



**Aspekty podatkowe i bilansowe
przekształcenia w spółkę akcyjną**

**Aspekty bilansowe i podatkowe w zakresie
przejęć**

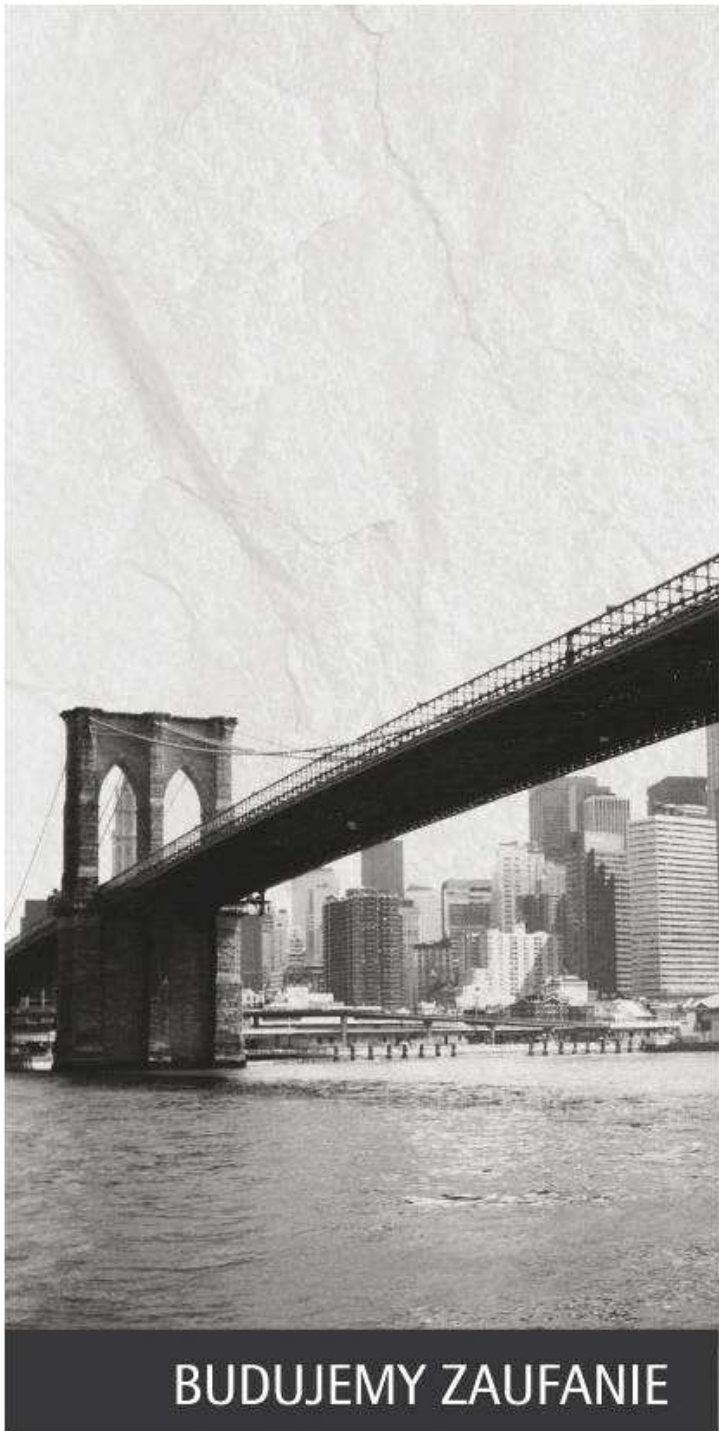
Michał Czerniak

Łukasz Motąła

BUDUJEMY ZAUFANIE

Audyt | Podatki | Finanse





PRZEKSZTAŁCENIE W SPÓŁKĘ AKCYJNĄ

- ➔ Kontynuacja działalności
- ➔ Obowiązki związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych

**Ustawa z dnia 15 września 2000 r.
Kodeks spółek handlowych**

**Ustawa z dnia 29 września 1994 r.
o rachunkowości**

**Ustawa z 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier
administracyjnych dla obywateli
i przedsiębiorców**

Zalety przekształcenia podmiotów

- ➔ **Główna zaleta - sukcesja uniwersalna**, dzięki czemu spółce przekształconej przysługiwać będą wszystkie prawa i obowiązki:
 - ✗ spółki przekształcanej (art. 553 § 1 KSH) lub
 - ✗ przedsiębiorcy przekształcanego będącego osobą fizyczną (art. 584² KSH),
(w przeciwieństwie np. do operacji wnoszenia w formie aportu przedsiębiorstw lub zorganizowanych części przedsiębiorstw).
- ➔ Spółka przekształcona (akcyjna):
 - ✗ pozostanie podmiotem zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce lub przedsiębiorcy przed przekształceniem
(chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi będzie stanowiła inaczej),
 - ✗ stanowić będzie następcę prawnego podmiotu przekształcanego.

Rodzaje przekształceń w spółkę akcyjną

przekształcenie spółki osobowej w spółkę akcyjną

przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w inną spółkę akcyjną

przekształcenie osoby fizycznej prowadzącej działalność w jednoosobową spółkę akcyjną

Zasady ogólne przekształceń

sporządzenie planu przekształcenia i wymaganych załączników oraz uzyskanie opinii biegłego rewidenta

podjęcie uchwały o przekształceniu

powołanie członków organów spółki przekształcanej lub wskazanie osób uprawnionych do prowadzenia spraw i reprezentacji spółki

zawarcie umowy albo podpisanie statutu spółki przekształcanej

zarejestrowanie przekształcenia (dokonanie wpisu spółki przekształcanej i wykreślenie spółki zarejestrowanej)

Plan przekształcenia

Plan przekształcenia powinien zostać sporządzony na piśmie pod rygorem nieważności, a jeżeli spółką przekształcaną jest spółka jednoosobowa – w formie aktu notarialnego. Określa:

- ➔ **wartość bilansową majątku spółki** na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia,
- ➔ wartość udziałów albo akcji wspólników.

Załączniki:

projekt uchwały w sprawie przekształcenia,

projekt umowy (statutu) spółki przekształcanej,

wycena składników majątku spółki przekształcanej

sprawozdanie finansowe dla celów przekształcenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia)

Zamknięcie ksiąg rachunkowych (UoR art. 12)

	Przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową	Przekształcenie osoby fizycznej w spółkę kapitałową	Przekształcenie spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową
Zamknięcie ksiąg rachunkowych	na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej; nie później niż w ciągu 3 miesięcy od tego dnia	na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej; nie później niż w ciągu 3 miesięcy od tego dnia	można nie zamykać
Otwarcie ksiąg rachunkowych	na dzień zmiany formy prawnej; w ciągu 15 dni od tego dnia	na dzień zmiany formy prawnej; w ciągu 15 dni od tego dnia	nie są otwierane w sytuacji rezygnacji z zamykania

Pozostałe zagadnienia związane z przekształceniem

NIP

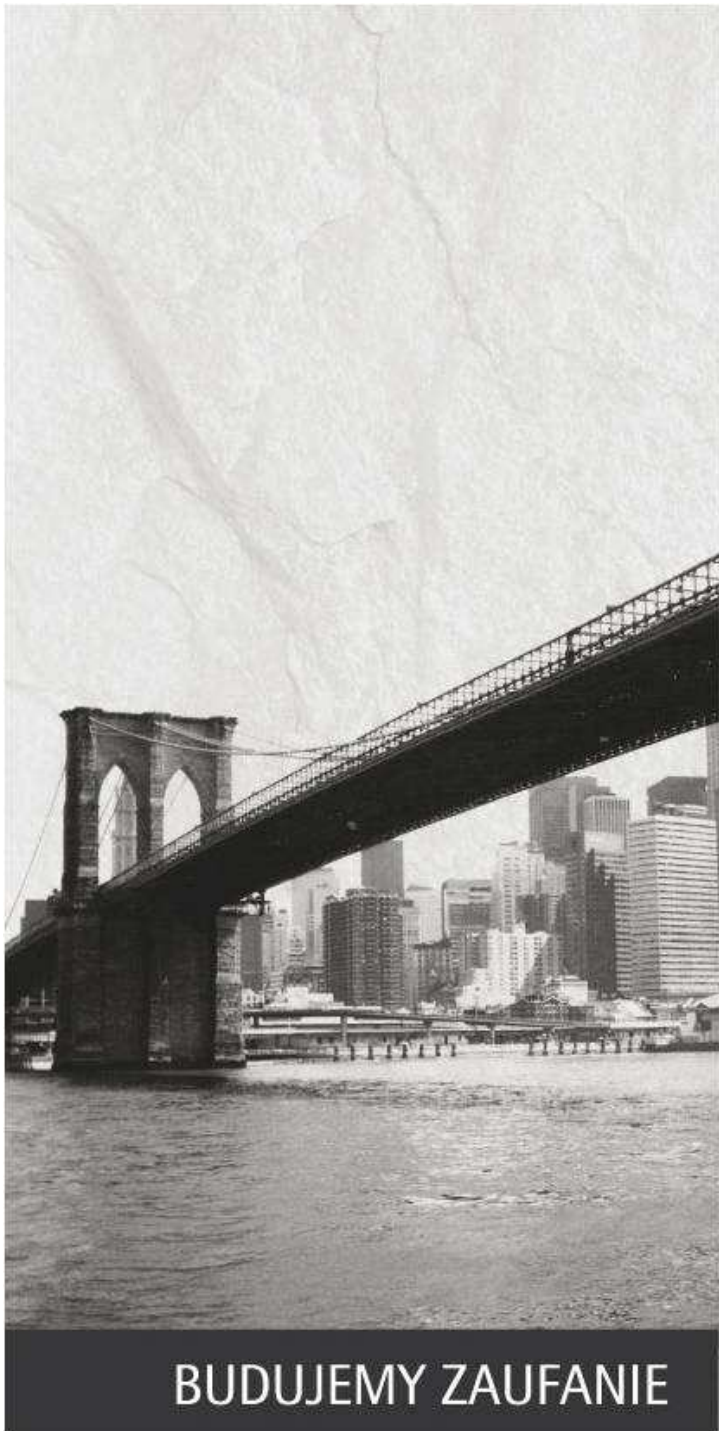
Na podstawie ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

- ✘ przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy,
- ✘ przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową.

Obowiązek aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego we właściwym urzędzie skarbowym.

REGON

Spółka ma obowiązek zgłoszenia do rejestru REGON bezpośrednio w urzędzie statystycznym województwa, na którego terenie ma siedzibę, wniosku o zmianę cech objętych rejestrem – **w ciągu 14 dni od zaistnienia zmiany (w tym formy prawnej).**



BUDUJEMY ZAUFANIE

ASPEKTY PODATKOWE PRZEKSZTAŁCENIA W SPÓŁKĘ AKCYJNĄ

- ➔ Zasada sukcesji w zakresie podatku VAT
- ➔ Brak sukcesji w zakresie podatku dochodowego w przypadku przekształcenia spółek osobowych i osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą
- ➔ Sukcesja w zakresie podatku dochodowego w przypadku przekształcenia spółki z o.o.

Podatek dochodowy przy przekształceniu

➔ Podstawa prawna:

- ✘ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity w Dz. U. z 2011 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.); dalej również uPDOF.
- ✘ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity w Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.); dalej również uPDOP.xxx

Przekształcenie podmiotów na zasadzie tzw. sukcesji uniwersalnej nie determinuje powstania obowiązku podatkowego na moment przekształcenia zarówno dla wspólników spółek osobowych, spółki cywilnej, jaki i przedsiębiorcy prowadzącego działalność jednoosobowo.

Podatek dochodowy przy przekształceniu

- Przekształcenie w spółkę akcyjną spółki osobowej lub osoby fizycznej będzie zdarzeniem prowadzącym do zamknięcia ksiąg rachunkowych, sporządzenia sprawozdania finansowego i obliczenia dochodu do opodatkowania na podstawie uPDOF rozliczanego w skali roku do 30 kwietnia roku następnego (lub w sytuacji gdy wspólnikiem spółki osobowej była spółka kapitałowa – uPDOP).
- Przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną w sytuacji, gdy spółka przekształcana skorzysta z możliwości odstąpienia od zamknięcia ksiąg rachunkowych na podstawie art. 12 ust. 3 UoR nie będzie determinowało żadnych skutków z zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Podatek dochodowy przy przekształceniu

- ➔ Zasada dokonywania od środków trwałych nabytych i wprowadzonych do ewidencji w podmiocie przekształcanym lub zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jednostce przekształcanej odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów umorzeniowych oraz kontynuowania metody amortyzacji przyjętej przez przekształconego przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną lub inny podmiot (art. 16h ust. 3d uPDOP),
- ➔ W przypadku przekształcenia w spółkę akcyjną osoby fizycznej – obowiązek sporządzenia na dzień tego przekształcenia wykazu składników majątku, o którym mowa w art. 24 ust. 3a ustawy o uPDOF (obowiązek niezależny od formy opodatkowania prowadzonej do momentu przekształcenia działalności).

Podatek VAT przy przekształceniu

- ➔ W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 86 ust. 1 uVAT).
- ➔ Czynność przekształcenia zatem skutkować będzie:
 - ✗ **uniwersalnym przejściem praw i obowiązków podatkowych w przypadku spółki przekształcanej,**
 - ✗ **brakiem sukcesji uniwersalnej w przypadku przekształcenia osoby fizycznej będącego przedsiębiorcą.**
- ➔ W przypadku sukcesji, o której mowa w art. 93a § 2 pkt 2 uOP przepisy nie zawierają żadnych dodatkowych zastrzeżeń.

Podatek od czynności cywilno – prawnych

- ➔ **Podstawa prawna** - Ustawa z dnia 09 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010r. Nr 101, poz. 649 ze zm., uPCC).
- ➔ Podatkowi PCC podlegają umowy spółki oraz zmiany tych umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 4 (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) i pkt 2 uPCC.
- ➔ W przypadku umowy spółki, za zmianę umowy uważa się przekształcenie lub łączenie spółek, **jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego** (art. 1 ust. 3 pkt 3 uPCC).
- ➔ **Obowiązek podatkowy** powstanie z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, a podstawę opodatkowania w myśl art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f) uPCC stanowić będzie wartość kapitału zakładowego spółki akcyjnej powstałej w wyniku przekształcenia (0,5% podstawy).

Podatek od czynności cywilno – prawnych



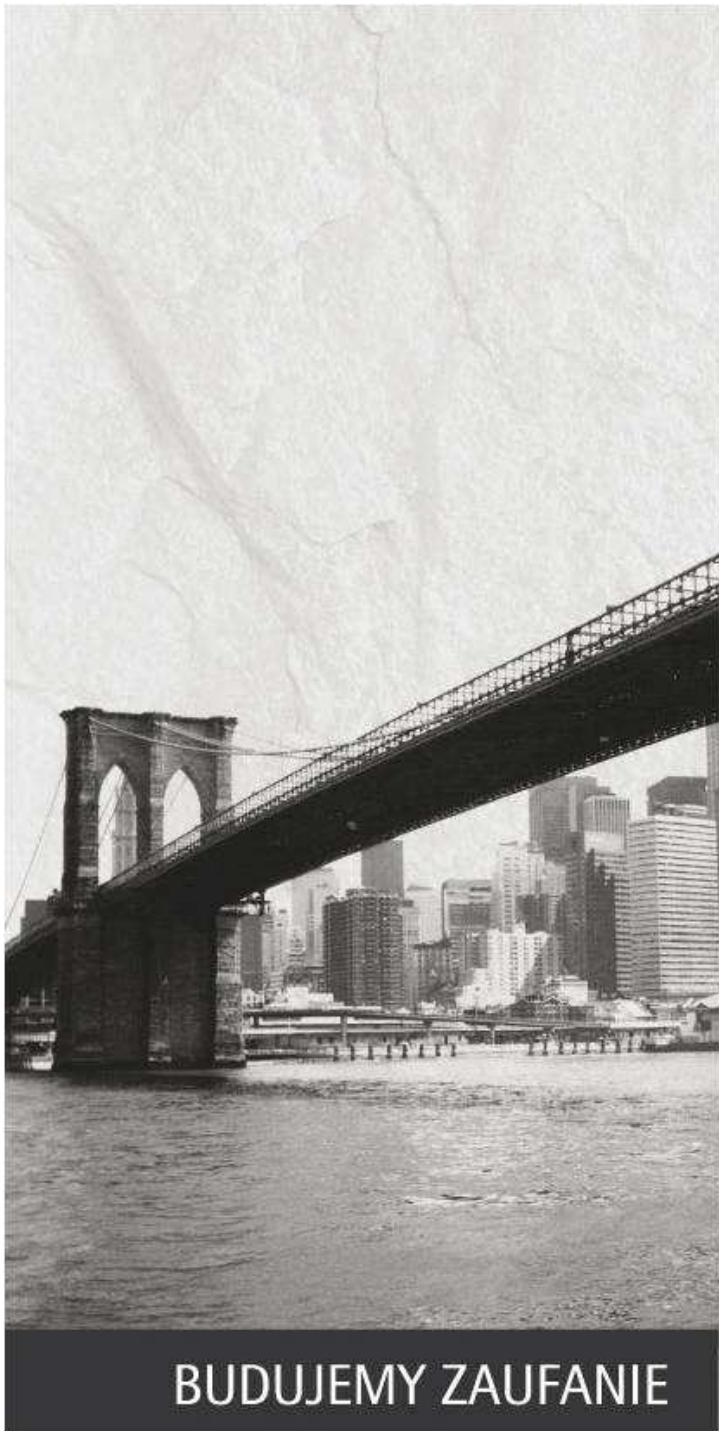
- jeżeli w wyniku przekształcenia spółki osobowej lub cywilnej w spółkę akcyjną nie zwiększy się kapitał zakładowy spółki akcyjnej, to dokonanie tej czynności nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych



- przekształcenie w jednoosobową spółkę akcyjną działalności prowadzonej przez osobę fizyczną na podstawie art. 584² KSH powoduje powstanie obowiązku podatkowego na podstawie uPCC.



- nie będzie podlegało podatkowi od czynności cywilno-prawnych na podstawie art. 2 ust. 6 b) uPCC przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną.



BUDUJEMY ZAUFANIE

POŁĄCZENIE SPÓŁEK

- Metody połączenia (przez przejęcie, łączenie udziałów)
- Kontynuacja działalności spółki przejmującej
- Wycena aktywów spółki przejmowanej
- Obowiązki związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych

Ustawa z dnia 15 września 2000 r.

Kodeks spółek handlowych

Ustawa z dnia 29 września 1994 r.

o rachunkowości

MSSF 3

Połączenie prawne spółek może być dokonane przez:

1. przejęcie

(per incorporationem)

- przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały (akcje), które spółka przejmująca wydaje udziałowcom spółki przejmowanej
- spółka przejmowana zostaje rozwiązana bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego w dniu wykreślenia z rejestru (*art.493 KSH*)
- połączenie następuje z dniem wpisu do rejestru właściwego według siedziby spółki przejmującej

2. zawiązanie *(per unionen)*

- przeniesienie majątku wszystkich łączących się spółek na nowo zawiązaną spółkę kapitałową w zamian za udziały (akcje) tej spółki
- łączące się spółki zostają rozwiązane bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego, w dniu wykreślenia z rejestru (*art. 493 KSH*)
- połączenie następuje z dniem wpisu do rejestru właściwego według siedziby spółki nowo zawiązanej

- ➔ spółki handlowe mogą się łączyć bez względu na rodzaj, ale:
 - spółka osobowa nie może być spółką przejmującą lub spółką nowo zawiązaną (*art. 491 par. 1 KSH*)
 - spółki osobowe mogą się łączyć między sobą tylko przez zawiązanie spółki kapitałowej (*art. 491 par. 2 KSH*)
- ➔ nie mogą się łączyć spółki w likwidacji, dla których rozpoczęto podział majątku (*art. 491 par. 3 KSH*) oraz spółki w upadłości (*art. 492 par. 3 KSH*), którą spółka staje się dopiero od chwili wydania przez sąd postanowienia o ogłoszeniu upadłości
- ➔ na gruncie KSH zdolności połączeniowej nie posiada spółka cywilna; może ją uzyskać po uprzednim przekształceniu w spółkę prawa handlowego osobową lub kapitałową (*art. 26 par. 4 KSH; art. 551 par. 2 i 3 KSH*)

- ➔ Zasada sukcesji – spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana **wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących** (art. 494 KSH); przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej (nie dotyczy to np. zezwoleń i koncesji udzielonych spółce będącej instytucją finansową, jeżeli organ, który wydał zezwolenie lub udzielił koncesji, złożył sprzeciw w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia planu połączenia).
- ➔ **Dzień połączenia** - dzień wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej (KSH).
- ➔ Wpis powoduje wykreślenie spółki przejmowanej lub spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych

- ➔ księgi rachunkowe **zamyka** się na dzień poprzedzający dzień połączenia jednostek, jeżeli w wyniku połączenia powstaje nowa jednostka, to jest **na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia**,
- ➔ księgi rachunkowe **otwiera się na dzień wpisu** do rejestru połączenia jednostki, powodujących powstanie nowej jednostki (jednostek),
- ➔ zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości, można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku połączenia jednostek, gdy rozliczenie połączenia następuje **metodą łączenia udziałów** i nie powoduje powstania nowej jednostki.

- ➡ **Zastosowanie** – w razie łączenia się spółek, na skutek którego nie następuje utrata kontroli nad nimi przez ich dotychczasowych udziałowców (bark regulacji w MSSF 3, regulacja w Rozdziale 4a UoR)
- ➡ **Dotyczy** – m.in. łączenia się spółek zależnych w sposób bezpośredni lub pośredni od tej samej jednostki dominującej, jak również w razie połączenia jednostki dominującej niższego szczebla z jej jednostką zależną;
- ➡ **Polega na** – sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek, według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod wyceny i dokonaniu wyłączeń.

- ➔ wyłączeniu przy metodzie łączenia udziałów podlega
 - **wartość kapitału zakładowego spółki, której majątek został przeniesiony na inną spółkę**, lub spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru (po dokonaniu tego wyłączenia odpowiednie pozycje kapitału własnego spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki koryguje się o różnicę pomiędzy sumą aktywów i pasywów),
 - **wzajemne należności i zobowiązania** oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze łączących się spółek,
 - **przychody i koszty** operacji gospodarczych dokonywanych w danym roku obrotowym przed połączeniem **między łączącymi się spółkami**,
 - **zyski lub straty** operacji gospodarczych dokonanych przed połączeniem **między łączącymi się spółkami**, zawarte w wartościach podlegających łączeniu aktywów i pasywów.

Można nie dokonywać wyłączeń, jeżeli nie wpłynie to na rzetelność i jasność sprawozdania finansowego spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki

- ➔ Koszty poniesione w związku z połączeniem, w tym również koszty organizacji poniesione przy założeniu nowej spółki lub koszty podwyższenia kapitału spółki, na którą przechodzi majątek łączących się spółek, zalicza się do **kosztów finansowych**.
- ➔ **Sprawozdanie finansowe** spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki, sporządzone na koniec okresu sprawozdawczego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, zawiera **dane porównawcze za poprzedni rok obrotowy, określone w taki sposób, jakby połączenie miało miejsce na początek poprzedniego roku obrotowego**, z tym że poszczególne składniki kapitałów własnych na koniec poprzedniego roku powinny zostać wykazane jako suma poszczególnych składników kapitałów własnych (art. 44c ust. 6).

Metoda nabycia

- ➔ rozliczenie połączenia metodą nabycia polega na sumowaniu poszczególnych pozycji aktywów i pasywów **spółki przejmującej według ich wartości księgowej** z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów **spółki przejętej według ich wartości godziwej** ustalonej na dzień ich połączenia,
- ➔ aktywa i zobowiązania spółki przejętej na dzień połączenia obejmują także aktywa lub zobowiązania niewykazywane dotychczas w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym spółki przejętej, jeżeli w wyniku połączenia następuje ich ujawnienie i odpowiadają one definicji aktywów i zobowiązań,
- ➔ kapitał (fundusz) własny spółki przejętej ustalony na dzień połączenia jako aktywa netto według wartości godziwej podlega wyłączeniu.

art. 44b ustawy o rachunkowości

Wartość godziwa (metoda nabycia)

➤ **NOTOWANE PAPIERY WARTOŚCIOWE**

aktualny kurs notowań pomniejszony o koszty sprzedaży

➤ **NIENOTOWANE PAPIERY WARTOŚCIOWE**

wartość oszacowana, uwzględniająca takie czynniki, jak współczynnik cena do zysku i stopa dywidendy porównywalnych papierów wartościowych wyemitowanych przez spółki o podobnych charakterystykach

➤ **NALEŻNOŚCI**

wartość bieżąca (zdyskontowana) kwot wymagających zapłaty, wyznaczoną przy odpowiednich bieżących stopach procentowych, pomniejszoną o odpisy na należności zagrożone i nieściągalne oraz ewentualne koszty windykacji (wyznaczanie wartości bieżących w odniesieniu do należności krótkoterminowych nie jest konieczne, jeżeli różnica pomiędzy wartością należności według kwot wymagających zapłaty a według ich wartością zdyskontowaną nie jest istotna).

Wartość godziwa (metoda nabycia)

➤ ZAPASY PRODUKTÓW GOTOWYCH I TOWARÓW

cena sprzedaży netto pomniejszona o opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez spółkę przejmującą do sprzedaży zapasu lub znalezienia nabywcy

➤ ZAPASY PRODUKTÓW W TOKU

cena sprzedaży netto produktów gotowych pomniejszona o koszty zakończenia produkcji i opust marży zysku wynikający z kosztów doprowadzenia przez spółkę przejmującą zapasów do sprzedaży lub znalezienia nabywcy

➤ ZAPASY MATERIAŁÓW

aktualna cena nabycia

Wartość godziwa (metoda nabycia)

➤ ŚRODKI TRWAŁE

wartość rynkowa lub ich wartość według niezależnej wyceny; jeżeli nie jest możliwe uzyskanie niezależnej wyceny środków trwałych - aktualną cenę nabycia albo koszt wytworzenia, z uwzględnieniem aktualnego stopnia ich zużycia

➤ WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE

wartość oszacowana, wyznaczona w oparciu o ceny rynkowe takich samych lub podobnych wartości niematerialnych i prawnych,

w odniesieniu do wartości firmy lub ujemnej wartości firmy zawartej w bilansie spółki przejętej - wartość zerowa;

w przypadku gdy wartość oszacowana nie może zostać wyznaczona w oparciu o ceny rynkowe, to przyjmuje się taką wartość, która nie spowoduje powstania lub zwiększenia ujemnej wartości firmy w wyniku połączenia (tylko UoR).

Wartość godziwa (metoda nabycia)

➤ ZOBOWIĄZANIA

wartość bieżąca (zdyskontowana) kwot wymagających zapłaty, wyznaczoną przy odpowiednich bieżących stopach procentowych; wyznaczanie wartości bieżących (zdyskontowanych) w odniesieniu do zobowiązań krótkoterminowych nie jest konieczne, jeżeli różnica pomiędzy wartością zobowiązań według kwot wymagających zapłaty a według ich wartością zdyskontowaną nie jest istotna.

➤ REZERWY LUB AKTYWA Z TYTUŁU ODROZONEGO PODATKU DOCHODOWEGO

wartość możliwa do realizacji przez połączone spółki, po uwzględnieniu zmiany wartości podatkowej i księgowej aktywów netto spółki przejmowanej.

Połączenia jednostek według MSSF 3

Informacje ogólne o MSSF 3

- ➔ nową wersję MSSF 3 przyjęto w styczniu 2008 r. i zaczęła obowiązywać od 01 lipca 2009 r.
- ➔ w typowych warunkach dla polskich spółek MSSF 3 (2008) obowiązuje od 01 stycznia 2010 r.
- ➔ połączenia przeprowadzane w grudniu 2009 należało rozliczać wg MSSF 3 (2004), o ile spółka nie zdecydowała o wcześniejszym zastosowaniu nowej wersji standardu
- ➔ nowy standard został przyjęty przez KE rozporządzeniem 495/2009 z 03 czerwca 2009 r.

- identyfikacja jednostki przejmującej
- ujmowanie i wycena w sprawozdaniach finansowych jednostki przejmującej możliwych do zidentyfikowania
 - nabytych aktywów,
 - przejętych zobowiązań,
 - wszelkich niekontrolowanych udziałów w jednostce przejmowanej.
- ujmowanie i wycena wartości firmy przejętej w ramach połączenia lub zysku z tytułu okazijnego nabycia
- ustalanie obszaru ujawnień informacji dotyczących połączenia jednostek

Wprowadzone zmiany w MSSF 3 (2008)

Zmiany terminologiczne:

- zastąpienie pojęcia „**kapitały mniejszości**” pojęciem „udziały niekontrolujące” („kapitały udziałowców niesprawujących kontroli”),
- „**ujemna wartość firmy**” teraz nazywana jest „zyskiem na okazyjnym przejęciu (nabyciu)”,
- „zagubiono” pojęcie „**koszt przejęcia**”, wykorzystując wyrażenie „przekazana (transferowa) zapłata”.
- w polskojęzycznej wersji standardu (rozporządzenie KE) w miejsce **metody nabycia** używa się pojęcia „metoda przejęcia”

Wprowadzone zmiany w MSSF 3 (2008)

- ➔ **dozwolone jest ujęcie całościowej wartości firmy** przejmowanej jednostki i przypisanie jej części do kapitałów (udziałów) mniejszości (udziałów niekontrolujących)
- ➔ **możliwe jest jednak oszacowanie wartości początkowej udziałów niekontrolujących** (dawniej: kapitałów mniejszości) na podstawie wartości godziwej przypisanych do nich aktywów netto na dzień przejęcia,
- ➔ w konsekwencji **późniejsza różnica między zapłatą za nabycie dodatkowych udziałów** a wartością godziwą aktywów netto rozliczana być powinna jak transakcja kapitałowa, a nie jako zwiększenie lub zmniejszenie wartości firmy.

Problematyka wyłączona z zakresu MSSF 3

- tworzenie wspólnych przedsięwzięć
- nabywanie składnika aktywów lub grupy aktywów niestanowiących przedsięwzięcia
- połączenie jednostek lub przedsięwzięć znajdujących się pod wspólną kontrolą
- połączenie jednostek gospodarczych dotyczące dwu lub więcej jednostek wzajemnych

- ▶ **jeżeli połączenie jednostek gospodarczych** równoznaczne jest z **prawnym połączeniem**, to może ono przybierać następującą postać (na przykładzie dwu łączących się jednostek):
 - przekazania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych **jednej z łączących się jednostek na rzecz drugiej** przy jednoczesnym rozwiązaniu bytu prawnego przejmowanej jednostki,
 - przekazania aktywów, zobowiązań i zobowiązań warunkowych **obu łączących się jednostek na rzecz nowo zawiązywanej** jednostki przy jednoczesnym rozwiązaniu bytu prawnego łączących się jednostek.

Identyfikacja jednostki przejmującej

Jednostka przejmująca to ta spośród łączących się jednostek, która przejmuje kontrolę nad pozostałymi łączącymi się jednostkami lub przedsiębiorstwami.

Zasadniczą przesłanką świadczącą o przejęciu kontroli nad inną jednostką jest **przejęcie w niej więcej niż połowy praw głosu**, z wyjątkiem tych rzadkich okoliczności, w których można jednoznacznie wykazać, że posiadanie takiej ilości głosów nie oznacza przejęcia i sprawowania kontroli.

Identyfikacja jednostki przejmującej

- przejęcie nawet **mniejszej ilości praw głosu** niż ich większości może pozwolić na ustalenie i wskazanie strony przejmującej, w szczególności, gdy jedna z łączących się stron w rezultacie połączenia:

dysponuje większością głosów w organach stanowiących tej jednostki na podstawie porozumienia (umowy) z innymi inwestorami, lub

posiada zdolność do kierowania finansową i operacyjną polityką innej jednostki na podstawie jej statutu lub zawartego porozumienia (umowy),

posiada zdolność do powoływania lub odwoływania większości członków organów kierowniczych lub nadzorczych o charakterze władczym innej jednostki,

dysponuje większościami głosami na posiedzeniach organów kierowniczych lub nadzorczych o charakterze władczym innej jednostki (przy ograniczonych kompetencjach tych organów).

Identyfikacja jednostki przejmującej

W przypadku trudności ze wskazaniem strony przejmującej należy wziąć pod uwagę wymienione niżej przesłanki, które mogą na nią wskazywać, gdy:

- **wartość godziwa** jednej z łączących się jednostek jest znacząco większa od drugiej; za przejmującego uważa się jednostkę o wyższej wartości godziwej (*standard nie definiuje oraz nie określa parametrów „znacząco większej wartości”*)
- połączenie jednostek jest następstwem **wymiany** zwykłych (nieuprzywilejowanych) **udziałów** z prawem głosu za gotówkę lub inne aktywa; jednostka wypłacająca gotówkę lub wydająca inne aktywa uważana jest za przejmującą,
- połączenie jednostek charakteryzuje się tym, że **zarząd** (kierownictwo) jednej z łączących się jednostek jest w stanie wpływać na dobór składu osobowego zarządu (kierownictwa) połączonych jednostek; jednostka wpływająca na dobór składu zarządu uważana jest za jednostkę przejmującą.

Przejęcie odwrotne

- w niektórych przypadkach połączeń jednostką przejmującą **z punktu widzenia rachunkowości** jest jednostka, której majątek zostaje przeniesiony na inną jednostkę, mimo tego, że **z punktu widzenia prawnego** połączenia jest to jednostka przejmowana,
- dzieje się tak wtedy, gdy w wyniku wymiany udziałów jednostka je emitująca wymienia je w takiej ilości, że **powoduje to przejęcie kontroli** nad łączącymi się jednostkami przez udziałowców, których udziały podlegają wymianie, zaś majątek przechodzi na jednostkę kontynuującą działalność (przejęcie odwrotne); **rozwiązania proceduralne w zakresie uznawania i wyceny aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej stosuje się w odniesieniu do jednostki emitującej udziały,**
- szczegóły zastosowania metody nabycia przy przejęciach odwrotnych określone są z Załączniku B do MSSF 3 (2004) w pkt B1 – B15 (w Załączniku B, pkt B19 – 27 oraz w Wytycznych do stosowania MSSF 3 (2008))

Dzień przejęcia (połączenia)

zapłaty, przejmujący przejmuje aktywa oraz uznaje zobowiązania przejmowanej

- na ten dzień dokonywane jest rozliczenie połączenia (dzień wymiany równy dniu przejęcia) oraz z tym dniem następuje uznawanie zysków (strat) przejmowanej jednostki;
- nie ma znaczenia, czy w procesie połączenia połączenie takie zostało prawnie zarejestrowane, **jeżeli z dniem tym nie wiąże się przekazanie kontroli nad aktywami netto jednostki i czy z dniem tym faktycznie zostały zabezpieczone interesy stron zaangażowanych w proces przejęcia.**
- jeśli mimo prawnego zarejestrowania połączenia strona przejmująca nie może swobodnie sterować polityką finansową i operacyjną przejmowanej jednostki, to **z punktu widzenia rachunkowości do połączenia w dniu rejestracji nie doszło.**

Ujmowanie i wycena składników aktywów netto jednostki przejmowanej

- Składniki majątkowe przejmowanej jednostki, na które składają się jej zidentyfikowane aktywa i przypisane do niej zobowiązania, uwzględniające także zobowiązania warunkowe na dzień połączenia ujmuje się i wycenia w ich wartości godziwej, gdy z punktu widzenia jednostki przejmującej spełniają definicję odpowiednio aktywów i zobowiązań, tj:
 - w przypadku **aktywów** innych niż aktywa niematerialne – istnieje **prawdopodobieństwo** wpływu przyszłych korzyści ekonomicznych oraz możliwy jest **wiarygodny pomiar** wartości godziwych tych składników,
 - w przypadku **zobowiązań** – istnieje **prawdopodobieństwo** odpływu zasobów, ucieleśniających korzyści ekonomiczne oraz możliwy jest **wiarygodny pomiar** wartości godziwych tych składników,
 - w przypadku **aktywów niematerialnych i zobowiązań warunkowych** – można **wiarygodnie dokonać pomiaru** wartości godziwych tych składników.

Transferowa zapłata w MSSF 3 (2008)

- ➔ w celu rozliczenia połączenia niezbędne jest ustalenie **transferowej zapłaty** (dawniej: kosztu przejęcia)
- ➔ podstawą ustalenia transferowej zapłaty (kosztu przejęcia) jest **wartość godziwa poczynionej zapłaty**, będąca sumą wartości godziwych transferowanych aktywów przejmującego, rozliczanych zobowiązań względem dotychczasowych właścicieli oraz emitowanych przez przejmującego instrumentów kapitałowych,
- ➔ **różnice** między wartością księgową aktywów lub zobowiązań, będących podstawą do ich uznania za transferową zapłatę a ich wartością godziwą ujmuje się w **zysk (stratę)** okresu
- ➔ **koszty bezpośrednio związane z połączeniem** nie są już zaliczane do transferowej zapłaty i tym samym nie są alokowane w wartość firmy, ujmuje się je tak, jak inne **koszty operacyjne**.

Transferowa zapłata w MSSF 3 (2008)

- ➔ na kwotę transferowej zapłaty może mieć wpływ **zapłata warunkowa**,
- ➔ kwotę warunkowej zapłaty ustala się w wartości godziwej na dzień przejęcia,
- ➔ **przejmujący klasyfikuje zobowiązanie do spłaty zapłaty warunkowej jako zobowiązanie lub kapitał własny zgodnie z MSR 32,**
- ➔ **przejmujący ujmuje prawo do zwrotu uprzednio ujętej transferowej zapłaty jako składnik aktywów, o ile spełnione są warunki jego ujęcia.**

Wprowadzone zmiany w MSSF 3 (2008)

Wartość firmy lub zysk na okazjnym przejęciu ustala się jako różnicę między:

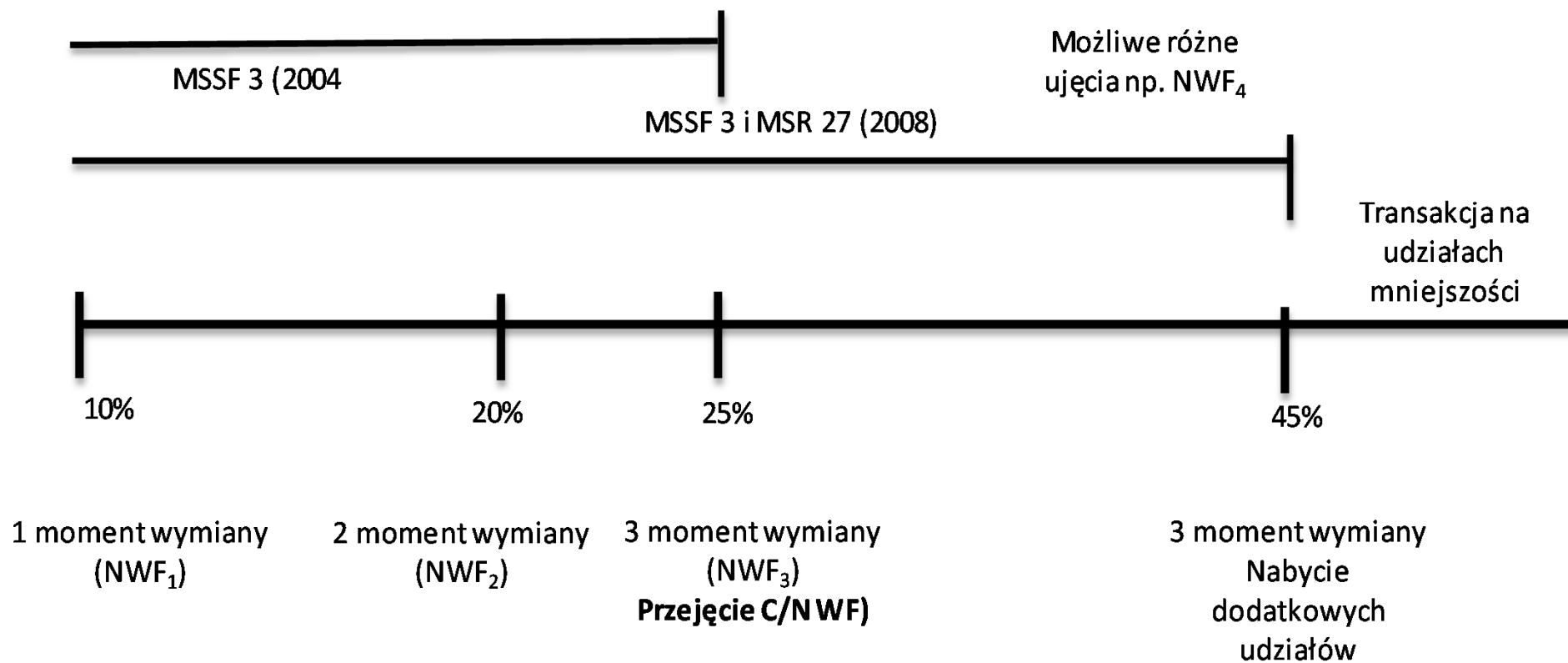
sumą transferowej zapłaty, wartością udziałów nie dających kontroli (a w przypadku przejęcia wieloetapowego także wartością godziwą posiadanych dotychczas udziałów)
a

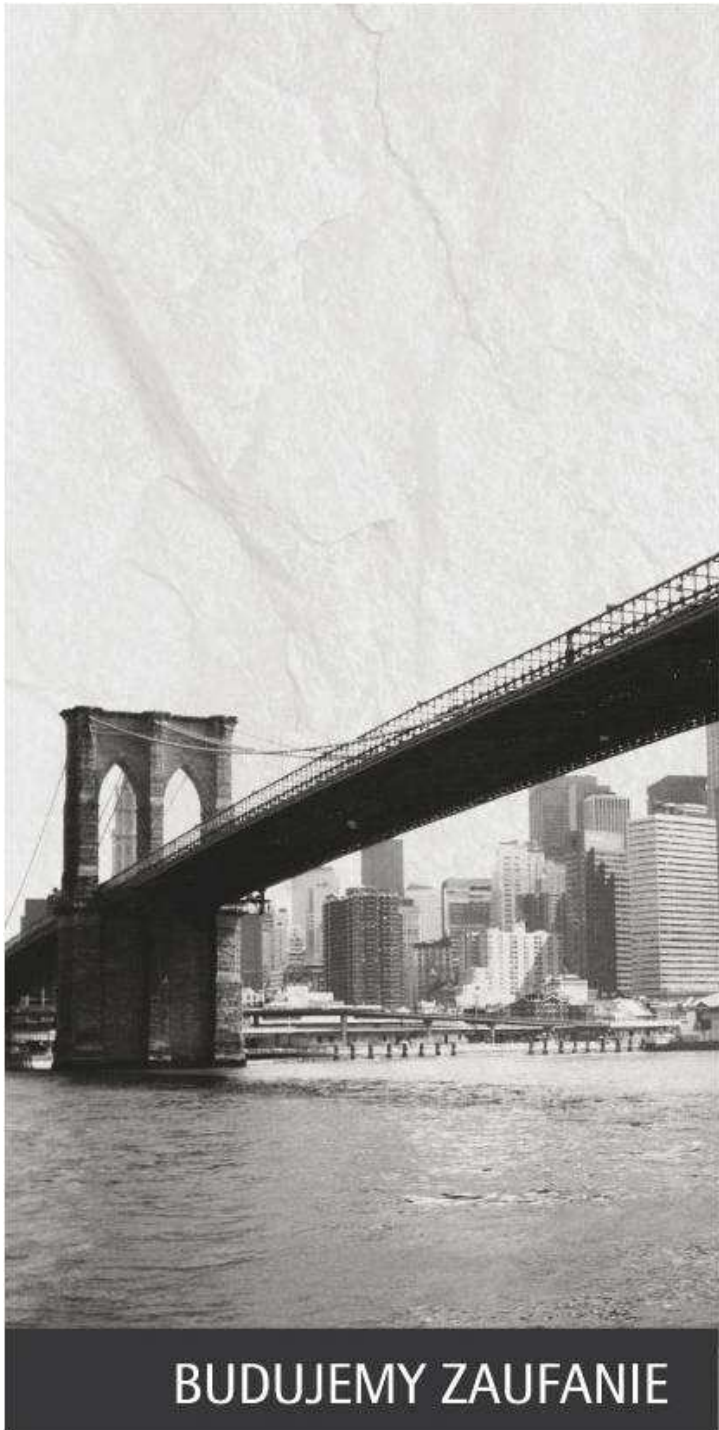
wartością zidentyfikowanych na dzień przejęcia aktywów netto.

Wprowadzone zmiany w MSSF 3 w styczniu 2008 r.

- ➔ w przypadku **przejęcia wieloetapowego** przejmujący wycenia ponownie dotychczas posiadane udziały kapitałowe i ustala je w wartości godziwej udziału kapitałowego na dzień przejęcia, odnosząc powstałą różnicę (jeśli wystąpi) w zysk lub stratę okresu;
- ➔ ujęte wcześniej zyski z przeszacowania inwestycji w kapitałach własnych przekwalifikowuje się tak, jakby nastąpiło zbycie tej inwestycji.

Przejęcia wieloetapowe i nabywanie dodatkowych udziałów





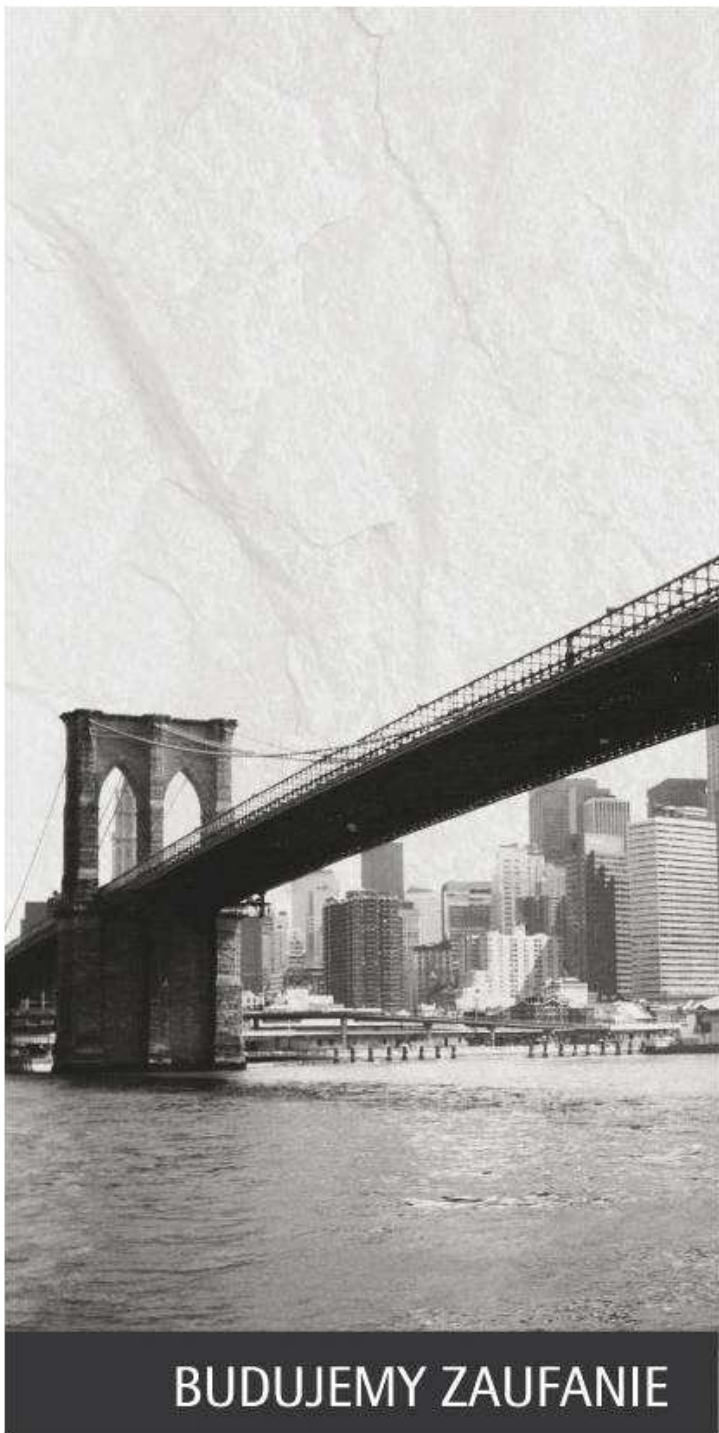
BUDUJEMY ZAUFANIE

ASPEKTY PODATKOWE POŁĄCZEŃ

- Zasada sukcesji w zakresie podatku VAT
- Obowiązek rozliczenia z dochodów
- Zakres możliwości wykorzystania straty podatkowej
- Skutki w zakresie podatku od czynności cywilno – prawnych

Audyt | Podatki | Finanse





DZIĘKUJEMY ZA UWAGĘ

Michał Czerniak

E: michał.czerniak@4audyt.pl

T: +48 500 603 819

Łukasz Motąła

E: lukasz.motala@4audyt.pl

T: + 48 500 612 388

Audyt | Podatki | Finanse

