



Przemysław Więcek

Przekształcenie w spółkę komandytową bez podatku

publikacja: 06.03.2017 aktualizacja: 06.03.2017, 06:00



Foto: 123RF

Są solidne podstawy, aby nie płacić podatku od czynności cywilnoprawnych od przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w komandytową. Niestety, fiskus twierdzi inaczej.

Większość przekształceń spółek odbywa się w ten sposób, że spółka przekształcona przejmuje strukturę kapitałów spółki przekształcanej. Nie zwiększa się majątek posiadany przez spółkę przekształconą w stosunku do majątku spółki przekształcanej. Nawet poszczególne składniki posiadanego mienia są takie same. Nie dochodzi także w momencie przekształcenia do przysporzenia majątkowego po stronie wspólników.

Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę komandytową odbywa się na podstawie przepisów kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 563 pkt 2 k.s.h. uchwała o przekształceniu spółki powinna zawierać sumę komandytową. Z pozostałych

punktów tego artykułu wynika, że nie ma konieczności, aby zawierała wartość wkładów. Polski kodeks spółek handlowych uważa zarówno spółkę komandytową, jak i spółkę komandytowo-akcyjną za spółki osobowe. Dlaczego jest to ważne?

Organy zmieniły zdanie

Z ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: ustawa o PCC) wynika, że nie wszystkie zmiany umów spółek są opodatkowane. Według art. 1 ust. 3 pkt 3 tej ustawy, za podlegającą podatkowi „zmianę umowy uważa się przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej”. Z poglądem, że przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę komandytową nie zwiększa majątku spółki i nie wiąże się z podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeszcze niedawno zgadzały się organy podatkowe (por. interpretację Izby Skarbowej w Warszawie z 10 czerwca 2013 r., IPPB2/436-193/13-2/MZ).

Niestety organy podatkowe w ostatnich latach zmieniły zdanie. Zaczęły twierdzić, że jeżeli w wyniku przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w komandytową dochodzi do sytuacji, w której wartość majątku spółki przekształcanej będzie wyższa niż suma podstaw opodatkowania wszystkich czynności, które uprzednio miały miejsce w spółce przekształcanej, to nadwyżkę należy opodatkować podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Tymi uprzednimi czynnościami są najczęściej wnoszenie lub podwyższanie wkładów oraz udzielanie pożyczek spółce przez wspólników.

Dlaczego nie trzeba uiszczać PCC

Pogląd o konieczności porównania ich wartości z aktualnym majątkiem spółki nie ma jednak potwierdzenia w powołanych wyżej przepisach. Ponadto jest sprzeczny z organizacją spółek i dotyczącymi ich uregulowaniami prawnymi.

1. Po pierwsze, wkładem wspólnika do spółki osobowej są określone i wycenione pieniądze, wartości pieniężne, rzeczy, prawa majątkowe itd. „Wkład wspólnika może polegać na przeniesieniu lub obciążeniu własności rzeczy lub innych praw, a także na dokonaniu innych świadczeń na rzecz spółki” (art. 48 § 2 kodeksu spółek handlowych). Tym samym, majątek spółki przekształcanej jest jej majątkiem, a nie majątkiem wspólników spółki. Nieuprawnione jest twierdzenie, że w związku z przekształceniem wspólnicy wnoszą majątek spółki przekształcanej do spółki przekształcanej. Komplementariusz przekształcanej spółki komandytowo-akcyjnej staje się

komplementariuszem przekształconej spółki komandytowej. Akcjonariusze przekształcanej spółki komandytowo-akcyjnej stają się - w zależności od wewnętrznych ustaleń - komandytariuszami lub komplementariuszami przekształconej spółki komandytowej.

2. Po drugie, pozostawienie zysku w spółce, choć zwiększa majątek spółki, nie jest wkładem wspólnika. Byłoby to sprzeczne m.in. z art. 50 § 2 k.s.h. („wspólnik nie jest uprawniony ani zobowiązany do podwyższenia umówionego wkładu”). Gdy przekształcenie nie wiąże się z wkładem ani z podwyższeniem wkładu ze strony wspólnika, nie ma podstawy opodatkowania.

3. Po trzecie, spółki osobowe mogą nabywać (pomnażać) majątek i zaciągać zobowiązania we własnym imieniu (art. 8 § 1 kodeksu spółek handlowych). Spółka komandytowa oraz komandytowo-akcyjna samodzielnie uczestniczą w obrocie gospodarczym. Wspólnikom - i to nie wszystkim, a tylko komplementariuszom - przyznano prawo reprezentowania spółki. Nie działają jednak przy tym w imieniu własnym, lecz w imieniu spółki osobowej.

4. Po czwarte, ustawa o PCC posługuje się zamkniętym katalogiem czynności opodatkowanych. W jej art. 1 definiującym przedmiot opodatkowania nie posłużono się zwrotem „w szczególności”. Lista czynności podlegających opodatkowaniu nie jest jedynie listą najpopularniejszych przykładów, ale listą zamkniętą. Nie można katalogu czynności opodatkowanych domniemywać ani rozszerzać. Ewentualne obszary wolne od opodatkowania — przez fiskusa nazywane luką — powinny być uznawane za świadomy zabieg ustawodawcy.

Przepisy unijne przychodzą z pomocą

Wśród wielu autorytetów prawa podatkowego w Polsce zaczął zyskiwać na znaczeniu pogląd, że w świetle unijnej Dyrektywy Rady nr 2008/7 z 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, polskie spółki komandytowo-akcyjna oraz komandytowa spełniają warunki do uznania ich za spółki kapitałowe. W konsekwencji, polskie przepisy o opodatkowaniu kapitału powinny implementować postanowienia dyrektywy, a jeśli czynią to wadliwie, to podatnik może wprost powołać się na dyrektywę. W przypadku spółki komandytowo-akcyjnej podstawą do uznania jej za spółkę kapitałową w rozumieniu ww. dyrektywy jest art. 2 ust. 1 lit. b i c, natomiast w przypadku spółki komandytowej — art. 2 ust. 1 lit. c.

22 kwietnia 2015 r. Trybunał Sprawiedliwości UE wydał wyrok (C-357/13), w którym stwierdził, że „spółkę komandytowo-akcyjną prawa polskiego uznaje się za spółkę kapitałową w rozumieniu owego przepisu, nawet jeżeli jedynie część jej kapitału i członków może spełnić przesłanki przewidziane w tym przepisie”. Organy podatkowe zaakceptowały wnioski płynące z tego orzeczenia. Aby jednak bez podatku od czynności cywilnoprawnych przekształcić spółkę komandytowo-akcyjną w spółkę komandytową, trzeba udowodnić, że również spółka komandytowa jest w rozumieniu dyrektywy spółką kapitałową.

Sądy przychylnie podatnikom

Poglądy twierdzące pojawiły się już w orzecznictwie. Są to wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 sierpnia 2015 r. (II FSK 1647/13) i z 13 października 2015 r. (II FSK 2069/14), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 marca 2016 r. (III SA/Wa 1394/15) oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 23 czerwca 2016 r. (III SA/Po 223/16).

W pierwszym z tych orzeczeń możemy przeczytać: „To wszystko pozwala na konkluzję, że wytyczony przez przepisy Dyrektywy 2008/7/WE (69/335/EWG) zakres pojęcia spółki kapitałowej jest — dla celów nakładania podatku kapitałowego — szerszy niż wynikający z rozróżnienia dokonanego w art. 1a pkt 1 i 2 u.p.c.c. (powielającego podział z art. 4 § 1 pkt 2 polskiego kodeksu spółek handlowych) i obejmuje również spółkę komandytową. W orzecznictwie TSUE zwraca się uwagę, że za takim szerokim rozumieniem pojęcia spółek kapitałowych przemawia konieczność poszanowania zasady niedyskryminacji podatkowej. Chodzi o zapewnienie, że podobne podmioty będą analogicznie traktowane pod względem podatkowym, niezależnie od formy prawnej w jakiej prowadzą działalność”.

Ważny zapis umowny

Warto jednak zwrócić uwagę na pewien detal. Dyrektywa Rady nr 2008/7 z 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału wymaga, aby wspólnicy mieli prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia. Aby tak się stało, należy wyłączyć w treści umowy przekształconej spółki komandytowej stosowanie art. 10 § 1 i 2 kodeksu spółek handlowych. Przepis ten pozwala wspólnikowi sprzedawać prawa i obowiązki wspólnika spółki komandytowej (potocznie zwane udziałami) tylko wtedy, gdy pozwala na to umowa spółki i tylko wtedy, gdy wszyscy pozostali wspólnicy się zgodzą. Nie jest to jednak bezwzględnie

obowiązujący nakaz i można w umowie spółki umówić się inaczej. Taki umowy zapis jest dość prosty. Mógłby brzmieć: „Wspólnicy mają możliwość przeniesienia ogółu praw i obowiązków wspólnika na inną osobę, w tym na osobę trzecią, bez konieczności uzyskiwania zgody pozostałych wspólników”.

Zdaniem autora

Przemysław Więcek, doradca podatkowy i prezes zarządu w Lizyngodar sp. z o.o.

Skarbowka nie może być głucha na argumenty

Wypada mieć nadzieję, że wcześniej czy później organy podatkowe skapitulują i przestaną żądać podatku od czynności cywilnoprawnych od przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w komandytową. Jeśli nie przekonują ich argumenty odwołujące się do brzmienia krajowej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, to powinny ich w końcu przekonać argumenty odnoszące się do przepisów unijnych.



Dyrektywa Rady dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału

Art. 2. 1. Przez spółkę kapitałową w znaczeniu niniejszej dyrektywy należy rozumieć:

- a) każdą spółkę, która przyjmuje jedną z form wyszczególnionych w załączniku I [w przypadku prawa polskiego załącznik wymienia spółkę akcyjną oraz spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością];
- b) każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie;
- c) każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną prowadzące działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów.

2. Na użytek niniejszej dyrektywy wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. (...)

Art. 4. 1. Na użytek niniejszej dyrektywy następujących działań restrukturyzacyjnych nie uważa się za wkłady kapitałowe:

a) przeniesienie przez jedną lub kilka spółek kapitałowych wszystkich swoich aktywów i pasywów, lub jednego bądź więcej oddziałów do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją, pod warunkiem że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmującej;

b) przejęcie przez spółkę kapitałową, która jest w trakcie tworzenia lub już istnieje, udziałów dających większość głosów w innej spółce kapitałowej, pod warunkiem że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej pierwszej spółki. W przypadku gdy większość praw głosu uzyskuje się za pomocą co najmniej dwóch operacji, za działania restrukturyzacyjne uznaje się wyłącznie operację, w której uzyskano większość praw głosu, i wszelkie kolejne operacje.

2. Działania restrukturyzacyjne obejmują również przeniesienie do spółki kapitałowej wszystkich aktywów i pasywów innej spółki kapitałowej będącej w pełni własnością tej pierwszej spółki.

Podstawa prawna:

art. 10 § 1 i 2, art. 8 § 1, art. 48 § 2, art. 50 § 2, art. 563 pkt 2 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 1578 ze zm.)

art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 223 ze zm.)

Dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (DzU L 46 z 21 lutego 2008 r., str. 11)
