

Skutki podatkowe przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową*

Agnieszka Sobiech**

Streszczenie: Celem opracowania jest przedstawienie zagadnienia skutków podatkowych związanych z przekształceniem spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową. Zmiany regulacji polegające na objęciu spółek komandytowo-akcyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych powodują, iż po upływie okresów przejściowych prowadzenie działalności w tej formie prawnej stanie się mało atrakcyjne w kontekście obowiązujących od dnia 1 stycznia 2014 r. zasad opodatkowania dochodów tego typu spółek. Należy oczekiwać, iż znaczna część podmiotów zostanie przekształcona w spółki jawne, komandytowe, bądź spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W opracowaniu przedstawiono zasady przekształcania spółek osobowych w inne spółki osobowe oraz konsekwencje podatkowe na gruncie podatków dochodowych oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od czynności cywilnoprawnych spółka komandytowo-akcyjna

Wprowadzenie

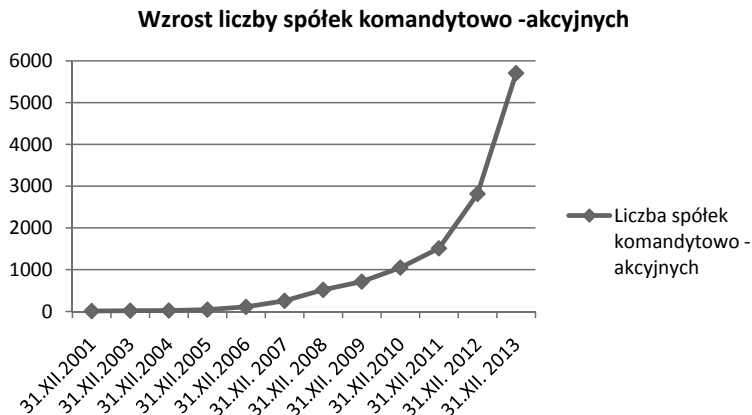
Zasady opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych obowiązujące do 31 grudnia 2013 r. przesądzały o atrakcyjności tej formy prowadzenia działalności gospodarczej. Jednokrotne opodatkowanie dochodu na poziomie wspólnika uczyniło spółki komandytowo-akcyjne interesującą alternatywą dla spółek kapitałowych. Dodatkowo tworzenie spółek hybrydowych – spółek z ograniczoną odpowiedzialnością komandytowo-akcyjnych pozwalało na optymalizację podatkową z równoczesną możliwością ograniczenia odpowiedzialności za zobowiązania spółki wspólników będących komplementariuszami wynikającą z ich formy prawnej (sp. z o.o. lub SA). Gwałtowny wzrost liczby zakładanych spółek komandytowo-akcyjnych stał się przyczyną interwencji ustawodawcy. Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym objęła zakresem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych także spółki komandytowo-akcyjne. Jak wskazywali twórcy ustawy Kodeks spółek handlowych (Sołtysiński i in. 2001: 630), spółki komandytowo-akcyjne nie zostały wyposażone w osobowość prawną, tak jak ma to miejsce w niektórych systemach prawnych, między innymi także z uwagi na to, by zwiększyć

* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/D/HS5/02294.

** dr Agnieszka Sobiech, Studium Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, a.sobiech@ue.poznan.pl.

ich „atrakcyjność podatkową”. Paradoksalnie nadmierne wykorzystanie tej formy prawnej w celach optymalizacji podatkowej doprowadziło do objęcia SKA podatkiem dochodowym od osób prawnych. W okresie od wejścia w życie ustawy Kodeks spółek handlowych w 2001 r. do 2012 r. nastąpił znaczny wzrost liczby SKA w Polsce. W latach 2010 i 2011 odnotowano wzrost (r/r) rządu 46% i 42%, jednak najwyższy w 2012 r., tj. 88%. Jednak nie sama liczba spółek przyczyniła się do zmiany obowiązującego prawa, ale, jak wynika z treści uzasadnienia do projektu ustawy, także problemy z określeniem zasad opodatkowania akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. Wskazano, iż wyrażony w uchwale NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. pogląd – potwierdzony w uchwale z dnia 20 maja 2013 r. – czyni istotny wyłom w systematyce opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej przez spółki nieposiadające osobowości prawnej. Aprobata dla stanowiska, iż akcjonariusz uzyskuje przychód podatkowy dopiero w momencie faktycznego wypłacenia mu udziału z zysku – a nie w momencie uzyskania przychodu przez spółkę – powodowała, iż przychody i koszty generowane w toku prowadzonej działalności gospodarczej na poziomie SKA w części przypadającej na akcjonariusza nie są opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego, a w razie niewypłacenia akcjonariuszowi zysku spółki – także po jego zakończeniu. Daje to w praktyce akcjonariuszom tej spółki możliwość odraczania opodatkowania w dłuższym horyzoncie czasowym. Taka interpretacja przepisów oznaczała *de facto* przyznanie wąskiej grupie podatników, tj. akcjonariuszom SKA, preferencji podatkowej, niewynikającej z konkretnych przepisów ustaw podatkowych, polegającej na nieopodatkowaniu, generowanego na poziomie spółki komandytowo-akcyjnej (będącej przedsiębiorcą na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej), dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej przez tę spółkę – do czasu wypłaty akcjonariuszowi zysku takiej spółki.

Reakcją na zapowiedź zmian w zakresie opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych był wzrost liczby zakładanych spółek oraz zmiany w statutach spółek, które pozwolić miały na wydłużony okres opodatkowania na starych zasadach. Jednak wraz z upływem okresu korzystania z możliwości stosowania opodatkowania dochodów spółek komandytowo-akcyjnych na poziomie wspólników pojawiać się będzie pytanie, czy kontynuacja działalności w dotychczasowej formie prawnej będzie najbardziej optymalnym rozwiązaniem z perspektywy prawa podatkowego. W związku z faktem, iż wbrew wcześniejszym projektom spółki komandytowe nie zostały objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych, istnieje możliwość przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej właśnie w tę formę prawną, ewentualnie w spółkę jawną. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie będzie dawało możliwości ograniczenia podwójnego opodatkowania dochodu, jednak sama forma prawna spółki z o.o. jest korzystną alternatywą dla SKA, dość skomplikowanej ze względu na konieczność stosowania regulacji z zakresu spółki akcyjnej oraz nakładającej na komplementariuszy subsydiarną i solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową pozwala na zachowanie relacji pomiędzy wspólnikami najbardziej zbliżonych do tych, jakie funkcjonowały w spółce komandytowo-akcyjnej. Zasadniczą różnicą jest traktowanie przychodów uzyskiwanych przez komandytariusza za przychody z działalności gospodarczej, a nie jak przychody z zysków kapitałowych, jak miało to miejsce w SKA.



Rysunek 1. Liczba spółek komandytowo-akcyjnych w Polsce w latach 2001–2013

Źródło: GUS, *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON*.

1. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową

Przedsiębiorcy (w tym spółki handlowe) mogą korzystać z zasady swobody przedsiębiorczości, która wyraża się także w prawie wyboru formy działalności gospodarczej oraz możliwości dokonywania jej zmiany. Problematyka przekształcenia spółek została uregulowana w dziale III ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (dalej: ksh). Spółka komandytowo-akcyjna może zostać przekształcona w inną spółkę osobową na podstawie art. 551 ksh. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową traktowane jest jako proces zmierzający jedynie do zmiany formy prawnej prowadzonej działalności. Podmiot przekształcany nie jest traktowany jako podmiot likwidowany, gdyż prowadzona przez niego działalność, przy wykorzystaniu tego samego majątku, będzie kontynuowana w innej formie prawnej, przez tenże podmiot (Brolik i in. 2013). Na podstawie art. 553 ksh spółce przekształconej przysługują wszelkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej, a wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształconej (art. 553 § 3 ksh).

Kodeks spółek handlowych określa poszczególne etapy procedury przekształcenia spółki. Zgodnie z treścią art. 556 ksh przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową wymagać będzie:

- 1) sporządzenia planu przekształcenia spółki wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta;
- 2) powzięcia uchwały o przekształceniu spółki;
- 3) określenia wspólników prowadzących sprawę tej spółki i reprezentujących ją;
- 4) zawarcia umowy;
- 5) dokonania w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia spółki przekształcanej.

Plan przekształcenia przygotowują w formie pisemnej pod rygorem nieważności wszyscy wspólnicy prowadzący sprawy spółki przekształcanej, a zatem w przypadku spółki komandytowo-akcyjnej komplementariusze. W planie przekształcenia spółki zgodnie art. 558 § 1 ksh powinno zostać zawarte co najmniej:

- 1) ustalenie wartości bilansowej majątku spółki przekształcanej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia;
- 2) określenie wartości udziałów albo akcji wspólników zgodnie ze sprawozdaniem finansowym, o którym mowa powyżej.

Do planu przekształcenia należy dołączyć:

- 1) projekt uchwały w sprawie przekształcenia spółki;
- 2) projekt umowy albo statutu spółki przekształcanej;
- 3) wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) spółki przekształcanej;
- 4) sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia na dzień, o którym mowa w § 1 pkt 1, przy zastosowaniu takich samych metod i w takim samym układzie jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe.

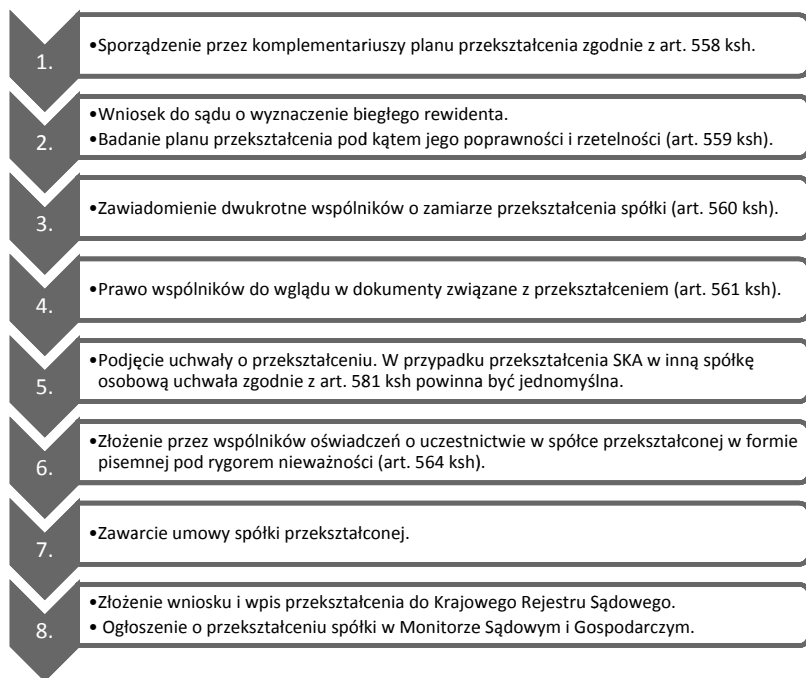
Plan przekształcenia należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności (art. 559 § 1 ksh). Sąd rejestrowy właściwy według siedziby spółki przekształcanej wyznacza na wniosek spółki biegłego rewidenta.

Kolejnym krokiem jest zgodnie z art. 560 § 1 ksh zawiadomienie wspólników o zamiarze powzięcia uchwały o przekształceniu spółki dokonane dwukrotnie, w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie i nie później niż na miesiąc przed planowanym dniem powzięcia tej uchwały, dokonane w sposób przewidziany dla zawiadamiania wspólników spółki przekształcanej.

Następnym etapem jest podjęcie uchwały w sprawie przekształcenia spółki. W tym celu wspólnicy spółki komandytowo-akcyjnej muszą podjąć jednomyślną uchwałę za przekształceniem spółki. Uchwała powinna być umieszczona w protokole sporządzonym przez notariusza.

Po podjęciu uchwały zgodnie z art. 564 § 1 ksh spółka ma obowiązek wezwać wspólników, w sposób przewidziany dla ich zawiadamiania, do złożenia, w terminie miesiąca od dnia powzięcia uchwały o przekształceniu, oświadczeń o uczestnictwie w spółce przekształcanej. Nie dotyczy to wspólników, którzy złożyli takie oświadczenia w dniu powzięcia uchwały. Oświadczenia wspólników wymagają formy pisemnej pod rygorem nieważności.

Spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształcanej do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną (art. 552 ksh). Zgodnie z art. 553 § 1 ksh spółce przekształcanej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształcanej. Zgodnie z art. 584 ksh wspólnicy spółki przekształcanej odpowiadają za zobowiązania spółki powstałe przed dniem przekształcenia na dotychczasowych zasadach przez okres trzech lat licząc od tego dnia. Należy pamiętać, że w ciągu tych trzech lat wspólnicy odpowiadać będą według dwóch różnych zasad odpowiedzialności (Witosz 2007: 301). Za zobowiązania sprzed dnia przekształcenia „na dotychczasowych zasadach”, a za zobowiązania powstałe po tym dniu – według zasad właściwych dla przekształcanej spółki.



Rysunek 2. Etapy przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej

Źródło: opracowanie własne.

2. Sukcesja podatkowa

Zmiana formy prawnej powoduje sukcesję w prawie podatkowym. Na gruncie prawa podatkowego zagadnienia te reguluje art. 93a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (dalej: uop). Zgodnie z przywołanym przepisem osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej lub przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. W myśl art. 93a § 2 uop, przepis § 1 stosuje się odpowiednio m.in. do osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia innej spółki niemającej osobowości prawnej lub spółki kapitałowej. Wobec powyższego spółka osobowa zawiązana w wyniku przekształcenia SKA odpowiada za wszystkie zobowiązania podatkowe spółki przekształcanej bez ograniczeń.

Przekształcanie spółek komandytowo-akcyjnych w inne spółki osobowe nie powodowało problemów w zakresie sukcesji na gruncie podatków dochodowych w sytuacji, gdy obie spółki osobowe były transparentne podatkowo. Po objęciu spółek komandytowo-akcyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych sukcesja spółki przekształcanej będącej spółką osobową na gruncie podatków dochodowych może rodzić podobne problemy do tych, które pojawiały się dotychczas przy przekształcaniu spółek kapitałowych w spółki osobowe. Prawa i obowiązki podatkowe spółki, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, nie zawsze mogą przejść na wspólników spółki osobowej

jako podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednak, jak wskazuje orzecznictwo sądowe, „ograniczenie jednak sukcesji podatkowej tylko do podatków, w których spółka niemająca osobowości prawnej ma podmiotowość prawnopodatkową, nie wydaje się być słuszne” (Wyrok WSA w Bydgoszczy 2013). Jak wskazano w piśmiennictwie (*Prawo podatkowe...* 2013: 271), wejście spółki osobowej w prawa i obowiązki spółki kapitałowej w zakresie podatków dochodowych może dotyczyć tylko skutków podatkowych zdarzeń zaistniałych w spółce przekształcanej i ujętych w prowadzonych przez nią ewidencjach dla celów podatkowych, które wystąpiłyby w tej spółce, gdyby przekształcenie nie miało miejsca, np. amortyzacja, zarachowanie przychodu należnego. Sukcesja podatkowa nie obejmuje jednak tych praw i obowiązków, które związane są z istnieniem spółki jako podatnika podatku dochodowego. Na wspólników nie mogą być przeniesione odliczenia od podstawy opodatkowania, do których uprawniona była tylko, po spełnieniu określonych warunków, spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Wspólnikom przypadną również straty podatkowe do odliczenia w latach następnych, gdyż odliczenie takie wyklucza art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop), z którego wynika, że strata może być pokryta tylko z dochodu uzyskanego ze źródła przychodu, jakim jest działalność osoby prawnej, a ta po przekształceniu przestaje istnieć. Tym samym przestaje też istnieć to źródło.

Inaczej jest w podatku od towarów i usług, w podatku od nieruchomości, czy podatku od czynności cywilnoprawnych. W tych podatkach podatnikami są zarówno spółki osobowe, jak i kapitałowe. Zmiana formy prawnej nie wpływa na możliwość wstąpienia w prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

Jednym z problemów związanych z sukcesją związaną z przekształceniem była możliwość skorzystania z ochrony zapewnionej uzyskaniem interpretacji indywidualnej w konkretnym stanie faktycznym spółki przekształcanej. Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 10 maja 2012 r., „następca prawny zainteresowanego może zatem przejąć uprawnienia gwarancyjne (ochronne) wynikające z interpretacji prawa podatkowego, udzielonej w indywidualnej sprawie, pod warunkiem, że uprawnienia te przed przejęciem (połączeniem, zawiązaniem) nabył sam zainteresowany. Zgodnie z ogólną regułą sukcesji podatkowej może on bowiem nabyć wyłącznie prawa nabyte i istniejące w momencie utraty bytu prawnego przez zainteresowanego”. Nabycie ochrony z wydanej spółce przekształcanej interpretacji indywidualnej uzależnione będzie od tego, czy spółka przed przekształceniem zastosowała się do jej treści.

3. Skutki przekształcenia w podatku dochodowym

Skutki przekształcenia spółki na gruncie podatków dochodowych uzależnione będą od faktu podlegania bądź niepodlegania updop. Zgodnie z art. 4 ustawy dokonującej zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nowe zasady opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych stosuje się od pierwszego dnia roku obrotowego spółki komandytowo-akcyjnej rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2013 r. Nowe przepisy stosuje się od 1 stycznia 2014 r., po obowiązkowym zamknięciu ksiąg rachunkowych na dzień 31 grudnia 2013 r., gdy:

- SKA powstała po wejściu w życie ustawy, a jej rok obrotowy rozpoczęty w 2013 r. nie kończy się w dniu 31 grudnia 2013 r.;
- istniejąca SKA dokonała zmiany roku obrotowego po dniu wejścia w życie ustawy.

Przedłużenie obowiązywania starych regulacji dotyczących opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych wynika z art. 10 ust. 1 nowelizacji. Zgodnie z jego treścią podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2014 r. oraz zakończy się po dniu 31 grudnia 2013 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.

Zatem możliwe było przedłużenie stosowania rozwiązań nieprzewidujących podwójnego opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej w dwóch sytuacjach. Założenie SKA odbyło się przed wejściem w życie nowelizacji (po rejestracji SKA w KRS dokonano zmiany roku obrotowego przed dniem wejścia w życie nowelizacji). W przypadku spółek istniejących należało zmienić rok obrotowy SKA przed wejściem w życie nowelizacji. Jak się okazało, w wielu przypadkach skuteczne dokonanie zmiany roku obrotowego okazało się trudne do zrealizowania. Zmiany statutu spółki regulującej rok podatkowy należało dokonać przed wejściem w życie ustawy wprowadzającej zmiany, tj. przed dniem 13 grudnia 2013 r. W przypadku spółek komandytowo-akcyjnych do zmiany statutu stosuje się przepisy o spółce akcyjnej. Z art. 430 § 1 ksh wynika, że zmiana statutu wymaga podjęcia uchwały przez wspólników oraz wpisu do rejestru. Organy podatkowe kwestionują także możliwość przyjęcia innego niż kalendarzowy roku podatkowego w sytuacji, gdy wspólnikiem spółki była osoba fizyczna. Zasady ustalania roku podatkowego określa ustawa Ordynacja podatkowa w art. 11, który stanowi, że rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej. Opodatkowanie dochodów osób fizycznych reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof). Ustawa ta nie zawiera odrębnych regulacji prawnych co do określenia roku podatkowego, zatem dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych rokiem podatkowym zawsze jest rok kalendarzowy (Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 marca 2014 r.). Stanowisko takie zakłada, że z wydłużonego roku podatkowego korzystać mogą jedynie te spółki, których wspólnikami (komplementariuszami i akcjonariuszami) były wyłącznie osoby prawne. Należy pamiętać, iż akcje wydawane przez spółkę komandytowo-akcyjną są co do zasady akcjami na okaziciela. Mogą być zbywane w trakcie trwania roku podatkowego. Przyjęcie, iż możliwość ustalenia roku podatkowego uzależniona jest od faktu, czy akcjonariusze są osobami fizycznymi, czy prawnymi, może być w praktyce trudna do zweryfikowania. Korzystając z możliwości określenia roku podatkowego według zasad wskazanych w art. 8 updof, niektóre spółki mogą korzystać z obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2014 r. reguł opodatkowania dochodów (maksymalnie do 31 października 2015 r.).

Fakt podlegania podatkowi dochodowemu od osób prawnych wpłynie na skutki podatkowe przekształcenia spółki komandytowej w inną spółkę osobową. Do 31 grudnia za przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych uznawana była zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 updof oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 updof wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe. Dochód powstawał wyłącznie w przypadku przekształcenia spółek kapitałowych (akcyjnych, z ograniczoną odpowiedzialnością) w spółki osobowe (jawne, partnerskie, komandytowe, komandytowo-akcyjne). W wyniku przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową akcjonariusz SKA, a następnie – po przekształceniu – wspólnik spółki osobowej nie otrzymywał żadnego przysporzenia majątkowego (majątek spółki komandytowo-akcyjnej pozostawał majątkiem spółki osobowej, która kontynuowała działalność). W rezultacie nie było podstawy do uznania, że w wyniku przekształcenia powstanie przychód podlegający opodatkowaniu.

Zgodnie ze znowelizowanym art. 10 ust. 1 pkt 8 updop dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest również wartość niepodzielonych zysków w spółce w przypadku przekształcenia w spółkę niebędącą osobą prawną. Należy pamiętać, że ilekroć w ustawie jest mowa o udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek wskazanych w art. 1 ust. 3 (spółek komandytowo-akcyjnych). Jeżeli ustawa mówi o spółce – oznacza to spółkę będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (art. 4a pkt 19 i 20 updop). Jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jej celem było objęcie opodatkowaniem zysków niepodzielonych między wspólników. Ustawodawca w art. 10 ust. 1 pkt 8 updop rozstrzygnął kwestię sposobu opodatkowania dochodów wypracowanych przez spółki, lecz niewypłaconych wspólnikom przed datą przekształcenia, za to przekazywanych do spółek osobowych. Na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 8 updop oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 updof pojawiały się wątpliwości i spory dotyczące pojęcia „niepodzielone zyski”. Wobec braku definicji tego pojęcia w ustawie podatkowej należy odwołać się do wykładni systemowej i przyjąć znaczenie określone na gruncie ustawy Kodeks spółek handlowych (Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2013). W doktrynie także wskazuje się (Pustuł 2011), że mimo braku w kodeksie spółek handlowych definicji pojęcia niepodzielonych zysków – w sytuacji gdy zysk ten został rozdysponowany zgodnie z umową spółki poprzez np. jego przekazanie na kapitał zapasowy czy rezerwowy, nie jest on już zaliczany do kategorii zysków niepodzielonych. Wobec tego każdy dozwolony przepisami prawa handlowego podział zysku wyklucza zastosowanie art. 10 ust. 1 pkt 8 updop oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 updof, w przypadku przekształcenia spółki podlegającej podatкови dochodowemu od osób prawnych w spółkę osobową. Wprowadzając zapis o niepodzielonych zyskach ustawodawca objął nim cały zbiór zysków wypracowanych przez spółki podlegające podatкови dochodowemu od osób prawnych, lecz niewypłaconych wspólnikom przed datą przekształcenia w spółki osobowe. Do zbioru tego zaliczyć należy również zyski wypracowane przez spółkę z o.o., a nierozdzielone między wspólników, lecz przekazane np. na kapitał zapasowy (Wyrok WSA w Krakowie 2014).

Odpowiednie reguły opodatkowania dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (także SKA) obowiązują na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 24 ust. 5 pkt 8 updof). Zatem przekształcenie spółki podlegającej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w spółkę osobową spowoduje po stronie wspólników przekształcanej spółki będących osobami fizycznymi powstanie obowiązku podatkowego (konieczność zapłaty podatku) od niepodzielonego zysku spółki przekształcanej. Spółka przekształcona obowiązana jest jako płatnik wpłacić podatek w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód. Podatek ten podlega wpłacie do urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika. Przed terminem płatności podatnik jest zobowiązany przekazać płatnikowi kwotę należnego podatku.

Zarówno w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i podatku dochodowym od osób prawnych przychód określa się na dzień przekształcenia, którym jest dzień dokonania wpisu w rejestrze sądowym przekształconej spółki.

Ustawodawca wprowadzając zmiany w zakresie objęcia podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych, wprowadził ustawą dokonującą nowelizację przepisy przejściowe. I tak, zgodnie z art. 7 ust. 1, nowych zasad opodatkowania nie stosuje się do zysku spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej wypracowanego przed dniem 1 stycznia 2014 r., z wyjątkiem zysku spółki komandytowo-akcyjnej przypadającego na jej akcjonariusza. Dalej w ust. 2 art. 7 wskazano, iż zwolnienie przewidziane w art. 22

ust. 4 updog ma zastosowanie wyłącznie do dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wypłaconych przez spółkę komandytowo-akcyjną (...), z zysku wypracowanego od dnia, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Celem tego przepisu jest ograniczenie możliwości korzystania ze zwolnienia tylko do tych zysków, które spółka osiągnęła od chwili objęcia jej dochodów podatkiem dochodowym od osób prawnych. W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, iż ma to przeciwdziałać sytuacji, w której zwolnienie przyznawane byłoby w odniesieniu do zysków wcześniej nieopodatkowanych, ani na poziomie spółki komandytowo-akcyjnej, ani na poziomie akcjonariusza. Jednocześnie, w celu wyeliminowania potencjalnych wątpliwości dotyczących określenia części zysku, jaka korzysta ze zwolnienia, wprowadza się zasadę, iż zysk wypłacany po dniu 1 grudnia 2014 r. w pierwszej kolejności jest zyskiem osiągniętym przed tą datą. W art. 7 ust. 3 wskazano, iż w przypadku, gdy spółka komandytowo-akcyjna przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy posiadała niewypłacone zyski z lat poprzedzających dzień wejścia w życie niniejszej ustawy i spółka ta dokona po dniu poprzedzającym dzień, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wypłaty dywidendy lub innego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, na potrzeby stosowania zwolnienia z art. 22 ust. 4 updog uznaje się, że w pierwszej kolejności wypłacany jest zysk osiągnięty przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Powyższe zasady stosuje się odpowiednio do następcy prawnego spółki komandytowo-akcyjnej. Zgodnie z art 8 ustawy nowelizującej przez następcę prawnego rozumie się również dalszych następców prawnych, podmiot przekształcony oraz dalsze podmioty przekształcone.

4. Skutki przekształcenia w podatku od czynności cywilnoprawnych

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) oraz ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: upcc) podatkowi podlegają umowy spółki oraz zmiany tychże umów. Za zmianę umowy spółki ustawa uznaje w myśl art. 1 ust. 3 pkt 3 upcc także przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 4 pkt 9 upcc obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej i ciąży na spółce. Stosownie do art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f) upcc podstawę opodatkowania stanowi przy przekształceniu lub łączeniu spółek wartość wkładów do spółki osobowej powstała w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia. Stawka pobieranego w takim przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi 0,5% podstawy opodatkowania (art. 7 ust. 1 pkt 9 upcc). Dodatkowo na podstawie art. 9 pkt 11 lit. a) upcc spółce przysługuje zwolnienie do wartości podatku od czynności cywilnoprawnych, która była poprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Z treści cytowanych przepisów wynika, że opodatkowaniu podlega jedynie wartość wkładów powstałych na skutek przekształcenia. W konsekwencji opodatkowaniu nie będzie podlegać wartość wkładów wniesionych wcześniej do SKA na pokrycie jej kapitałów własnych (zakładowego oraz zapasowych i rezerwowych), a jedynie wartość kapitałów własnych wygenerowanych w toku późniejszego funkcjonowania spółki.

Dla ustalenia, czy zmiana umowy spółki, polegająca na przekształceniu jednej spółki osobowej (spółki komandytowo-akcyjnej) w inną spółkę osobową, podlega podatkowi od

czynności cywilnoprawnych, niezbędna jest ocena, czy w wyniku tej zmiany doszło do zwiększenia majątku nowej spółki osobowej, pochodzącego z wkładów wszystkich współników. Majątkiem spółki osobowej (spółki jawnej) jest zgodnie z art. 28 ksh wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia. Zatem, porównując majątki spółek przekształcanej i przekształconej, należy brać pod uwagę w przypadku spółki osobowej – jej majątek rozumiany jako wartość wszystkich wkładów wniesionych do tej spółki. Innymi słowy, w przypadku przekształcenia należy uwzględnić okoliczność, czy wartość wkładów wniesionych do spółki przekształconej odpowiada wartości wkładów wniesionych, a tym samym opodatkowanych, do spółki przekształcanej.

W kwestii skutków przekształcenia spółek na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (upcc) wypowiadały swe stanowisko sądy administracyjne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 10 stycznia 2011 r. stwierdził: „jeżeli w wyniku porównania wielkości kapitału zakładowego w spółce kapitałowej przekształcanej z wielkością wkładów rozumianych szeroko – zarówno jako kapitał zakładowy, jak i wkłady w powstałej w wyniku przekształcenia spółce komandytowo-akcyjnej – przewyższają wartość kapitału zakładowego w przekształcanej spółce, powstaje obowiązek podatkowy w PCC”.

Powyższy pogląd podzielił Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 14 marca 2008 r., dotyczącym opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki akcyjnej w spółkę jawną. W tym przypadku sąd orzekł, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych rodzi każde powiększenie ogólnie pojmowanego majątku spółki, jeśli jest związane z częścią majątku stanowiącą podstawę opodatkowania tym podatkiem. W opinii sądu „warunek opodatkowania, jakim jest zwiększenie majątku spółki – w przypadku przekształcenia spółek, należy rozpatrywać w kontekście ogólnego warunku opodatkowania umów spółki, którym jest zwiększenie podstawy opodatkowania. To z kolei, przy badaniu, czy doszło do koniecznego zwiększenia majątku spółki, każe uwzględnić takie elementy, które mają wpływ na wysokość podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Nie można bowiem przyjąć, że w razie przekształcenia spółki o opodatkowaniu mógłby decydować taki przyrost szeroko rozumianego majątku spółki, który w świetle przepisów upcc nie powodowałby zwiększenia podstawy opodatkowania. *Ratio legis* art. 1 upcc każe również przyjąć, że każde powiększenie ogólnie pojmowanego majątku spółki, związane z tą częścią majątku, która stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, rodzi obowiązek podatkowy”. Przy przekształceniach, w większości przypadków nie nastąpi zwiększenie majątku spółki, zatem podatek od czynności cywilnoprawnych nie wystąpi.

Uwagi końcowe

Przekształcanie spółek komandytowo-akcyjnych w inne spółki osobowe od 1 stycznia 2014 r. oznacza transformację podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w spółkę transparentną podatkowo. Do tego typu restrukturyzacji można stosować zasady wypracowane przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne w zakresie przekształceń spółek kapitałowych w spółki osobowe. Może budzić wątpliwości słuszność ustawodawcy włączenia spółki komandytowo-akcyjnej do zakresu podatników podatku dochodowego od osób prawnych z utrzymaniem jej osobowego charakteru. Biorąc pod uwagę fakt, że w większości państw europejskich spółki komandytowo-akcyjne są osobami prawnymi, „wyposażenie”

spółki w osobowość prawną spowodowałoby włączenie tego typu spółek do grona spółek kapitałowych i podleganie podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Na zakończenie należy zauważyć, iż wobec możliwości korzystania przez komplementariuszy z odliczenia podatku dochodowego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 22 ust. 1a updop, przez co ogranicza się podwójne (w sensie ekonomicznym) opodatkowanie zysku spółki oraz możliwość skorzystania przez akcjonariuszy będących osobami prawnymi ze zwolnienia od podatku dochodów z dywidend uzyskiwanych ze spółki na zasadach wskazanych w art. 22 ust. 4 updop, spółka komandytowo-akcyjna może nadal pozostawać atrakcyjną formą prowadzenia działalności.

Literatura

- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W. (2013), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Kuros S., Toczek M., Kuraś A. (2012), *Spółki osobowe. Prawo spółek, Prawo podatkowe i bilansowe*, Difin.
- Nawrot R.A. (2011), *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców* (2013), red. H. Litwińczuk, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Prawo Spółek* (2013), red. A. Kidyba, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Pustul J. (2011), *Skutki podatkowe przekształcenia spółki kapitałowej w osobową a interpretacja pojęcia niepodzielonego zysku – glosa do wyroku WSA z dn. 10 grudnia 2009 r., sygn. III SA/Wa 1059/09 i z dn. 18 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Wr 1616/09, „Przegląd Podatkowy”*, nr 2.
- Sołtysiński S., Szajkowski A., Szumański A., Szwaja J. (2001), *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do art. 1-150*, C.H. Beck, Warszawa.
- Witosz A. (2007), *Łączenie, podział i przekształcenie spółek handlowych*, red. A. Kidyba, Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. DzU 2012, nr 361.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. DzU 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. DzU 2012, poz. 749 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2010, nr 101, poz. 649 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.j. DzU 2013, poz. 1030 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, DzU 2013, poz. 1387.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 maja 2012 r., sygn. II FSK 2046/10.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygn. II FSK 2366/11.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 14 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1744/07.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Go 984/10.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 11 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 249/13.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 25 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 2162/13.

THE TAX EFFECTS OF CONVERTING THE LIMITED-JOINT-STOCK PARTNERSHIP INTO OTHER PARTNERSHIP

Abstract: The aim of this paper is to present the issues related to the tax consequences of the transformation of limited joint – a joint stock company in another partnership. From 1 January 2014 the rules for the taxation of income of this type of companies were changed. It is expected that a significant proportion of those will be converted into general partnerships, limited partnerships, or limited liability company. The paper presents the principle of conversion of partnerships and tax consequences on the basis of income tax and tax on civil law transactions.

Key words: limited joint-stock partnership, corporate income tax, personal income tax

Cytowanie

Sobiech A. (2014), *Skutki podatkowe przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w inną spółkę osobową*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 818, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 68, Szczecin, s. 125–136; www.wneiz.pl/fifu.