

II FSK 3100/15, Połączenie spółek a rozliczenie kosztów działalności zwolnionej i niezvolnionej z CIT. - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

LEX nr 2411758

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 21 listopada 2017 r.

II FSK 3100/15

Połączenie spółek a rozliczenie kosztów działalności zwolnionej i niezvolnionej z CIT.

Status:

orzeczenie prawomocne

TEZA aktualna

1. Jakkolwiek wskutek przejęcia następuje połączenie dwóch spółek w jeden podmiot, to jednak połączenie, niezależnie od jego rachunkowej interpretacji, nie ma w wymiarze roku podatkowego skutku ex tunc.

2. Sukcesji uregulowanej w art. 93 § 1 o.p. podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, a nie tylko te prawa, które zostały zrealizowane. Nawet jednak przy tak szerokim ujęciu zakresu sukcesji podatkowej nie można przyjąć, aby spółka przejmująca mogła uwzględnić dla wyliczenia klucza przychodowego wydatki poniesione przez spółkę przejmowaną.

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Stefan Babiarczy.

Sędziowie: NSA Antoni Hanusz, WSA (del.) Bogusław Woźniak (spr.).

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 21 listopada 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 lipca 2015 r. sygn. akt I SA/Gl 82/15 w sprawie ze skargi "B." sp. z o.o. z siedzibą w D. na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 25 września 2014 r. nr IBPBI/2/423-759/14/MO w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych

1) uchyla zaskarżony wyrok w całości,

2) oddala skargę,

3) zasądza od "B." sp. z o.o. z siedzibą w D. na rzecz Szefa Krajowej Administracji

Skarbowej kwotę 280 (słownie: dwieście osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie faktyczne

Wyrokiem z dnia 15 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/GI 82/15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, po rozpoznaniu skargi B., Sp. z o.o. z siedzibą w D. uchylił interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 25 września 2014 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Jako podstawę prawną orzeczenia Sąd I instancji wskazał art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.) - dalej jako: "p.p.s.a."

Sąd I instancji przedstawił następujący stan sprawy.

B.Sp. z o.o. z siedzibą w D. (Spółka, wnioskodawca) zwróciła się do Ministra Finansów o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przedstawiając stan faktyczny podała, że planuje połączenie z inną spółką należącą do tej samej grupy kapitałowej (dalej: Spółka przejmowana). Połączenie nastąpi w trybie połączenia przez przejęcie, zgodnie z art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.) - dalej jako "k.s.h.". W wyniku dokonanego przejęcia cały majątek Spółki przejmowanej zostanie przeniesiony na wnioskodawcę. Planowane połączenie zostanie przeprowadzone metodą łączenia udziałów, o której mowa w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.), bez zamykania ksiąg rachunkowych Spółki przejmowanej (a w konsekwencji bez zakończenia roku podatkowego Spółki przejmowanej). Wnioskodawca prowadzi na terenie dwóch Specjalnych Stref Ekonomicznych działalność produkcyjną, handlową i usługową w branży motoryzacyjnej na podstawie zezwoleń w rozumieniu ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (dalej: zezwolenia). Działalność jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.) - dalej jako "u.p.d.o.p." (działalność "strefowa"). Wnioskodawca prowadzi również inną niż opisana powyżej działalność, nieobjętą zezwoleniami (działalność "pozastrefowa"). W związku z prowadzoną działalnością strefową i pozastrefową wnioskodawca ponosi wydatki zaliczane do kosztów uzyskania przychodów związanych wyłącznie z jednym z wymienionych rodzajów działalności, a także wydatki stanowiące tzw. "koszty wspólne", związane zarówno z działalnością strefową, jak i pozastrefową. Wnioskodawca przyporządkowuje koszty wspólne do poszczególnych rodzajów działalności stosując tzw. "klucz przychodowy", o którym mowa w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., obliczany jako udział przychodów z działalności strefowej do przychodów ogółem. Rok podatkowy wnioskodawcy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka przejmowana nie prowadzi działalności zwolnionej przedmiotowo z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, w szczególności działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytanie: czy w kalkulacji tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., za rok podatkowy, w którym dojdzie do połączenia, wnioskodawca powinien uwzględnić również przychody Spółki przejmowanej osiągnięte w roku podatkowym, w którym dojdzie do połączenia ?

Zdaniem wnioskodawcy, w kalkulacji tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p., za rok, w którym dojdzie do połączenia, wnioskodawca powinien uwzględnić również przychody Spółki przejmowanej osiągnięte w roku, w którym dojdzie do połączenia.

Minister Finansów w wydanej interpretacji indywidualnej uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Dokonując wykładni art. 9 ust. 1, art. 15 ust. 2 oraz art. 15 ust. 2a u.p.d.o.p. organ wywiódł, że w celu kalkulacji tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2a u.p.d.o.p., za rok, w którym dojdzie do połączenia, wnioskodawca powinien uwzględnić przychody osiągnięte tylko od momentu połączenia spółek, od tego bowiem momentu koszty "wspólne" ponoszone przez wnioskodawcę dotyczą przychodów osiągniętych już po połączeniu.

Odpowiadając na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ podatkowy stwierdził brak podstaw do zmiany wydanej interpretacji.

W skardze Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej oraz o zasądzenie kosztów postępowania. Zarzuciła jej naruszenie:

1) przepisów prawa materialnego, tj.: art. 15 ust. 2 i ust. 2a u.p.d.o.p. poprzez błędną interpretację polegającą na przyjęciu, że w celu kalkulacji tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2 i ust. 2a ww. ustawy, za rok, w którym dojdzie do połączenia, skarżący powinien uwzględnić przychody osiągnięte tylko od momentu połączenia ze Spółką przejmowaną,

2) przepisów postępowania, tj.: art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h oraz art. 14c § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) - dalej jako "O.p." poprzez naruszenie zasady legalności oraz zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych na skutek wydania interpretacji opartej na błędnie zinterpretowanych przepisach prawa podatkowego i nieuwzględnienie w interpretacji stanowiska wyrażonego w powołanej przez skarżącego interpretacji indywidualnej wydanej w podobnej sprawie, a także poprzez zawarcie w interpretacji niejednoznacznego stanowiska organu oraz brak prawidłowego uzasadnienia prawnego tego stanowiska.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Uzasadniając wyrok wskazał, że w pełni podzielił argumentację prawną zawartą w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 8 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Rz 927/12 oraz w utrzymującym go w mocy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 578/13, którego uzasadnienie zostało następnie przytoczone.

Konkludując rozważania Sąd I instancji stwierdził, że dyspozycja art. 15 ust. 2 i ust. 2a u.p.d.o.p. daje podstawy do rozliczania współczynnikami "kosztów wspólnych" tj. kosztów związanych zarówno z działalnością strefową, jak i pozastrefową poniesionych w całym

roku, w którym doszło do połączenia spółek w trybie przejęcia. Ograniczenie bowiem stosowania klucza alokacji kosztów jedynie do miesięcy, w których spółka uzyskuje dochody z obu źródeł, nie znajduje uzasadnienia w przepisach dotyczących rocznego rozliczania podatku i prowadziłoby do nieprawidłowego obliczenia podstawy opodatkowania.

Skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach wniósł Minister Finansów zaskarżając ten wyrok w całości. Na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 7 ust. 1, art. 7 ust. 3 pkt 3, art. 15 ust. 2 i ust. 2a u.p.d.o.p. w zw. z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 42, poz. 274 z późn. zm.) poprzez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że w związku z przejęciem przez spółkę prowadzącą działalność strefową, spółki prowadzącej działalność pozastrefową - klucz alokacji kosztów (na podstawie przychodów opodatkowanych i nieopodatkowanych) powinien mieć zastosowanie do całości przychodów uzyskanych w całym roku podatkowym, w którym dojdzie do przejęcia w trybie art. 492 § 1 pkt 1 k.s.h. Sąd I instancji błędnie uznał, że dyspozycja art. 15 ust. 2 i ust. 2a u.p.d.o.p. daje podstawy do rozliczenia współczynnikiem "kosztów wspólnych" tj. kosztów związanych zarówno z działalnością strefową, jak i pozastrefową poniesionych w całym roku, w którym doszło do połączenia spółek w trybie przejęcia. Zdaniem organu, w celu kalkulacji tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2a u.p.d.o.p. za rok, w którym dojdzie do połączenia, wnioskodawca powinien uwzględnić przychody osiągnięte tylko od momentu połączenia spółek, od tego bowiem momentu koszty wspólne ponoszone przez wnioskodawcę dotyczą przychodów osiągniętych już po połączeniu.

W oparciu o tak sformułowane zarzuty skarżący wniósł o:

1. uchylenie w całości, na zasadzie art. 188 p.p.s.a. zaskarżonego orzeczenia, rozpoznanie skargi Spółki i jej oddalenie;

ewentualnie, jeżeli Naczelne Sąd Administracyjny uzna, że istota sprawy nie jest dostatecznie wyjaśniona, wniesiono o:

2. uchylenie w całości na zasadzie art. 185 § 1 p.p.s.a. zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu;
3. na zasadzie art. 176 § 2 p.p.s.a. rozpoznanie sprawy na rozprawie;
4. stosownie do treści art. 203 pkt 2 p.p.s.a. zasądzenie od strony skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, wg norm przepisanych.

Stający na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w dniu 21 listopada 2017 r. pełnomocnik Spółki wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych.

Uzasadnienie prawne

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna zawiera usprawiedliwione podstawy, zatem wyrok Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w Gliwicach podlega uchyleniu.

Na wstępie należy zauważyć, że stan faktyczny niniejszej sprawy jest niesporny. Wynika on z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i jest wiążący zarówno dla organu interpretującego jak i dla sądów administracyjnych dokonujących oceny legalności zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Kwestia sporną w rozpoznawanej sprawie jest zagadnienie prawne sprowadzające się do pytania, czy w sytuacji przejęcia spółki nieprowadzącej działalności "strefowej" przez spółkę, która taka działalność prowadzi, w celu kalkulacji tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2a u.p.d.o.p. za rok, w którym dojdzie do połączenia, spółka przejmująca powinna uwzględnić przychody osiągnięte tylko od momentu połączenia spółek, czy też ma prawo uwzględnić przychody osiągnięte w całym roku podatkowym, także przed połączeniem.

Sąd I instancji przyznając rację Spółce powołał się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 578/13. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę dzieląc ocenę prawną zawartą w powyższym orzeczeniu zwraca jednak uwagę, że stan faktyczny sprawy niniejszej nie jest tożsamy ze stanem faktycznym stanowiącym podstawę orzekania w sprawie II FSK 578/13. Stwierdzono różnica jest na tyle istotna, że ocena prawna i wspierająca ją argumentacja zawarte w powołanym orzeczeniu przestają być aktualne na gruncie sprawy niniejszej.

Trzeba bowiem zauważyć, że w sprawie II FSK 578/13 Sąd orzekał w oparciu o stan faktyczny, z którego wynikało, że Spółka (wnioskodawca) w 2010 r. uzyskała zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Specjalnej Strefy, przy czym jak podała, od 1 stycznia 2011 r. działalność tę prowadziła w zakładzie w Rzeszowie, tj. na terenie nieobjętym obszarem SSE, równocześnie przygotowując się do działalności na obszarze SSE, gdzie trwała budowa nowego zakładu, obecnie wynajmowanego od dewelopera. W związku z tym Spółka prowadziła prace związane z relokacją działalności produkcyjnej z zakładu w Rzeszowie do zakładu umiejscowionego w SSE. Przeniesienie działalności produkcyjnej Spółki do nowego zakładu produkcyjnego zostało zakończone do 31 sierpnia 2011 r., ale pierwszy przychód z działalności objętej zwolnieniem, z tytułu sprzedaży wyrobów strefowych, czyli działalności prowadzonej na terenie SSE Spółka osiągnęła już w maju 2011 r. W związku z prowadzonymi przygotowaniem do podjęcia działalności gospodarczej na terenie SSE oraz jej późniejszym rozpoczęciem, w całym roku 2011 r., tj. zarówno w okresie styczeń-kwiecień, kiedy Spółka uzyskiwała przychody jedynie z działalności opodatkowanej, jak i w okresie maj - grudzień, kiedy Spółka uzyskiwała przychody z działalności opodatkowanej jak i zwolnionej, ponosiła koszty uzyskania przychodu związane zarówno z działalnością opodatkowaną jak też działalnością zwolnioną. Przed uzyskaniem pierwszych przychodów z działalności zwolnionej Spółka ponosiła koszty związane z działalnością w dotychczasowej siedzibie - zakładzie w Rzeszowie i również koszty związane z relokacją działalności do nowej siedziby na teren SSE, czyli związane z zabezpieczeniem źródła przychodów z działalności zwolnionej. Po zakończeniu umiejscowienia zakładu na terenie SSE, Spółka prowadziła działalność objętą zezwoleniem (czyli na terenie SSE) jak też wykraczającą poza to zezwolenie, co oznacza, że ponosiła koszty związane zarówno z

działalnością opodatkowaną jak też zwolnioną. Tego rodzaju koszty spółka ponosiła w ciągu całego 2011 r., a także dodatkowo m.in. koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży, pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe, tj. takie, których nie można obiektywnie przypisać do konkretnego typu działalności. Te koszty, których bezpośrednio przypisanie do odpowiedniego źródła przychodów opodatkowanych lub zwolnionych nie było możliwe, Spółka przypisywała do kosztów działalności zwolnionej, zgodnie z przepisem art. 15 ust. 2 i 2a u.p.d.o.p., na podstawie tzw. klucza przychodowego, obliczając go jako udział przychodów z działalności zwolnionej za cały 2011 r. w ogólnej kwocie przychodów z tego roku.

W tym kontekście oczywiście zasadna jest konstatacja Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stwierdza, że zasada proporcjonalnego podziału kosztów dotyczy wydatków, najczęściej o charakterze stałym, które odnoszą się do wszystkich źródeł przychodów. Z natury rzeczy wydatki te odnoszą się do całego szeregu czynności związanych także z uruchomieniem nowego rodzaju działalności gospodarczej, w tym m.in. podlegającego zwolnieniu, które muszą poprzedzać uzyskiwanie przychodów. Można wyobrazić sobie cały szereg wydatków, które związane są z funkcjonowaniem podatnika i tym samym dotyczą wszystkich jego przychodów. Są to np. wynagrodzenia pracowników, koszty administracyjne, wynajem i obsługa biura, które często poprzedzają uzyskiwanie przychodów z określonego źródła. Ich ścisłe rozgraniczenie nie jest możliwe jak wynika z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez podatnika, także poprzez wyznaczenie jednej cezurę czasowej. Czynnikiem istotnym jest zatem to, czy wydatki zostały dokonane w określonym przez ustawodawcę okresie rozliczeniowym, tzn. w danym roku podatkowym.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadniczo odmienna jest jednak sytuacja, gdy ocenie w kontekście analizowanego zagadnienia prawnego należy poddać wydatki, które zostały poniesione nie przez jeden podmiot jak w sprawie II FSK 578/13, ale przez różne podmioty. Jakkolwiek wskutek opisanego przejęcia następuje połączenie dwóch Spółek w jeden podmiot, to jednak należy mieć na uwadze, że połączenie, niezależnie od jego rachunkowej interpretacji nie ma w wymiarze roku podatkowego skutku *ex tunc*. Nie jest bowiem tak, że dla celów podatkowych uznaje się, że podmiot połączony istniał od początku roku podatkowego. Czym innym jest natomiast sukcesja przewidziana w przepisach prawa podatkowego. Przede wszystkim jednak można w sposób jednoznaczny ustalić cezurę czasową, kiedy mamy do czynienia z dwiema spółkami, a kiedy już tylko z jedną i w konsekwencji, w sposób adekwatny przepisać koszty do przychodów opodatkowanych i przychodów zwolnionych.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. w sytuacji, gdy podatnik osiąga zarówno przychody ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu oraz inne przychody, powinien prowadzić ewidencję rachunkową umożliwiającą przypisanie kosztów uzyskania przychodów do przychodów z poszczególnych źródeł, w tym wyodrębnienie kosztów, o których mowa w art. 7 ust. 3 pkt 3 ustawy z ogółu kosztów uzyskania przychodów. Jest to warunek konieczny dla prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania, a w przypadku podmiotów prowadzących działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia - również wysokości dochodów objętych zwolnieniem od podatku, tj. wartości wykorzystanej pomocy publicznej. Ustawodawca przewidział przy tym wyjątkowe sytuacje, gdy pomimo

prawidłowego dokumentowania ponoszonych wydatków i prowadzenia ewidencji rachunkowych w sposób rzetelny i niewadliwy, obiektywnie oceniając, podatnik nie ma możliwości przypisania danego kosztu podatkowego wyłącznie do przychodów generujących dochody opodatkowane albo przychodów generujących inne dochody. Uznał także, że zasada określona w art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. obowiązuje również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania - stosuje się wówczas odpowiednio art. 7 ust. 3 pkt 3 (art. 15 ust. 2a tej ustawy). Przepis art. 15 ust. 2a ustawy, stosuje się natomiast, jeżeli zaistnieją łącznie następujące przesłanki:

- podatnik osiąga przychody ze źródeł, z których część dochodów podlega opodatkowaniu a część nie podlega opodatkowaniu albo jest wolna od podatku,
- w związku z tym faktycznie ponosi określone koszty podatkowe, które są ujęte łącznie i nie ma możliwości ich wyodrębnienia dla przychodów generujących dochód podlegający opodatkowaniu i generujących dochód niepodlegający opodatkowaniu albo wolny od podatku.

Zakresem zastosowania art. 15 ust. 2a u.p.d.o.p. objęte są wyłącznie przypadki, gdy przypisanie kosztów uzyskania przychodów do przychodów generujących dochód opodatkowany i nie podlegający opodatkowaniu nie jest obiektywnie możliwe, a nie sytuacje, gdy takie wyodrębnienie kosztów było możliwe na podstawie posiadanych dokumentów, lecz podatnik zaniechał dokonania tej czynności.

Zgodnie z art. 492 § 1 k.s.h. połączenie może być dokonane przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej (łączenie się przez przejęcie). Wedle zaś art. 493 § 2 k.s.h. połączenie następuje z dniem wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby, odpowiednio spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej (dzień połączenia). Wpis ten wywołuje skutek wykreślenia spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, z uwzględnieniem art. 507. W art. 493 § 2 k.s.h., określony jest tzw. dzień połączenia. Dniem połączenia jest dzień wpisu połączenia do rejestru właściwego według siedziby spółki przejmującej. Wpis ten wywołuje skutek wykreślenia spółki przejmowanej. Ustawodawca celowo posługuje się sformułowaniem "wywołuje skutek wykreślenia", wskazując tym samym, że skutek następuje przed faktem dokonania wpisu o wykreśleniu, który w przeciwieństwie do wpisu połączenia spółek nie ma charakteru konstytutywnego, lecz deklaratoryjny. Przepis ten określa zatem moment zaistnienia skutku utraty podmiotowości prawnej spółki przejmowanej. Natomiast fizyczne wykreślenie spółki przejmowanej (wydanie postanowienia o wpisie wykreślenia spółki przez sąd rejestrowy) może nastąpić później niż dzień połączenia. (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lutego 2013 r., sygn. akt I ACz 30/13. LEX nr 1280982). Zatem w sposób precyzyjny i pewny sposób można ustalić, kiedy spółka przejmowana utraciła swój byt prawny i w konsekwencji wskazać, kiedy ponoszone koszty dotyczą przychodów Spółki przejmowanej a kiedy Spółki. Przed datą połączenia mamy do czynienia z kosztami związanymi tylko z przychodami spółki przejmowanej, a zatem przychodami opodatkowanymi.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego opisana przez Spółkę interpretacja rachunkowa połączenia przez przejęcie, w szczególności zaś brak konieczności zamykania

ksiąg rachunkowych pozostaje dla oceny podatkowej stanu faktycznego bez znaczenia. Ocena praw i obowiązków podatkowych wynikających z określonego stanu faktycznego może odbywać się bowiem tylko w oparciu o przepisy prawa podatkowego. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że brak obowiązku zamknięcia ksiąg podatkowych w związku z połączeniem przeprowadzonym metodą łączenia udziałów nie wyklucza możliwości przypisania kosztów uzyskania przychodów do przychodów generujących dochód opodatkowany i nie podlegający opodatkowaniu.

Należy w końcu rozważyć analizowaną sytuację w kontekście art. 93 § 1 pkt 1 O.p. Przepis ten stanowi, że osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się osób prawnych wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Wskazuje się, że art. 93 § 1 O.p., należy tak rozumieć, że wstąpienie "we wszelkie" przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek - nie powinno być ograniczane tylko do "takich praw lub obowiązków publicznoprawnych, które istniały w momencie połączenia obu podmiotów". Ustawodawca bowiem nie wprowadził żadnych ograniczeń w tym zakresie. Nadto, wykładnia gospodarcza omawianego przepisu wzmacnia pogląd, iż podmiot będący sukcesorem wstępuje we wszystkie stosunki prawne, których stroną był podmiot przejmowany, ze skutkiem tak, jakby to sukcesor od początku był stroną tych stosunków prawnych. Innymi słowy następstwo prawne w prawie podatkowym to wstąpienie we wszystkie przewidziane regulacjami prawa podatkowego prawa i obowiązki podatnika, w tym również nabyte na mocy decyzji (interpretacji indywidualnych) wydawanych na podstawie prawa podatkowego. Tak więc sukcesji uregulowanej w art. 93 § 1 o.p. podlegają wszelkie prawa i obowiązki przewidziane w przepisach prawa podatkowego, a nie tylko te prawa, które zostały zrealizowane. (wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2210/14. LEX nr 2114357). Nawet jednak przy tak szerokim ujęciu zakresu sukcesji podatkowej nie można przyjąć, aby w opisanym stanie faktycznym Spółka mogła uwzględnić dla wyliczenia klucza przychodowego wydatki poniesione przez Spółkę przejmowaną. Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jasno bowiem wynika, że spółka przejmowana nie prowadziła działalności zwolnionej przedmiotowo z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Mając powyższe na uwadze, a także to, że okoliczności sprawy są dostatecznie wyjaśnione Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 w zw. z art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.) - dalej jako "p.p.s.a." uchylił zaskarżony wyrok Sądu I instancji i oddalił skargę na interpretację indywidualną Ministra Finansów.

O kosztach postępowania orzeczono stosowanie do art. 203 pkt 2 p.p.s.a. w zw. z art. 205 § 2 oraz art. 209 p.p.s.a.