

Łukasz Świderek

Prawno-podatkowe skutki przekształcenia spółki. Wybrane regulacje

W obecnych warunkach gospodarczych proces przekształcenia jest zjawiskiem dominującym wśród innych procesów restrukturyzacyjnych¹. Zasadniczą przyczyną wszczynania tego rodzaju postępowania przez spółkę jest potrzeba gospodarcza, będąca wypadkową reguł rynkowych². W tym zaś zakresie decydujące znaczenie ma niewątpliwie ekonomiczny interes spółki. Zmiana formy prowadzenia działalności gospodarczej może polegać na zmianach ilościowych, z którymi mamy do czynienia w przypadku łączenia i podziału spółek, jak również na zmianach jakościowych, które występują przy przekształceniach spółek. Wnikliwa analiza procedury restrukturyzacji jest o tyle uzasadniona, że często ten sam efekt końcowy, w postaci nowej formy organizacyjnej, można osiągnąć na różne sposoby. Wybór optymalnego wariantu restrukturyzacji rodzi konieczność porównania kosztów, tak by wybrać najkorzystniejszy z nich. Istotnym elementem oceny celowości i racjonalności przeprowadzenia procesu przekształcenia³ jest możliwość dokonania optymalizacji podatkowej⁴. Ze względu na typ spółki biorącej udział w przekształceniu oraz

¹ A. Witosz, *Restrukturyzacja spółek handlowych*, Bydgoszcz-Katowice 2005, s. 9.

² A. Stępień, *Przekształcenia spółek handlowych*, Warszawa 2006, s. VII-IX.

³ S. Skupień, *Nowy kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział, przekształcenie spółek*, Monitor Podatkowy 2001, nr 3, s. 8-9.

⁴ T. Skalski, *Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę akcyjną*, Kraków 1999, s. 120.

pełną albo też uproszczoną procedurę, proces ten pociąga za sobą szereg konsekwencji⁵.

Podjmując rozważania o podatkowych skutkach⁶ przekształcenia spółki, już na samym wstępie należy zauważyć, że ustawodawca na gruncie prawa podatkowego nie nazwał wprost zmian podmiotowych wskazanych w art. 93a ustawy – Ordynacja podatkowa (ordyn. podat.)⁷ sukcesją generalną, sukcesją uniwersalną czy też następstwem prawnym pod tytułem ogólnym⁸. Reguluje on jedynie kwestię przejścia praw i obowiązków podatkowych na inny podmiot. Wydaje się jednak, że można tu mówić o generalnej sukcesji podatkowej. Natomiast ze względu na zastane znaczenie tego pojęcia, bardziej precyzyjne i niebudzące wątpliwości będzie używanie pojęcia sukcesji podatkowej. Co warto podkreślić, ordynacja podatkowa⁹ nie zawiera kompletnej regulacji sukcesji podatkowej, zastrzega bowiem, że przejście wszelkich praw i obowiązków następuje pod warunkiem, że odrębne ustawy nie stanowią inaczej. Oznacza to, że pełniejszej oceny sukcesji podatkowej można dokonać dopiero po zbadaaniu rozwiązań przyjętych w szczególnych aktach prawnych. Rozwiązania ordynacji podatkowej¹⁰ są podobne do regulacji prawa prywatnego. Jednakże nie można zapomnieć, przyjmując za kryterium tożsamość podmiotu przekształcanego i przekształconego, że istnieje rozbieżność pomiędzy regulacjami prawa handlowego i prawa podatkowego. W prawie handlowym mamy do czynienia wciąż z tym samym podmiotem prawa, tylko o zmienionej strukturze organizacyjnej. Nie można tu mówić o powstaniu nowej osoby prawnej, która wstępuje w prawa i obowiązki poprzednika, jak to ma miejsce w prawie podatkowym. A zatem, kiedy na tle przepisów prawa cywilnego mówimy o kontynuacji bytu praw-

⁵ G. Miś, *Przekształcenie spółek handlowych*, Warszawa 2005, s. 371-375.

⁶ D. Kosacka-Łędzewicz, B. Olszewski, *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Unimex 2006, s. 213-214.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

⁸ A. Mariański, *Prawa i obowiązki...*, Warszawa 2001, s. 10.

⁹ D. Jankowiak, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA*, Unimex 2004, s. 313.

¹⁰ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex 2006, s. 422-424.

nego¹¹, to na tle przepisów prawa publicznego, w tym przepisów podatkowych, wydaje się, że właściwszym mogłoby być stwierdzenie, że przy przekształceniu dochodzi do następstwa prawnego¹² (sukcesji)¹³. Tezę tę uzasadnia regulacja¹⁴ art. 93a ordyn. podat.¹⁵ Konstrukcja przepisów podatkowych nie jest bowiem dostosowana do zasady kontynuacji istniejącej na gruncie przepisów prawa prywatnego¹⁶. Ordynacja podatkowa w podniesionym przepisie wskazuje, że osoba prawna, która „powstała” w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej czy spółki niemającej osobowości prawnej wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego¹⁷. Reguła ta znajduje zastosowanie również w przypadku, gdy spółka kapitałowa albo spółka niemająca osobowości prawnej zostaje przekształcona w osobową spółkę handlową. Podsumowując: mamy tutaj do czynienia z dwoma podmiotami, z których ten powstały później wstępuje w prawa i obowiązki stworzonego wcześniej¹⁸. Argumentem, który wskazywałby na to, że na gruncie prawa podatkowego obowiązuje zasada kontynuacji, wbrew powyższym twierdzeniom, jest regulacja art. 24 ust. 3 u.p.d.o.f.¹⁹ Brzmienie ostatniego zdania powyższego przepisu jednoznacznie wskazuje, że jeżeli nastąpiło przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową albo spółki osobowej w spółkę kapitałową, wówczas nie ustala się dochodu na dzień likwidacji. Można przez to zrozumieć, że ustawodawca w inny sposób traktuje przekształcenie, a w inny likwidację działalności. Wydaje się jednak, że nie przesądza to o stanowisku ustawodawcy. Warto raz jeszcze podkreślić, że w art. 93a ordyn.

¹¹ A. Stępień, *Przekształcenia spółek...*, Warszawa 2006, s. 401.

¹² A. Witosz, *Łączenie się i podział spółek w k.s.h. Omówienia, wzory, przepisy, wskazówki praktyczne*, Bydgoszcz-Katowice 2002, s. 32-33.

¹³ S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 1272 i nast.

¹⁴ D. Jankowiak, *Ordynacja podatkowa w orzecznictwie SN i NSA*, Unimex 2004, s. 313.

¹⁵ Patrz przypis 7.

¹⁶ A. Stępień, *Przekształcenia spółek...*, s. 227.

¹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 252.

¹⁸ C. Kosikowski, L. Etel, R. Długier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 401.

¹⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. Nr 14, poz. 176 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.).

podat.²⁰ ustawodawca konsekwentnie posługuje się zwrotem: „spółka handlowa zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia [...] wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przekształcanej spółki”²¹, co oznacza obowiązywanie zasady sukcesji na gruncie prawa podatkowego, stanowiąc wyjątek od zasady kontynuacji, wynikającej z art. 553 k.s.h.²² Reguła²³ art. 553 § 1 k.s.h.²⁴ wskazuje, że spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej²⁵.

Regulacja art. 93a ordyn. podat.²⁶, wprowadzając sukcesję podatkową obok następstwa praw, zawiera również następstwo obowiązków. Odpowiedzialność następcy prawnego obejmuje wszystkie zobowiązania poprzednika, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej. Podmiot przekształcony odpowiada tak, jakby był podatnikiem przekształcanym. Wątpliwości mogłaby dostarczyć kwestia odpowiedzialności następcy prawnego za zobowiązania poprzednika, jako osoby trzeciej, następcy prawnego²⁷ oraz płatnika (inkasenta) w świetle regulacji ordynacji podatkowej. Przewiduje ona sukcesję generalną tylko w zakresie praw i obowiązków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. Jednakże przez przepisy prawa podatkowego należy tutaj rozumieć wszelkie ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, a także wydane na ich podstawie akty wykonawcze.

Sukcesja w prawie podatkowym może dostarczyć również możliwości kształtowania przez następcę prawnego treści stosunku zobowiązaniowego poprzednika prawnego poprzez wykorzystanie jego uprawnień²⁸.

²⁰ Patrz przypis 7.

²¹ S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka - Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 340-342.

²² Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm. – dalej: k.s.h.).

²³ K. Dziedzic, *Przekształcenie spółki. Koncesje i zezwolenia*, Monitor Podatkowy 2001, nr 4, s. 55.

²⁴ Patrz przypis 22.

²⁵ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 402.

²⁶ Patrz przypis 7.

²⁷ L. Błystak, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Unimex 2004, s. 19-22.

²⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 257-258.

Rozróżnienie na gruncie prawa handlowego kontynuacji oraz następstwa prawnego – pomimo że obie te instytucje mają wspólne elementy, jak na przykład przejście wszelkich praw i obowiązków przez następcę prawnego oraz występowanie odpowiedzialności za zobowiązania²⁹ – nie ma swojego odpowiednika w prawie podatkowym. Utożsamiają one i pociągają za sobą identyczne skutki prawne – wstąpienie we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki³⁰. Następca prawny wchodzi w prawa i obowiązki poprzednika (podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej, następcy prawnego)³¹, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Podmiotowy aspekt następstwa prawnego zawarty w przepisie art. 93a ordyn. podat.³² obejmuje:

- 1) przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną lub spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością,
- 2) przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową³³ lub spółki kapitałowej w spółkę osobową oraz
- 3) przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową³⁴.

Dla zakresu przedmiotowego następstwa prawnego przy przekształceniach istotne znaczenie ma forma przekształcenia. To, jakie konsekwencje podatkowe będą towarzyszyły restrukturyzacji, uzależnione jest od ostatecznej formy przedsiębiorstwa przekształconego. Sukcesja sfery podatkowo-prawnej jest zasadą ogólną dla przekształcenia spółek handlowych, od której mogą zachodzić wyjątki na podstawie odrębnych ustaw, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁵ czy innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 93e ordyn. podat.³⁶). Sukcesja podatkowa doznaje natomiast ogra-

²⁹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 423.

³⁰ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa...*, s. 402.

³¹ T. Siennicki, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę z o.o. – sukcesja prawa do odliczenia VAT*, Monitor Podatkowy 2002, nr 5, s. 21.

³² Patrz przypis 7.

³³ M. Pawlik, P. Kukański, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę z o.o. w trybie art. 551 § 2 k.s.h.*, Monitor Podatkowy 2001, nr 10, s. 7.

³⁴ A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2006, s. 501-512.

³⁵ M. Jamróży, *Opodatkowanie spółki osobowej*, Warszawa 2005, s. 11-15.

³⁶ Patrz przypis 7.

niczenia w przypadku przekształcenia spółki osobowej w kapitałową oraz spółki kapitałowej w osobową. Wynika to z faktu, że w zakresie podatków dochodowych spółka osobowa nie jest podatnikiem, natomiast podatnikami odpowiedniego podatku są wspólnicy tej spółki. Tymczasem spółki kapitałowe są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Efektem przekształcenia jest zatem zmiana reżimu prawnego w zakresie podatków dochodowych z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych lub odwrotnie.

W przypadku spółek osobowych mamy do czynienia z tzw. dwufazowym ustaleniem dochodu wspólników. Pierwsza faza oznacza ustalenie dochodu spółki, tak jak gdyby to ona była podatnikiem podatku dochodowego, by następnie w drugiej fazie tak obliczony dochód „rozdzielić” między wspólników odpowiednio do ich udziałów w spółce. Wszystko to powoduje kłopoty prawne z sukcesją praw i obowiązków podatkowych, formalnie przypisanych do wspólników w razie przekształcenia spółki osobowej w spółkę kapitałową, która sama jest podmiotem praw i obowiązków podatkowych. Wymaga to przyjęcia założenia, że na spółkę przekształconą przechodzą skutki podatkowe³⁷ zdarzeń zaistniałych w spółce przekształcanej, ujęte w prowadzonej przez nią ewidencji dla celów podatkowych³⁸, które wystąpiłyby w tej spółce, gdyby przekształcenie nie miało miejsca³⁹. Analogiczny problem ma miejsce w przypadku przekształcenia w odwrotnym kierunku. Kwestia ta nie wynika jednak z regulacji przekształcenia czy też jego istoty prawnej, lecz z konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, w kontekście objęcia nim osób fizycznych będących wspólnikami handlowych spółek osobowych. Powoduje to, że w zakresie podatków dochodowych, w przypadku przekształcenia spółki osobowej w spółkę kapitałową i odwrotnie, nie mogą być objęte następstwem prawnym ulgi i straty, gdyż mają one najczęściej

³⁷ K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chrościelewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe – podręczniki akademickie*, Difin 2006, s. 75.

³⁸ A. Mariński, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 67-70.

³⁹ H. Litwińczuk, *Przekształcenia spółek – aspekty podatkowe*, Przegląd Podatkowy 2001, nr 5, s. 10.

ścisły związek ze statusem wspólników jako osób fizycznych. Wyjątek będzie tutaj stanowić zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 63a u.p.d.o.f.⁴⁰, które przysługuje wspólnikom spółek osobowych w przypadku ich przekształcenia w spółki kapitałowe.

Następcy prawni, w świetle regulacji art. 93a ordyn. podatk.⁴¹, mają prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w podatkach dochodowych⁴². Wątpliwości mogą pojawić się w zakresie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku przekształcenia spółki osobowej w spółkę kapitałową. W tym przypadku prawo do nadpłaty przysługuje wspólnikowi, a nie spółce. Wobec powyższego za właściwe należy uznać stwierdzenie, że nadpłata powinna być zwrócona wspólnikowi spółki przekształconej.

Podsumowując, wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej, którzy posiadają straty podatkowe do odliczenia i możliwość ich pokrycia w najbliższych latach, a w przypadku przekształcenia utraciliby taką możliwość, powinni dobrze oszacować możliwe zyski oraz ewentualne straty⁴³. Rozwiązaniem może być wówczas zachowanie statusu wspólnika w innej spółce nieposiadającej osobowości prawnej czy prowadzenie działalności gospodarczej jako osoba fizyczna na własny rachunek⁴⁴. Także przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową skutkuje zachowaniem prawa do pokrywania strat.

W wyniku przekształcenia, na gruncie podatku dochodowego, dla wspólników spółki przekształcanej nie powstaną skutki podatkowe związane z likwidacją działalności gospodarczej, polegające na opodatkowaniu dochodu na dzień likwidacji, mimo że nie będą już uzyskiwać dochodu z tego źródła. Regulacja art. 24 ust. 3 u.p.d.o.f.⁴⁵ stanowi⁴⁶, że podatek dochodowy od dochodu z rewanentu likwidacyjnego w wysokości 10%

⁴⁰ Patrz przypis 19.

⁴¹ Patrz przypis 7.

⁴² A. Mariański, *Prawa i obowiązki...*, s. 17.

⁴³ J. Ciszewski, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółki handlowe*, Poznań 2004, s. 111.

⁴⁴ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2001, s. 365.

⁴⁵ Patrz przypis 19.

⁴⁶ J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2006, s. 810-836.

powinni zapłacić podatnicy, którzy zawiadomią urząd skarbowy o likwidacji działalności gospodarczej oraz wyznaczają dochód na dzień tej likwidacji. Wyjątek od obowiązku zapłaty tego podatku wprowadza zdanie trzecie tego przepisu, stanowiąc, że „nie ustala się dochodu na dzień likwidacji, jeżeli w wyniku zmiany formy prawnej lub połączenia przedsiębiorstw wartość składników majątku objętych remanentem została wniesiona w formie wkładu lub aportu do nowo powstałego lub istniejącego przedsiębiorstwa, albo gdy nastąpiła całkowita lub częściowa zmiana branży”. Regulacja art. 552 k.s.h.⁴⁷ łącznie z oficjalną wykładnią Ministerstwa Finansów⁴⁸ wykluczają pogląd, według którego w warunkach przekształcenia miałyby nastąpić rozwiązanie spółki cywilnej w rozumieniu art. 869 i nast. k.c.⁴⁹, które traktowane byłoby tak samo jak likwidacja działalności gospodarczej w rozumieniu art. 24 ust. 3 u.p.d.o.f.⁵⁰. Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę kapitałową jest procesem, który polega na zmianie formy prawnej prowadzonej działalności. Ma tutaj zastosowanie ustanowiona w art. 533 k.s.h. zasada kontynuacji działalności gospodarczej spółki przekształconej przez spółkę przekształconą, przy wykorzystaniu majątku będącego przedmiotem współwłasności łącznej wspólników spółki cywilnej. Równocześnie, zgodnie z art. 93a ordyn. podat.⁵¹, „spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej wstępuje we wszelkie, przewidziane w przepisach prawa podatkowego, prawa i obowiązki przekształconego podmiotu, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej”. Przyjąć zatem należy, że przekształcenie spółki cywilnej w spółkę kapitałową, które jest przeprowadzane według sposobu opisanego w dziale III k.s.h.⁵², nie powoduje powstania obowiązku zapłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego od dochodu z remanentu likwidacyjnego, który jest wyrażony⁵³ w art. 24

⁴⁷ Patrz przypis 22.

⁴⁸ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 11 grudnia 2001 r., nr PB 2/MK-033-0456-2289/01.

⁴⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

⁵⁰ Patrz przypis 19.

⁵¹ Patrz przypis 7.

⁵² Patrz przypis 22.

⁵³ J. C i s z e w s k i, *Przekształcenie spółki cywilnej...*, s. 110.

ust. 3 u.p.d.o.f.⁵⁴ W tej sytuacji nie będzie się stosowało również przepisu⁵⁵ art. 6a u.p.t.u.⁵⁶

Proces transformacji (zmiana statusu spółki i podstawy opodatkowania) może rodzić problemy związane z potrącaniem przez spółkę przekształconą kosztów uzyskania przychodu z tytułu zakupu przez spółkę przekształcaną materiałów i towarów, które, w przypadku prowadzenia niepełnej rachunkowości, nie są kosztami uzyskania przychodu do momentu sprzedaży towarów⁵⁷. Porównywalne zastrzeżenia mogą uwyraźnić się w dopuszczalności kontynuacji dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych. W literaturze przedmiotu postuluje się w tej materii sukcesję podatkową w takim obszarze, w jakim można ją ujednoclić z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁸, a zatem tylko wtedy, gdy prawa i obowiązki podlegające sukcesji, określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁹, znajdują się także w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁰.

Spółka kapitałowa, która powstała wskutek przekształcenia spółki osobowej, automatycznie staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Zmiana ta może prowadzić również do przeobrażenia się sposobu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych dla celów podatkowych. Zaznaczyć należy, że spółki kapitałowe mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Natomiast spółki cywilne, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie na mocy ustawy o rachunkowości oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych tylko w przypadku, gdy ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych

⁵⁴ Patrz przypis 19.

⁵⁵ D. Kosaćka-Łędziewicz, B. Olszewski, *Leksykon Podatku Dochodowego od osób prawnych*, Unimex 2006, s. 214.

⁵⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

⁵⁷ J. Ciszewski, *Przekształcenie spółki cywilnej...*, s. 111.

⁵⁸ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. Nr 54, poz. 654 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.).

⁵⁹ Patrz przypis 19.

⁶⁰ M. Paulik, P. Kukański, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę z o.o. w trybie art. 551 § 2 k.s.h.*, Monitor Podatkowy 2001, nr 10, s. 10-11.

za poprzedni rok obrotowy wynoszą minimalnie równowartość w walucie polskiej 800 000 euro⁶¹. Nie oznacza to jednakże, że podmioty te nie mogą własnowolnie prowadzić ksiąg rachunkowych. Należałoby jednak wspomnieć, że spółki, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, prowadzą podatkową księgę przychodów i rozchodów lub ewidencję przychodów, jeśli wspólnicy są opodatkowani zryczałtowanym podatkiem dochodowym, albo nie prowadzą ewidencji, jeśli wspólnicy opłacają kartę podatkową. Dlatego też, jeżeli spółka niemająca osobowości prawnej nie prowadziła ksiąg rachunkowych, to w wyniku jej przekształcenia w spółkę kapitałową taki obowiązek będzie już musiała dopełnić⁶². W świetle art. 2 u.r.⁶³ oraz art. 24a u.p.d.o.f.⁶⁴ podmiotem, dla którego prowadzone są księgi, jest spółka osobowa i spółka cywilna, a podstawą do ustalenia dochodów wspólników są zapisy w tych księgach. Przekształcenie spółki niemającej osobowości prawnej w spółkę kapitałową pociąga za sobą konieczność zamknięcia ksiąg rachunkowych⁶⁵, o ile spółka takie prowadziła, zakończenie roku obrotowego lub przejścia na księgi rachunkowe dla spółki prowadzącej podatkową księgę przychodów i rozchodów. Co warto podkreślić, zdarzeniom tym nie towarzyszy zamknięcie roku podatkowego⁶⁶. Przypomnieć należy, że podatnikami są wspólnicy tych spółek (jako osoby fizyczne) i dla nich rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy. Konsekwencją przekształcenia będzie zatem w tej materii

⁶¹ Wartym podkreślenia jest fakt, że w momencie, gdy spółka osobowa nie jest zobligowana do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości, przepisy kodeksu przewidujące konieczność sporządzania sprawozdania finansowego wykonuje się na podstawie podsumowania zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz innych ewidencji prowadzonych przez spółkę dla celów podatkowych, na podstawie spisu z natury, a także innych dokumentów pozwalających na sporządzenie tego sprawozdania.

⁶² W świetle art. 2 u.r. oraz art. 24a u.p.d.o.f. podmiotem, dla którego prowadzone są księgi, jest spółka osobowa i spółka cywilna, a podstawą do ustalenia dochodów wspólników są zapisy w tych księgach.

⁶³ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. Nr 76, poz. 694 ze zm. – dalej: u.r.).

⁶⁴ Patrz przypis 19.

⁶⁵ G. Miś, *Przekształcenie spółek handlowych*, Warszawa 2005, s. 378-379.

⁶⁶ J. Ciszewski, *Przekształcenie spółki cywilnej...*, s. 112.

jedynie zmiana źródła przychodów i sposobu jego opodatkowania. To spółka przekształcona otworzy księgi rachunkowe i rozpocznie rok podatkowy. Wykładnia art. 93a ordyn. podat.⁶⁷ o wstąpieniu spółki kapitałowej w prawa i obowiązki podatkowe spółki niemającej osobowości prawnej powinna, na gruncie podatków dochodowych, uwzględniać szerszy kontekst związany przede wszystkim z prowadzeniem przez spółkę przekształcaną i przekształconą ewidencji dla celów podatkowych. W owej ewidencji opisane są zdarzenia powodujące określone skutki podatkowe, jak pojawienie się przychodów, kosztów uzyskania przychodów, wydatków nieuznanych w momencie poniesienia za takie kosztów oraz ich przypisanie do okresów podatkowych.

Przekształcenie spółki niemającej osobowości prawnej w spółkę kapitałową wiąże się z przeprowadzeniem skomplikowanej i kosztownej procedury wymaganej przez przepisy kodeksu spółek handlowych⁶⁸ w odniesieniu do spółek prowadzących księgi rachunkowe⁶⁹. Po pierwsze, dla celów przekształcenia niezbędne jest sporządzenie sprawozdania finansowego na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia oraz poddanie wyceny aktywów i pasywów badaniu biegłego rewidenta. Po drugie, na dzień przekształcenia, którym jest dzień wpisu spółki przekształconej do rejestru, ponownie musi być sporządzone sprawozdanie finansowe⁷⁰ zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości⁷¹.

Niewystąpienie sukcesji podatkowej⁷² w obrębie skutków podatkowych zdarzeń zaewidencjonowanych w księgach mogłoby w pewnych sytuacjach sprawiać, że określony wydatek, który wypełniałby kryteria kosztu uzyskania przychodu, nie zostanie podatkowo odliczony ani przed przekształceniem, ani po jego dokonaniu lub też zostanie odliczony

⁶⁷ Patrz przypis 7.

⁶⁸ Patrz przypis 22.

⁶⁹ J. Pustuła, *Zakończenie roku podatkowego przy przekształceniu i połączeniu spółek kapitałowych*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 3, s. 51-54.

⁷⁰ Z. Jasiewicz, *Kontynuacja działalności w sprawozdaniu finansowym*, Monitor Podatkowy 2003, nr 1, s. 27-31.

⁷¹ Patrz przypis 63.

⁷² A. Mariański, *Prawa i obowiązki...*, s. 17.

dwukrotnie. W zakresie poruszanego rodzaju przekształcenia sukcesja podatkowa na gruncie podatków dochodowych oznacza, że na spółkę przekształconą przejdą skutki podatkowe tych zdarzeń, które miały miejsce w spółce przekształcanej i ujęte zostały w prowadzonych przez nią ewidencjach dla celów podatkowych, a które wystąpiłyby w tej spółce, gdyby nie było przekształcenia. Przepisy regulują *expressis verbis* tylko skutki podatkowe amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, stwierdzając, że w razie przekształcenia formy prawnej, dla której przewidziana jest sukcesja uniwersalna, wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialne i prawne ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu przekształcanego. Ponadto występuje tutaj kontynuowanie wysokości odpisów amortyzacyjnych i metod amortyzacji (art. 16g ust. 9 i art. 16h ust. 3 u.p.d.o.p.⁷³)⁷⁴. Zdaniem części doktryny prawa podatkowego w obrębie tego obszaru nie występują ograniczenia, przez które nie można by uznać, że sukcesja podatkowa obejmuje także podatkowe skutki zdarzeń zaistniałych w spółce przekształcanej, jak np.: zarachowanie przychodu należnego, dokonanie odpisów aktualizujących wartość należności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, potrącenie kosztu zarachowanego, który nie został jeszcze poniesiony, poniesienie wydatku, który nie został potrącony jako koszt uzyskania przychodu, gdyż dotyczy innego okresu podatkowego, czy poniesienie wydatku polegającego na spłacie cudzego długu.

Trafnie podsumowała te zjawiska Hanna Litwińczuk, pisząc, że: „Jeżeli spółka przekształcana ma należność z tytułu sprzedaży towarów i zarachowała przychód należny, to spółka przekształcona może dokonać odpisów aktualizujących wartość tej należności, jeśli po przekształceniu spełniły się warunki pozwalające uznać jej nieściągalność za uprawdopodobnioną. Kiedy spółka przekształcana nabyła wierzytelność i zarachowała przychód należny, a spółka przekształcona zbyła tę wierzytelność ze stratą, to może uznać tę stratę za koszt podatkowy. Jeżeli spółka przekształcana dokonała odpisów aktualizujących wartość należności, których nieściągalność została

⁷³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

⁷⁴ J. Marciniuk, *Podatek dochodowy*, s. 588-641.

uprawdopodobniona, a po przekształceniu część lub całość tych należności została zwrócona, to spółka przekształcona powinna zarachować przychód należny, odpowiadający wartości zwróconych należności. Jeżeli spółka przekształcana zarachowała i uznała podatkowo koszt, a zapłaty dokonała już spółka przekształcona, to ta ostatnia nie może tego kosztu uwzględnić podatkowo, lecz jedynie różnice kursowe w przypadku poniesienia go w walucie obcej. Jeżeli spółka przekształcana zapłaciła w 2004 r. czynsz za pierwsze półrocze 2005 r. i nie uznała tego wydatku za koszt przed przekształceniem, to spółka przekształcona może ten wydatek uznać za koszt uzyskania przychodu. Jeżeli spółka przekształcana spłaciła cudzy dług, nie zaliczając tego wydatku, zgodnie z przepisami, do kosztów podatkowych, to kwoty odzyskane już przez spółkę przekształconą nie będą zaliczane do przychodów⁷⁵”.

Powyższe rozważania dowodzą, że jeżeli w spółce przekształconej pojawiają się określone przychody, koszty lub wydatki, które zaistniały w wyniku zdarzeń zaewidencjonowanych⁷⁶, to spółka przekształcona powinna je potraktować podatkowo tak, jak uczyniłaby to spółka przekształcana, gdyby owo przekształcenie nie nastąpiło⁷⁷. Dlatego też, jeśli na przykład umowę pożyczki zawarła spółka przekształcana, natomiast odsetki z tego tytułu w całości lub w części zostały zapłacone przez spółkę przekształconą, to stanowi to u niej koszt uzyskania przychodu⁷⁸. Skoro spółka przekształcona nabyła prawa oraz kompetencje pożyczkobiorcy, to tym samym należy ją traktować pod względem podatkowym w taki sposób, jak gdyby spłacała odsetki od swojego zobowiązania. Stanowi to niewątpliwie uzasadnienie normy następstwa prawnego i obowiązków cywilnoprawnych⁷⁹. Podkreślić należy, że w momencie, gdy spółka przekształcona wstąpiła w prawa i obowiązki, które płyną z umów najmu lub dzierżawy, zawartych przez spółkę przekształcaną, to wtedy zapłacony przez nią czynsz za okres po przekształceniu jest kosztem uzyskania przychodu, naturalnie przy uwzględnieniu kryterium mówiącego, że spółka

⁷⁵ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 364.

⁷⁶ A. Stępień, *Przekształcenia spółek...*, Warszawa 2006, s. 228.

⁷⁷ T. Skalski, *Przekształcenie spółki z o.o...*, s. 123-125.

⁷⁸ Tamże, s. 364.

⁷⁹ M. Jamroz, *Opodatkowanie spółki osobowej*, Warszawa 2005, s. 36-42.

przekształcana nie zarachowała i nie uznała podatkowo tego kosztu. Wówczas obowiązywanie sukcesji podatkowej uniemożliwiłoby spółce przekształconej uznanie go podatkowo po raz drugi⁸⁰. Przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową pociąga za sobą liczne wątpliwości związane z sukcesją prawa do odliczania naliczonego podatku od towarów i usług, z opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług towarów własnej produkcji oraz towarów, które po nabyciu nie zostały odsprzedane, a w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego⁸¹ o podatek naliczony. Występuje tu pewnego rodzaju dysharmonia co do możliwości zmniejszania kwoty podatku należnego o naliczony przez powstałą w wyniku przekształcenia spółkę kapitałową. Spółka cywilna jest podatnikiem podatku od towarów i usług, toteż może zaistnieć sytuacja, kiedy w treści faktury jako nabywca figurować będzie spółka cywilna, w przypadku zaś, gdy przekształcenie nastąpi w trakcie okresu miesięcznego, podmiotem uprawnionym do dokonania odliczenia może być już spółka przekształcona. Nie jest wówczas możliwe dokonanie korekty faktury poprzez zmianę danych nabywcy, ponieważ spółka przekształcona w chwili zakupu nie istniała. Należy wobec tego zadać pytanie, czy możliwe jest w tej sytuacji dokonywanie odliczenia podatku od towarów i usług przez spółkę przekształconą? Obok zawartej w art. 93a ordyn. podatk.⁸² ogólnej zasady wstąpienia spółki kapitałowej, powstałej z przekształcenia spółki osobowej, we wszystkie prawa i obowiązki z zakresu prawa podatkowego (z wyjątkiem w ustawie przewidzianych), priorytetową wartość ma tu ustalenie, czy owo otrzymanie faktury tworzy po stronie nabywcy przywilej do przeprowadzenia odliczenia. Zgodnie z interpretacją art. 19 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług⁸³, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturze, stwierdzających nabycie towarów i usług. Regulacja art. 19 ust. 3 tej ustawy stanowi⁸⁴, że obniżenie kwoty podatku należnego nie

⁸⁰ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 365.

⁸¹ J. Ciszewski, *Przekształcenie spółki cywilnej...*, s. 108.

⁸² Patrz przypis 7.

⁸³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

⁸⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

może nastąpić wcześniej, niż w miesiącu otrzymania przez nabywcę towaru lub wykonania usługi albo otrzymania faktury potwierdzającej dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty) podlegającej opodatkowaniu. W związku z powyższym nie można wykazać twierdzenia o przyznaniu fakturze mocy innej niż dowodowa, dokumentująca czynności podlegające opodatkowywaniu⁸⁵. Samo nabycie towarów i usług w momencie, kiedy nie zaistniały przesłanki negatywne z art. 25 ustawy o podatku od towarów i usług⁸⁶, rodzi przywilej do obniżenia podatku należnego, natomiast faktura jest niezbędna do prawidłowej realizacji prawa do przedmiotowego obniżenia podatku⁸⁷. Uprawnienie to z kolei, zgodnie z zasadą kontynuacji wynikającą z art. 553 k.s.h.⁸⁸ oraz zasadą następstwa prawnego z art. 93a ordyn. podat.⁸⁹, przechodzi na spółkę przekształconą⁹⁰. Dopiero brak zgłoszenia rejestracyjnego⁹¹ uniemożliwiłby obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku należnego⁹².

Kolejnym zagadnieniem, które należy w tym miejscu poruszyć, jest nieodzowność rozstrzygnięcia, czy w razie nieodsprzedania przed przekształceniem towarów, co do których przysługiwało prawo do dokonania odliczenia, zaistnieje konieczność zapłacenia podatku od towarów i usług⁹³. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, co do zasady, podlegają towary własnej produkcji oraz towary, które po nabyciu nie zostały odsprzedane oraz w stosunku do których przysługiwało prawo do ob-

⁸⁵ Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2000 r., I SA/Lu 1199/98 (niepublikowany).

⁸⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

⁸⁷ T. Siennicki, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością – sukcesja prawa do odliczenia VAT*, Monitor Podatkowy 2002, nr 5, s. 21-24.

⁸⁸ Patrz przypis 22.

⁸⁹ Patrz przypis 7.

⁹⁰ *Rejestracja spółki z o.o.*, Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych 2001, nr 22, s. 46-47.

⁹¹ Zgłoszenia należy dokonać przed pierwszą czynnością w rozumieniu art. 2 ustawy we właściwym urzędzie skarbowym (art. 4 pkt 10). Celem zgłoszenia jest uaktualnienie danych oraz uzyskanie potwierdzenia rejestracji.

⁹² Por. wyroki: NSA – Ośrodek zamiejscowy w Lublinie z dnia 10 października 1997 r. (ISA/Lu 690/96; ISA/Lu 691/96; ISA/Lu 693/96; ISA/Lu 694/96; ISA/Lu 695/96).

⁹³ J. Ciszewski, *Przekształcenie spółki cywilnej...*, s. 109.

niżenia podatku należnego o podatek naliczony. Towary te zostaną opodatkowane podatkiem od towarów i usług m.in. w przypadku rozwiązania spółki prawa cywilnego lub handlowego niemającej osobowości prawnej albo zaprzestania przez podatnika⁹⁴ będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Proces przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej w spółkę kapitałową można porównać z wniesieniem przedsiębiorstwa spółki cywilnej w spółkę z o.o. w postaci aportu⁹⁵. Dzięki takiemu zestawieniu możemy dokonać oceny opłacalności obu form transformacji⁹⁶. Pierwsza różnica związana jest z zakresem ciągłości bytu prawnego. Według przepisów prawa handlowego przekształcenie sprawia, że spółka, która jest przekształcana, kończy swój byt prawny w tej samej chwili, w której swój byt prawny rozpoczyna spółka przekształcona. Zaistniała w ten sposób spółka przejmuje ogół praw i obowiązków, także podatkowych, swej poprzedniczki. Metoda aportowa dostarcza w tym miejscu dwóch odmiennych wersji. Jeden wariant wiąże się z wcześniejszym rozwiązaniem spółki cywilnej, a następnie wniesieniem do spółki z o.o. przez każdego wspólnika aportu w postaci przypadającego mu, po zniesieniu wspólności łącznej, wkładu w przedsiębiorstwie. Drugą możliwością jest wniesienie przedsiębiorstwa prowadzonego w formie spółki cywilnej jako aportu⁹⁷ do spółki kapitałowej, bez wcześniejszego rozwiązania tej pierwszej spółki. Zaistnienie takich rozwiązań stało się możliwe dzięki orzeczeniu Sądu Najwyższego⁹⁸. Według sentencji orzeczenia dozwolone jest objęcie wkładów w spółce z o.o. na zasadzie współwłasności łącznej, wskutek powiększenia kapitału zakładowego poprzez wniesienie aportu w formie przedsiębiorstwa spółki cywilnej przez jej wyłącznych wspólników.

Jeśli mowa o konsekwencjach podatkowych, w przypadku pierwszej z zaprezentowanych możliwości wykorzystanie instytucji aportu nie pociąga

⁹⁴ Taki podatnik jest jednocześnie zobowiązany, na podstawie odrębnych przepisów, do zawiadomienia właściwego organu o zaprzestaniu wykonywania działalności gospodarczej.

⁹⁵ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 367.

⁹⁶ A. Stępień, *Przekształcenia spółek...*, Warszawa 2006, s. 232.

⁹⁷ I. Gil, P. Gil, *Prawnopodatkowe aspekty przekształcenia spółki cywilnej w spółkę kapitałową*, Monitor Podatkowy 2000, nr 6, s. 13.

⁹⁸ Wyrok SN z 22 maja 1996 r., III CZP 49/96 (OSNC 1996, nr 9, poz. 119).

za sobą implikacji w postaci obciążenia wspólników podatkiem dochodowym z tytułu likwidacji. Zgodnie z regulacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 24 ust. 3 u.p.d.o.f.⁹⁹)¹⁰⁰ nie ustala się bowiem dochodu na dzień likwidacji, jeżeli w wyniku zmiany formy prawnej lub połączenia przedsiębiorstw wartość składników majątku objętych remanentem została wniesiona w formie wkładu lub aportu do nowo powstałego lub istniejącego przedsiębiorstwa¹⁰¹. Pamiętać jednakże należy, że wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa nie jest tożsame z zaistnieniem obowiązku podatkowego w momencie wniesienia. Wartość przedsiębiorstwa wynikająca z ksiąg będzie miała znaczenie podatkowe przy zbyciu przez wspólników spółki przekształcanej udziałów objętych w spółce przekształconej. Spółka kapitałowa, która nabyła przedsiębiorstwo w postaci wkładu niepieniężnego, będzie zobligowana do oszacowania środków trwałych. Jest to jednoznaczne z faktem, że „będzie ona zobowiązana do dokonania wyceny wartości niematerialnych oraz prawnych w wysokości sumy ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy lub w wysokości różnicy pomiędzy nominalną wartością wydanych udziałów, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi, ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy”¹⁰². Spółka kapitałowa nie ma obowiązku kontynuowania szacowania majątku trwałego po spółce cywilnej. W odniesieniu do wspólników, jeżeli pomiędzy nominalną wartością udziałów objętych w spółce z o.o. a wartością przedsiębiorstwa wniesionego w postaci aportu, wynikającą z ksiąg spółki cywilnej, określoną na dzień objęcia tych udziałów, powstanie dodatnia różnica, to w momencie wniesienia aportu, jak już wyżej wspomniano, nie stanowi ona dochodu podlegającego opodatkowaniu. Dopiero, kiedy dojdzie do zbycia udziałów, kosztem uzyskania przychodu ze zbycia jest wartość przedsiębiorstwa wynikająca z ksiąg, określona na dzień objęcia tych udziałów, nie wyższa jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia

⁹⁹ Patrz przypis 19.

¹⁰⁰ W. Nykiel, K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych Komentarz*, Warszawa 2003, s.282-293.

¹⁰¹ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 368.

¹⁰² Tamże, s. 368.

(art. 22 ust. 1 f u.p.d.o.f.¹⁰³). W oparciu o powyższe unormowania można sformułować następującą konkluzję: W przypadku wspólników spółki cywilnej wniesienie przedsiębiorstwa do spółki kapitałowej jest neutralne podatkowo również wtedy, kiedy nominalna wartość objętych udziałów przewyższa wartość przedsiębiorstwa mającą swoje źródło w księgach. Obowiązek zapłaty podatku zaistnieje dopiero w momencie zbycia udziałów. Odrębne uregulowanie przewiduje ustawa o podatku od towarów i usług, która na mocy art. 14 u.p.t.u.¹⁰⁴ nakłada na spółkę cywilną obowiązek podatkowy w przypadku jej rozwiązania¹⁰⁵. Następny z zaprezentowanych wariantów zakłada wniesienie aportu¹⁰⁶ w postaci przedsiębiorstwa przez wspólników spółki cywilnej bez wcześniejszego rozwiązania tej spółki¹⁰⁷. Możliwość taka generuje w zakresie podatku dochodowego konsekwencje podobne do tych przedstawionych powyżej. Rozbieżność będzie natomiast dotyczyć obciążenia podatkiem od towarów i usług. W tym przypadku nie nastąpią skutki związane z rozwiązaniem spółki¹⁰⁸ z art. 14 u.p.t.u.¹⁰⁹

Jeżeli dokonamy porównania sukcesji uniwersalnej¹¹⁰ i metody aportowej, dostrzeżemy następujące konstatacje. W stosunku do podatku od towarów i usług za bardziej zadowalające należy uznać przekształcenie. Na spółkę przekształconą przechodzą bowiem wszystkie prawa wynikające z przepisów prawa podatkowego, a co za tym idzie, także prawo do pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony oraz zwrot różnicy podatku¹¹¹. Dzięki zastosowaniu metody aportowej pojawiają się tutaj dwa odmienne rozwiązania. Kiedy wprowadzimy w życie pierwszą możli-

¹⁰³ Patrz przypis 19.

¹⁰⁴ J. Martin, Z. Liptak, P. Kowalczyk, P. Skorupa, M. Wojda, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Difin 2005, s. 186-190.

¹⁰⁵ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 368.

¹⁰⁶ K. Szczepański, *Podatek dochodowy...*, s. 57.

¹⁰⁷ I. Gil, P. Gil, *Prawnopodatkowe aspekty...*, s. 17.

¹⁰⁸ K. Szczepański, *Podatek dochodowy...*, s. 58-59.

¹⁰⁹ Patrz przypis 19.

¹¹⁰ L. Błystka, B. Dauter, B. Gruszczyńska, B. Hnatiuk, H. Łysikowski, E. Madej, A. Mudrecki, M. Niezgódka-Medek, R. Pek, K. Wujek, J. Zubrzycki, *Podatek dochodowy od osób Prawnych. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 19-20.

¹¹¹ A. Stępień, *Przekształcenia spółek...*, Warszawa 2006, s. 229.

wość, to spółka cywilna zobowiązana będzie zapłacić podatek w związku z jej likwidacją, natomiast gdy zastosujemy drugi wariant, wówczas spółka unika zapłaty takiego podatku¹¹². W przypadku stosowania metody aportowej, bez względu na ustalone rozwiązanie, na spółkę kapitałową nie przechodzą żadne prawa, które są następstwem ustawy o podatku od towarów i usług. Na spółce kapitałowej spoczywa natomiast odpowiedzialność za zaległości podatkowe jako nabywcy przedsiębiorstwa zgodnie z regulacją¹¹³ art. 112 ordyn. podatk.¹¹⁴ Przy przekształceniu, jak i przy metodzie aportowej, wspólnicy zarówno w momencie przekształcenia, jak i przy wniesieniu aportu w postaci przedsiębiorstwa, nie płacą podatku dochodowego. W zakresie amortyzacji, przy przekształceniu, spółka kapitałowa obowiązana jest kontynuować wycenę składników majątku trwałego po spółce przekształcanej. Dochód odpowiadający wartości cichych rezerw zostanie opodatkowany przy zbyciu składników majątkowych, z którymi rezerwy te były związane. Przy zastosowaniu metody aportowej¹¹⁵ spółka kapitałowa może wycenić ten majątek powyżej wartości księgowej, co oznacza, że spółka ta może mieć wyższe odpisy amortyzacyjne, a tym samym wyższe koszty uzyskania przychodu niż w przypadku przekształcenia¹¹⁶. Natomiast przy zbyciu przejętych składników w krótkim czasie po przekształceniu spółka nie zapłaci podatku dochodowego. Po stronie wspólników, zarówno przy przekształceniu, jak i przy metodzie aportowej, odroczony podatek pojawi się przy zbyciu udziałów objętych w spółce przekształconej (przejmującej). Przy zbyciu udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa zastosowanie ma art. 22 ust. 1f u.p.d.o.f.¹¹⁷ Regulacja ta ma także zastosowanie przy zbyciu udziałów na skutek przekształcenia, gdyż przekształcenie spółki niemającej osobowości prawnej w spółkę kapitałową zalicza się do tego rodzaju przekształceń, które polegają na przeniesieniu

¹¹² H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 369.

¹¹³ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 454-456.

¹¹⁴ Patrz przypis 7.

¹¹⁵ K. Szczepański, *Podatek dochodowy...*, s. 96-97.

¹¹⁶ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 369.

¹¹⁷ Patrz przypis 19.

majątku na inny podmiot¹¹⁸. W związku tym, jeśli w wyniku przekształcenia spółki cywilnej w spółkę kapitałową wspólnicy tej pierwszej przejmują udziały w tej drugiej, a potem zbywają je, to kosztem uzyskania przychodu ze zbycia jest wartość przeniesionego na spółkę kapitałową przedsiębiorstwa, która wynika z ksiąg spółki przekształcanej na dzień przekształcenia¹¹⁹. Zasady te najlepiej, za H. Litwińczuk, zilustrować można na następującym przykładzie: „Dwaj wspólnicy spółki cywilnej po jej rozwiązaniu i zniesieniu współwłasności łącznej wnoszą do spółki z o.o. aporty w postaci udziałów w przedsiębiorstwie. W skład przedsiębiorstwa wchodzi: maszyna o wartości netto 100 j.p. i odpowiednio wartości rynkowej na dzień wniesienia 120 j.p. i budynek o wartości netto 1000 j.p. i odpowiednio wartości rynkowej 1200 j.p. (wartość przedsiębiorstwa wynikająca z ksiąg – 1300 j.p.). Każdy ze wspólników obejmuje udziały w spółce z o.o. o wartości nominalnej 850 j.p. W momencie wniesienia wspólnicy nie płacą żadnego podatku. Następnie wspólnicy sprzedają udziały po cenie równej wartości nominalnej tych udziałów. Każdy z nich uzyska dochód do opodatkowania w wysokości 200 j.p. (850 j.p. – 650 j.p.). Przyjmijmy, że również spółka z o.o. sprzedaje niezwłocznie przejęty budynek. W związku z tym, że przejęła go po wartości rynkowej, przychód ze sprzedaży wyniesie 1200 j.p., koszt uzyskania przychodu 1200 j.p., a zatem nie wystąpi żaden dochód i podatek. Spółka z o.o. osiągnie dwie korzyści: w odniesieniu do składników, których będzie nadal używała, będzie miała wyższą podstawę amortyzacji i tym samym wyższe odpisy amortyzacyjne, natomiast w odniesieniu do składników majątkowych, które niezwłocznie sprzeda, nie zapłaci żadnego podatku dochodowego przy ich sprzedaży. Jeżeli natomiast spółka cywilna przekształci się w spółkę z o.o. przez sukcesję uniwersalną, wówczas będzie kontynuowała wycenę składników majątkowych i ich amortyzację po spółce cywilnej. Oznacza to, że nie podwyższy się u niej podstawa amortyzacji. Jeżeli natomiast spółka ta w krótkim czasie po przekształceniu sprzeda przejęty budynek po wartości rynkowej 1200 j.p., to jako koszt uzyskania, zgodnie z zasadą kontynuacji, musi przyjąć 1000 j.p., czyli od 200 j.p.

¹¹⁸ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 369.

¹¹⁹ K.G. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych i ich wspólników w zakresie dochodów z kapitałów*, Unimex 2005, s. 115-123.

zapłaci podatek dochodowy. Opodatkowanie wspólników przy zbyciu objętych udziałów nastąpi według takich samych zasad jak przy metodzie aportowej¹²⁰.

Przytoczony przykład wyjaśnia twierdzenie, że przekształcenie poprzez sukcesję uniwersalną dostarcza zyski w postaci nabycia ogółu praw i obowiązków poprzednika prawnego, co jest szczególnie istotne w kwestii zachowania zezwoleń oraz koncesji¹²¹. Takie rozwiązanie jest także najbardziej zadowalające ze względu na podatek od towarów i usług. Tymczasem metoda aportowa dostarcza korzyści podatkowych, zwłaszcza w zakresie podatku dochodowego. Jej zastosowanie umożliwi również uniknięcie skomplikowanej i kosztownej procedury przekształcenia, przewidzianej w przepisach kodeksu spółek handlowych. W zakresie odpowiedzialności za zobowiązania przekształcenie powoduje najszerszy jej zakres, natomiast przy metodzie aportowej odpowiedzialność ta ograniczona jest tylko do zaległości podatkowych powstałych do dnia nabycia.

Wszystkie z zaprezentowanych możliwości transformacji rodzą określone implikacje¹²². Wybranie stosownego toku postępowania winno być poprzedzone wyczerpującą analizą. Osiągnięcie zakładanego rezultatu, w postaci nowej formy organizacyjnej, jak to już zostało powyżej przedstawione, możliwe jest przy użyciu różnych procedur. Istotne jest zatem, by być świadomym następstw ich użycia. Dobór odpowiednich narzędzi prawnych, mając na uwadze wszystkie możliwe konsekwencje, powinien być starannie przemyślany. Wobec licznych obciążeń podatkowych dokonywanie jakiegokolwiek czynności restrukturyzacyjnej¹²³ nie jest możliwe bez szczegółowej analizy przepisów prawa podatkowego. Tym samym, rozważając podjęcie procedury przekształcenia, nie można ograniczyć się tylko do skutków określonych w prawie handlowym, a przede wszystkim należy wziąć pod uwagę skutki podatkowe, które w istotny sposób determinują wybór odpowiedniej formy organizacyjnej i procedury prze-

¹²⁰ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 370.

¹²¹ K. Dziedzic, *Przekształcenie spółki. Koncesje i zezwolenia*, MoP 2001, nr 4, s. 55.

¹²² H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 372.

¹²³ A. Witosz, *Restrukturyzacja spółek handlowych*, Bydgoszcz-Katowice 2005, s. 10-12.

kształcenia. Poprawnie przeprowadzone postępowanie przekształceniowe gwarantuje pełną sukcesję praw i obowiązków w zakresie poszczególnych podatków. Jednocześnie należy zwrócić szczególną uwagę na wymogi formalne wynikające z poszczególnych ustaw materialnego prawa podatkowego. Spełnienie wszystkich wymogów proceduralnych może stanowić o sukcesie restrukturyzacji i osiągnięciu formy organizacyjnej optymalnej dla prowadzonej działalności przy minimalizacji kosztów.