

## Podatkowe aspekty transakcji kapitałowych, część V – przekształcenie spółki kapitałowej w osobową spółkę handlową osób fizycznych

W poprzednim artykule przygotowanym w ramach niniejszego cyklu przedstawiliśmy Państwu problematykę opodatkowania transakcji przekształcenia spółki osób fizycznych niebędącej osobą prawną w spółkę kapitałową. Ten artykuł poświęcony zostanie natomiast transakcji niemal przeciwstawnej, a mianowicie przekształceniu spółki kapitałowej („SK”) w osobową spółkę handlową osób fizycznych, z wyłączeniem spółki komandytowo - akcyjnej („SO”).

### Aspekt prawnohandlowy przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową

W myśl art. 551 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych („k.s.h.”), spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka akcyjna (a zatem spółki kapitałowe prawa handlowego) mogą być przekształcone w inną spółkę handlową. Jak wskazywaliśmy w jednym z poprzednich artykułów, z prawnohandlowego punktu widzenia, przekształcenia spółek handlowych rodzą ten skutek, że dochodzi do zmiany ich formy prawnej, natomiast zachowana jest tożsamość podmiotu przekształcanego i przekształconego – spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, przy czym w przypadku przekształcenia SK w SO, dochodzi do utraty przez spółkę przekształconą osobowości prawnej.

### Zakres sukcesji podatkowej w podatkach dochodowych

Przekształcenie SK w SO wywoła jednak istotne skutki w sferze prawa podatkowego. Podstawowym problemem związanym z tego rodzaju transakcją jest zmiana podmiotowości podatkowej spółki przekształcanej, wynikająca z faktu, iż SK jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, zaś SO charakteryzuje transparentność podatkowa w obszarze podatków dochodowych – podatnikami nie są spółki osobowe lecz ich wspólnicy. W tym stanie rzeczy wskazać należy, iż w przypadku gdy w SO, jako spółce przekształconej, wystąpią przychody lub koszty będące następstwem określonych zdarzeń ujętych w księgach podatkowych SK, jako spółki przekształconej, to SO winna dokonać ujęcia podatkowego tych przychodów lub kosztów w taki sposób, w jaki dokonałaby tego SK, z tym zastrzeżeniem, że w SO – wobec jej neutralności w podatkach dochodowych – takie przychody lub koszty przypisane zostaną proporcjonalnie wspólnikom. Zatem wspólnicy SO kontynuować będą dokonywane przez SK odpisy amortyzacyjne od nabytych lub wytworzonych składników majątku, będą uprawnieni do dokonania odpisów aktualizujących należności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, czy też zobowiązani będą do odpowiedniego zarachowania przychodów należnych. Podkreślenia wymaga także, iż fakt przekształcenia SK w SO nie powoduje utraty przez wspólników SO ulg i zwolnień podatkowych, które przyznane były uprzednio SK, o ile takie ulgi lub zwolnienia mogą zostać przeniesione na wspólników, np. zwolnienie z opodatkowania dochodów osiągniętych w wyniku prowadzenia działalności strefowej (tak: H. Litwińczuk (w:) „Opodatkowanie spółek”, H. Litwińczuk (red.), Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016).

### Cicha rezerwa zysków i amortyzacja podatkowa

Z uwagi na obowiązującą w przypadku przekształceń zasadę kontynuacji wyceny dla celów podatkowych, w przypadku przekształcenia nie istnieje możliwość przeszacowania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W konsekwencji

powyższego, przekształcenie SK w SO nie powoduje ujawnienia cichych rezerw. Tym samym, wspólnicy SO – jako spółki przekształconej – winni ustalić wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wysokości wartości początkowej wynikającej z ksiąg podatkowych SK, jako spółki przekształcanej. W konsekwencji, wspólnicy SO dokonywać będą odpisów amortyzacyjnych w oparciu o dotychczasową wysokość odpisów dokonanych przez SK i zgodnie z metodą przyjętą przez SK.

W kontekście skutków przekształcenia SK w SO w zakresie amortyzacji podatkowej zauważyć należy, iż transakcja taka może wiązać się z osiągnięciem korzyści podatkowych w tym obszarze. Do 31 grudnia 2016 r. obowiązywał bowiem przepis art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych („CitU”), w myśl którego do kosztów uzyskania przychodów nie zaliczało się odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w formie wkładu niepieniężnego („Aport”), od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki („Agio”). Wprawdzie z dniem 1 stycznia 2017 r. przepis ten został uchylony mocą ustawy z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych („PitU”) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych („Nowelizacja”), niemniej jednak w myśl art. 6 Nowelizacji, odpisy amortyzacyjne od składników majątkowych nabytych w formie Aportu z Agio nie stanowią kosztów uzyskania przychodu, jeżeli przychód u podatnika wnoszącego wkład określony został według zasad obowiązujących do 31 grudnia 2016 r., tj. w wysokości wartości nominalnej udziałów objętych za Aport (vide: art. 12 ust. 12 ust. 1 pkt 7 CitU, art. 17 ust. 1 pkt 9 PitU w brzmieniach obowiązujących do 31 grudnia 2016 r.). W praktyce oznacza to, iż wszystkie Aporty z Agio, które dokonane zostały przed 1 stycznia 2017 r. skutkować będą w dalszym ciągu brakiem możliwości zaliczenia w ciężar kosztów podatkowych, przez spółkę kapitałową otrzymującą Aport, odpisów amortyzacyjnych od składników majątkowych otrzymanych z Agio.

Przenosząc powyższe rozważania na aspekt przekształcenia SK w SO wskazać należy, iż operacja taka może skutkować prawem wspólników SO do zaliczenia do kosztów podatkowych pełnej wysokości odpisów amortyzacyjnych od składników majątku wniesionych do SK z Agio, gdyż ograniczenie wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d CitU odnosi się jedynie do spółki kapitałowej otrzymującej Aport, a nie wspólników SO przekształconych z SK. Ponadto PitU nie zawiera regulacji stanowiącej odpowiednik art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d CitU.

Taki pogląd winien być jednak każdorazowo przedmiotem indywidualnej analizy, gdyż wzbudza on wątpliwości interpretacyjne wynikające z art. 93a § 2 ust. 1 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa („OrdPodU”). W orzecznictwie sądów administracyjnych występują zarówno poglądy aprobujące opisaną powyżej możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych w pełnej wysokości (tak m. in.: Naczelny Sąd Administracyjny [w:] wyrok z dnia 19 sierpnia 2015 r., sygn. akt: II FSK 1898/13, wyrok z dnia 4 listopada 2015 r., sygn. akt: II FSK 3013/13), jak również poglądy odrzucające taką możliwość (tak m. in. Naczelny Sąd Administracyjny [w:] wyrok z dnia 12 stycznia 2016 r., sygn. akt: II FSK 3273/13).

### **Wpływ przekształcenia na rozliczenia podatkowe sk**

Wraz z przekształceniem SK w SO następuje skrócenie roku podatkowego SK. Zgodnie bowiem z art. 8 ust. 6 CitU, rokiem podatkowym jest okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych, zaś księgi rachunkowe zamyka się na dzień poprzedzający dzień przekształcenia, tzn. dzień zmiany formy prawnej (vide: art. 12 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości). W związku z zakończeniem roku podatkowego, SK – w terminie trzech miesięcy od zakończenia

roku podatkowego – winna złożyć przed naczelnikiem właściwego urzędu skarbowego zeznanie roczne (co w praktyce czynią już wspólnicy SO, jako spółki przekształconej) oraz zapłacić należny podatek. Ponadto, SK winna złożyć także sprawozdanie finansowe oraz odpis uchwały zgromadzenia wspólników, zatwierdzającej to sprawozdanie, a w przypadku gdy SK podlegała obowiązkowi badania – także opinię i raport biegłego rewidenta.

### **Problematyka zysków niepodzielonych**

Przekształcenie SK w SO rodzi także określone konsekwencje podatkowe u wspólników SO, jako spółki przekształconej. Po pierwsze, uzyskiwane przez nich przychody tracą status przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, zaś wspólnicy stają się podatnikami podatku dochodowego z tytułu przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Po drugie, z chwilą przekształcenia SK w SO powstaje problem opodatkowania tzw. „zysków niepodzielonych”, tj. zysków wypracowanych przez SK i przekazanych na inne kapitały niż kapitał zakładowy. Zyski te, po przekształceniu, stają się bowiem częścią kapitałów poszczególnych wspólników SO. W powyższym kontekście podkreślenia wymaga, iż zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 CitU oraz art. 24 ust. 5 pkt 8 PitU, dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę niebędącą osobową prawną. Przychód ten określa się na dzień przekształcenia. Jednocześnie podkreślenia wymaga, iż w sytuacji, gdy zatrzymane i wypracowane przez SK zyski nie podwyższą wartości wkładów SO, a następnie zostaną wypłacone z innego kapitału SO niż kapitał podstawowy, to na dzień wypłaty tych zysków może powstać ponownie obowiązek podatkowy w odniesieniu do tych zysków (*tak: M. Jamróży (w:) „Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową – ucieczka przed podatkiem od dywidend?”, Przegląd podatkowy 2010, Wyd. 4).*

Podkreślenia wymaga jednak, iż w przypadku gdy przed przekształceniem wypracowany przez SK zysk przeznaczony został na pokrycie w całości lub w części strat z lat ubiegłych, to należy uznać, że wspólnikom SO nie przysługuje już prawo do wypłaty tych kwot. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest nie powstanie przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 CitU.

### **Rozliczenie podatkowe niepodzielonych zysków**

SO, działając jako płatnik podatku dochodowego z tytułu zysków niepodzielonych przed przekształceniem, co do zasady powinna przekazać zryczałtowany, 19% podatek dochodowy od osób fizycznych. Termin zapłaty podatku przypada na 20 dzień miesiąca następującego po miesiącu poboru podatku, a właściwym organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla siedziby płatnika. Podkreślenia wymaga, iż podatek ten ma charakter ryczałtowy, a zatem nie podlega on kumulacji z innymi przychodami oraz stratami, także w ramach tego samego źródła przychodów.

### **Opodatkowanie vat przekształcenia sk w so**

Przekształcenie SK w SO pozostaje poza zakresem przedmiotowym ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Podkreślenia wymaga jednak, iż zgodnie z zasadą sukcesji podatkowej wynikającą z art. 93a § 2 pkt 1 lit. b OrdPodU, SO wstąpi w ogół praw i obowiązków SK, jako podatnika VAT, zaś samo przekształcenie skutkować będzie jedynie obowiązkiem formalnoprawnym w zakresie aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego.

### **Przekształcenie sk w so – problematyka pcc**

Odnosząc się do skutków, jakie przekształcenie SK w SO wywoła na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych wskazać należy, iż w myśl art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 9

września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych („PccU”), przekształcenie SK w SO podlega opodatkowaniu PCC jeżeli w jego następstwie dochodzi do zwiększenia majątku SO. Jednocześnie wskazać należy, iż podstawę opodatkowania w przypadku przekształceń stanowi wartość wkładów do SO powstałej w wyniku przekształcenia (vide: art. 6 ust. 1 pkt 8 lit f PccU). Podkreślenia w powyższym kontekście wymaga fakt, iż zgodnie z art. 9 pkt 11 lit. a PccU, zmiana umowy spółki dokonana w związku z przekształceniem, podlega zwolnieniu z PCC w zakresie tej części wkładów do spółki, których wartość była uprzednio opodatkowana PCC.

Analiza przywołanych powyżej regulacji wzbudza wątpliwości interpretacyjne, albowiem ich wykładnia prowadzi do następujących wniosków:

Przekształcenie SK w SO podlega opodatkowaniu PCC tylko wówczas, gdy majątek SO, jako spółki przekształcanej, wzrasta w stosunku do majątku SK, jako spółki przekształcanej.

Przekształcenie SK w SO podlega opodatkowaniu PCC tylko w takim zakresie, w jakim wartość wkładów do SO (tj. wartość majątku SK w momencie przekształcenia) przewyższa wartość kapitału zakładowego SK, jako spółki przekształcanej.

Doktryna prawa podatkowego opowiada się jednak za pierwszym z ww. poglądów, gdyż *„przy ustalaniu treści normy prawopodatkowej kluczowe znaczenie ma wynik interpretacji przepisów definiujących przedmiot opodatkowania: jeżeli prowadzi ona do wniosku, że analizowane zdarzenie nie jest objęte zakresem przedmiotowym podatku, wykładnia przepisów o podstawie opodatkowania i ich zwolnieniach staje się bezcelowa”*(tak: P. Karwat, *Ibidem*).

Szczególnego podkreślenia wymaga także, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych podnosi się, iż spółka komandytowa, dla celów PCC, stanowi spółkę kapitałową, zatem przekształcenie SK w spółkę komandytową, jako SO, nie będzie podlegało opodatkowaniu PCC. W powyższym kontekście podkreślenia wymaga, iż w świetle art. 2 ust. 6 PccU, opodatkowaniu PCC nie podlegają umowy spółki lub ich zmiany związane z przekształceniem spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową. Przepis ten stanowi implementację do polskiego porządku prawnego regulacji Dyrektywy Rady 2008/7/WE dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału („Dyrektywa kapitałowa”), nakazującej państwom członkowskim Unii Europejskiej zwolnienie z opodatkowania czynności restrukturyzacyjnych spółek kapitałowych, rozumianych jako ich łączenie lub przekształcanie w inne spółki kapitałowe, a także wymiana udziałów albo akcji spółek kapitałowych oraz wniesienie do spółki kapitałowej w zamian za jej udziały albo akcje przedsiębiorstwa innej spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części.

Status spółki komandytowej na gruncie PccU, stanowi jednak źródło problematyki opodatkowania PCC przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową. O ile bowiem na gruncie art. 1a pkt 1 PccU, spółka komandytowa stanowi dla celów PCC spółkę osobową, o tyle z definicji spółki kapitałowej zawartej w Dyrektywie kapitałowej wynika, iż spółkę komandytową należy uznać za spółkę kapitałową. Praktyką polskich organów podatkowych jest traktowanie, dla celów PCC, spółki komandytowej jako spółki osobowej prawa handlowego i w konsekwencji traktowanie operacji przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową jako przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową, tj. czynności podlegającej opodatkowaniu PCC.

Powyższe zostało zakwestionowane m. in. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który w wyroku z dnia 29 stycznia 2016 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 363/15), wskazał, że przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W ocenie sądu,

powyższa zasada znajduje zastosowanie także w przypadku gdy część majątku przekształcanej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie podlegała uprzednio PCC, np. w przypadku gdy środki pieniężne ulokowane zostały na jej kapitale zapasowym. W przywołanym orzeczeniu WSA w Warszawie stwierdził, po pierwsze, iż w sprawach opodatkowania PCC przekształceń spółek kapitałowych w spółkę komandytową należy w pierwszej kolejności stosować przepisy Dyrektywy kapitałowej. Po drugie sąd podniósł, iż z definicji spółki kapitałowej, przyjętej dla potrzeb zakresu regulacji Dyrektywy kapitałowej wynika, iż jej zakres obejmuje także spółkę komandytową, gdyż świetle art. 3 ust. 1 lit. c Dyrektywy kapitałowej, za spółkę kapitałową uznawać należy każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną prowadzącą działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbycia swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów. W konsekwencji, WSA w Warszawie uznał, iż spółka komandytowa winna zostać uznana za spółkę kapitałową w świetle przepisów PccU, a wszelkie restrukturyzacje z jej udziałem nie podlegają opodatkowaniu PCC.

Co istotne, wyrok niniejszy wpisuje się w dotychczasową linię orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego, który podobne stanowisko zajął m. in. w wyrokach z dnia 4 lipca 2014 r. (sygn. akt II FSK 1915/12), z dnia 18 września 2014 r. (sygn. akt II FSK 2259/12), z z dnia 30 czerwca 2015 r. (łącznie 21 wyroków, w tym m.in. w sprawach o sygn. akt: II FSK 1402/13, II FSK 1589/13, II FSK 1644/13), z dnia 12 sierpnia 2015 r. (sygn. akt II FSK 1646/13, II FSK 1647/13), z dnia 1 października 2015 r. (sygn. akt II FSK 1732/13), oraz z dnia 7 października 2015 r. (sygn. akt II FSK 3923/13).



**Autor:**  
**Rafał Czyżyk**



**Autor:**  
**Piotr Porzycki**