

Mgr Paweł Relidziński

Uniwersytet Śląski w Katowicach

ORCID: 0000-0002-2073-3776

e-mail: prelidzynski@us.edu.pl

Dylematy wspólników spółek komandytowych w obliczu zmiany formy opodatkowania

The dilemmas of partners of limited partnerships in the face of taxation changes

Streszczenie

Celem artykułu jest przeanalizowanie ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, skutkiem której jest uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W treści artykułu w sposób szczegółowy opisano regulacje dotyczące opodatkowania spółek komandytowych podatkiem CIT oraz wyjątki od tej zasady. Z uwagi na fakt, że wskazana ustawa w sposób całkowity zmienia sytuację podatkową przedsiębiorstw prowadzonych w formie spółek komandytowych, a w szczególności tzw. sp. z o.o. sp.k., oceniono zasadność jej uchwalenia oraz określono skutki jej wejścia w życie z perspektywy wspólników takich spółek.

Ponadto w treści artykułu postawiono tezę, zgodnie z którą w chwili obecnej nie jest już możliwe utworzenie struktury przedsiębiorstwa łączącej w sobie cechy dotychczasowej spółki komandytovej, której komplementariuszem była spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Zmusza to wspólników do rozważenia zmian w strukturze przedsiębiorstw prowadzonych do tej pory w formie spółek komandytowych, których komplementariuszami są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W związku z tym w treści artykułu podjęto próbę określenia alternatywnych do sp. z o.o. sp.k. form prowadzenia działalności gospodarczej wraz z opisem sposobu ich przekształcenia.

Słowa kluczowe: spółka komandytowa, osoba prawna, podatek CIT

JEL: K20

Wprowadzenie

W dniu 28.11.2020 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej złożył podpis pod budzącą wiele kontrowersji ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

Abstract

The purpose of the article is to analyse the Act of 28 November 2020 amending the Personal Income Tax Act, the Corporate Income Tax Act, the Act on flat-rate income tax on certain income received by natural persons and certain other acts, which results in limited partnerships obtaining the status of corporate income tax payer. The article describes in detail the rules of the taxation of limited partnerships with corporate tax and exceptions to this rule. Furthermore, since that law completely alters the tax situation of an enterprises operated in the form of limited partnerships, and in particular the so-called LLC LPs the merits of its adoption have been assessed and the effects of its entry into force have been determined from the perspective of the members of such companies.

Moreover, the article argues that it is presently no longer possible to create a structure of an enterprises which combines the characteristics of an existing limited partnership of which a limited liability company was a general partner, forcing partners to consider changes in the structure of an enterprises previously operated in the form of limited partnerships, the general partners of which are limited liability companies. Accordingly, the article attempts to identify alternatives to the so-called LLC LPs, forms of establishment, together with a description of how they have been transformed.

Keywords: limited partnership, legal person, corporate tax

ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (dalej także jako: ustawa zmieniająca lub ustawa z 28.11.2020 r.), skutkiem której jest m.in. opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) spółek komandytowych oraz niektórych spółek jaw-

nych. Zgodnie z treścią przepisu art. 2 ust. 1 lit. a ustawy zmieniającej w ustawie z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej także jako: ustawa o CIT) zmienia się art. 1 ust. 3 pkt 1 w taki sposób, że przepisy ustawy stosuje się również do spółek komandytowych.

Zgodnie z oceną skutków regulacji zawartą w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej celem projektowanej ustawy było uszczelnienie systemu podatków dochodowych, tak aby zapewnić powiązanie wysokości podatku płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu¹. Nie sposób jednak nie stwierdzić, że zasadniczym celem wprowadzonych zmian dotyczących opodatkowania spółek komandytowych podatkiem CIT było zwiększenie dochodów sektora finansowych publicznych.

Próba opodatkowania spółek komandytowych podatkiem CIT miała miejsce już w 2013 r. przy okazji dyskusji nad ustawą z 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (dalej także jako: ustawa z 8.11.2013 r.), której skutkiem było opodatkowanie podatkiem CIT spółek komandytowo-akcyjnych. W pierwotnej wersji projektu przedmiotowej ustawy² podatkiem dochodowym od osób prawnych planowano objąć także spółki komandytowe, co jednak ostatecznie nie nastąpiło, przede wszystkim z uwagi na prawdopodobny negatywny wpływ projektowanej zmiany na sytuację finansową mikro- i małych przedsiębiorstw.

Biorąc pod uwagę funkcjonowanie spółek komandytowych, w praktyce najpopularniejszą odmianą tych spółek, jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, czyli spółka, w której komplementariuszem jest spółka z o.o. Podkreślenia wymaga fakt, że koszty rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej w formie tzw. sp. z o.o. sp.k. z uwagi na niską minimalną wysokość kapitału zakładowego spółki z o.o., należy uznać za bardzo niewielkie, także dla mikro- i małych przedsiębiorców. Ta sama uwaga dotyczy również kosztów funkcjonowania i utrzymania dwóch spółek. Należy bowiem zauważyć, że spółka z o.o. założona wyłącznie w celu pełnienia funkcji komplementariusza spółki komandytowej, tj. nieprowadząca faktycznie działalności gospodarczej, nie generuje znacznych dodatkowych kosztów dla przedsiębiorcy. Tym samym względy finansowe nie zniechęcają mikro- i małych przedsiębiorców, w tym w szczególności przedsiębiorstw rodzinnych, do funkcjonowania w opisanej formie. Ze względu na to właśnie w tym sektorze przedsiębiorstw spółka komandytowa jest najbardziej popularna i to właśnie dla takich przedsiębiorstw wprowadzona zmiana będzie najbardziej dotkliwa.

Kontrowersje dotyczące wprowadzonych zmian w opodatkowaniu spółek komandytowych dotyczą również tempa prac legislacyjnych, a w szczególności okresu *vacatio legis*³. Zgodnie z przepisem art. 24 ustawy z 28.11.2020 r. ustawa z wyjątkiem kilku przepisów weszła w życie z dniem 1.01.2021 r., tj. w 34. dniu po jej uchwaleniu, co należy uznać za zgodne z przepisem art. 4 ust. 1 ustawy z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Jednocześnie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego

podkreśla się, że w przypadku zmian przepisów ustaw regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym, okres *vacatio legis* powinien wynosić co najmniej miesiąc, czyli ustawa nowelizująca powinna być ogłoszona nie później niż na miesiąc przed końcem danego roku podatkowego⁴. Tym samym w świetle przytoczonych regulacji brak jest podstaw do kwestionowania zastosowanego przez ustawodawcę okresu *vacatio legis*.

Ponadto należy zasygnalizować, że zarówno w uzasadnieniu do ustawy z 8.11.2013 r., jak i ustawy z 28.11.2020 r. wskazano, że wprowadzone regulacje zwiększą spójność systemu podatkowego, co można uznać za prawdziwe wyłącznie w odniesieniu do drugiej ze wskazanych ustaw, skutkiem której jest zrównanie sytuacji podatkowej spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych. Wprowadzone na skutek ustawy z 28.11.2020 r. zmiany oraz malejąca od 2014 r., mimo dynamicznie rozwijającego się rynku, liczba spółek komandytowo-akcyjnych skłaniają do postawienia pytania, czy dualizm polegający na funkcjonowaniu w obrocie gospodarczym spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych nie jest pozbawiony sensu, i to zarówno systemowego, jak i gospodarczego. Należy bowiem podkreślić, że w sytuacji, w której spółki komandytowe w każdej sferze były traktowane jak spółki osobowe, natomiast spółki komandytowo-akcyjne w zakresie zdolności prawnej w sferze podatkowej zrównano ze spółkami kapitałowymi, funkcjonowanie obu tych podmiotów w obrocie gospodarczym było uzasadnione. Po wejściu w życie ustawy z 28.11.2020 r. zasadność funkcjonowania opisanego dualizmu należy uznać za wątpliwą.

W końcu nie można także zgodzić się z zawartą w uzasadnieniu do projektu ustawy z 28.11.2020 r. tezą, zgodnie z którą spółka komandytowa, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, stanowi „wehikuł optymalizacyjny”, na podstawie którego podatnik uzyskuje korzyść związaną z jednokrotnym opodatkowaniem dochodu, przy jednoczesnym ograniczeniu osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki w sposób charakterystyczny dla spółek kapitałowych. Przede wszystkim podkreślenia wymaga fakt, że tworzenie wskazanych struktur pozostaje w zgodności w przepisami Kodeksu spółek handlowych. Należy również zauważyć, że komandytariusz będący osobą fizyczną w świetle przepisu art. 30c ust. 1 w zw. z art. 5b ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej także jako: ustawa o PIT) co do zasady od przypadającego na niego dochodu opłaca podatek dochodowy w stawce 19% (podatek liniowy) i na gruncie przedmiotowej ustawy jest traktowany w sposób tożsamy z przedsiębiorcą prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą. Stąd z samego faktu, że struktura sp. z o.o. sp.k. łączyła w sobie dwie korzyści, tj. podatkową oraz tę dotyczącą *de facto* braku odpowiedzialności komandytariusza za zobowiązania spółki, nie uprawniała ustawodawcy do stwierdzenia, że przedmiotowa struktura stanowi wehikuł optymalizacyjny, którego wykorzystanie należy unieemożliwić.

Z uwagi na wskazane stanowisko ustawodawcy za celowe należy uznać dokonanie oceny struktury sp. z o.o. sp.k. przez pryzmat klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania,

zawartej w przepisie art. 119a ordynacji podatkowej. Klauzula ta stanowi bowiem narzędzie, którego zasadniczym celem jest przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej (Szalbierz, 2021, s. 566). Wydaje się oczywiste, że samo prowadzenie działalności gospodarczej w formie sp. z o.o. sp.k. od momentu jej rozpoczęcia nie może stanowić podstawy do skorzystania z klauzuli przez organy skarbowe. Przepisy prawa handlowego oraz podatkowego, które dają podatnikowi jasno określone możliwości wyboru danej instytucji, nie mogą być bowiem uznane za agresywną optymalizację podatkową. Podatnik, wykorzystując te instytucje, działa zgodnie z ich celem, a przede wszystkim zgodnie z prawem, co nie skutkuje wyczerpaniem hipotezy klauzuli (Szalbierz, 2021, s. 569). Hipoteza klauzuli może być jednak uznana za spełnioną w przypadku przekształceń różnych form prowadzenia działalności gospodarczej, np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w strukturę sp. z o.o. sp.k. W tym przypadku organy skarbowe są jednak obowiązane uwzględnić zawarte w klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści ekonomicznych, gospodarczych oraz podatkowych⁵. Niemniej brak jest podstaw do bezrefleksyjnego stosowania klauzuli przez organy skarbowe w każdym przypadku przekształcenia dotychczasowej formy prowadzenia działalności gospodarczej w strukturę sp. z o.o. sp.k., nawet jeśli jego oczywistym skutkiem jest korzyść podatkowa.

Istota wprowadzonych zmian oraz ich skutki

Zgodnie z przepisem art. 3 ust. 1 ustawy o CIT w brzmieniu nadanym jej ustawą z 28.11.2020 r. przepisy ustawy mają zastosowanie do spółek komandytowych, co skutkuje ich podwójnym opodatkowaniem. Tym samym od 1.01.2021 r. spółka komandytowa pod kątem opodatkowania jest traktowana w sposób tożsamy ze spółkami kapitałowymi, czyli spółka komandytowa ma zdolność podatkową na gruncie podatku dochodowego, a osiągane przez nią dochody, zgodnie z przepisem art. 19 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT, są opodatkowane podatkiem CIT według stawki podstawowej wynoszącej 19% lub według stawki wynoszącej 9% w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. W dalszej kolejności zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT ewentualna dywidenda wypłacona wspólnikom jest traktowana jako przychód z kapitałów pieniężnych i opodatkowana zgodnie z przepisem art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT według stawki wynoszącej 19%. Tożsame regulacje zostały zawarte w ustawie o CIT w odniesieniu do spółek kapitałowych, które równie często, a w szczególności jako komplementariusze, uczestniczą jako wspólnicy w spółkach komandytowych. Skutkiem wprowadzonych zmian, przy założeniu pełnej wy-

płaty zysków, jest faktyczne zwiększenie obciążenia podatkowego wspólników spółki komandytowej opodatkowanych 9-procentową stawką CIT o 7,3%, tj. do 26,3%, natomiast w przypadku spółek komandytowych opodatkowanych stawką CIT 19-procentową — o 15,4%, tj. do 34,4%.

Ze względu na wskazane okoliczności należy uznać, że wzrost obciążenia podatkowego o 7,3% lub 15,4% z pewnością skłoni przedsiębiorców, dotychczas prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki komandytowej, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, do poszukiwania alternatywnych form prowadzenia działalności gospodarczej. Należy jednak wskazać, że na skutek wprowadzonych zmian spółka komandytowa przestała być atrakcyjna także dla przedsiębiorców niekorzystających z modelu sp. z o.o. sp.k., a prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki komandytowej, w której wspólnikami jest przykładowo kilka osób fizycznych.

W uzasadnieniu do ustawy z 28.11.2020 r.⁶ ustawodawca wskazał, że na skutek przewidzianych zwolnień w odniesieniu do przedsiębiorców niewykorzystujących spółek komandytowych w celach optymalizacyjnych, tj. niekorzystających z modelu sp. z o.o. sp.k., w przypadku opodatkowania stawką podatku CIT wynoszącą 9% obciążenie podatkowe pozostanie na porównywalnym poziomie. Dokonując jednak analizy przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT dotyczących wspomnianych zwolnień, nie można w pełni zgodzić się z powyższym twierdzeniem.

W pierwszej kolejności konieczne jest przeanalizowanie skutków podatkowych ustawy zmieniającej dla podmiotów będących komplementariuszami. Do momentu wejścia w życie przepisów ustawy z 28.11.2020 r. w zależności od tego, czy komplementariusz był osobą prawną, czy też osobą fizyczną, od przypadającego na niego zgodnie z umową spółki dochodu opłacał odpowiednio podatek dochodowy od osób prawnych lub zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Tym samym podobnie jak w przypadku komandytariusza, dochody komplementariusza podlegały jednokrotnemu opodatkowaniu. Po wejściu w życie ustawy zmieniającej sytuację podatkową komplementariusza spółki komandytowej należy uznać za tożsamą z sytuacją komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Zgodnie z przepisem art. 30a ust. 6a ustawy o PIT w odniesieniu do komplementariusza podlegającego opodatkowaniu podatkiem PIT oraz odpowiednio przepisem art. 22 ust. 1a ustawy o CIT w odniesieniu do komplementariusza będącego osobą prawną kwotę zryczałtowanego podatku od przychodów z kapitałów pieniężnych pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki za rok podatkowy, z którego został uzyskany przychód z tytułu udziału w zysku. Tym samym obciążenie podatkowe komplementariusza w ujęciu całego roku podatkowego po wejściu w życie ustawy z 28.11.2020 r. pozostanie na niezmiennym poziomie, ponieważ po zakończeniu roku podatkowego komplementariusz uzyska zwrot opłaconego podatku od dywidendy w kwocie stanowiącej iloczyn przypadającego na niego procentu zysku i uiszczanego przez spółkę komandytową podatku CIT.

Odmienne niż w przypadku podmiotów będących komplementariuszami sytuacja podatkowa komandytariuszy na skutek wejścia w życie ustawy zmieniającej ponad wszelką wątpliwość uległa znacznemu pogorszeniu. Od opisanej wyżej zasady podwójnego opodatkowania, na skutek której obciążenie podatkowe komandytariusza wzrosło o 7,3% lub 15,4%, ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu wyjątku w postaci kwoty wolnej o podatku wynoszącej 60 000 zł. Zgodnie z przepisem art. 21 ust. 1 pkt 51a ustawy o PIT oraz odpowiednio przepisem art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (odpowiednio art. 1 pkt 4 oraz art. 2 pkt 18 ustawy zmieniającej) wolne od podatku dochodowego są kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem. Analizując opisane zwolnienie, należy zastanowić się, czy dotyczy ono także wypłaty ewentualnych zaliczek na poczet zysku przed końcem roku obrotowego. W odpowiedzi trzeba wskazać, że wykładnia literalna przytoczonego przepisu nie pozwala na przyjęcie odmiennego zapatrywania. Co więcej, w ocenie skutków regulacji ustawy zmieniającej ustawodawca wskazał wprost, że kwota wynosząca 60 000 zł rocznie wynika z przyjęcia założenia, zgodnie z którym wypłaty z zysku będą dokonywane w każdym miesiącu, w maksymalnej wysokości do zwolnienia, tj. 5000 zł, co również pozwala w sposób jednoznaczny stwierdzić, że ze zwolnienia korzystają również kwoty zaliczek wypłacanych przed końcem roku obrotowego⁷. Na marginesie należy dodać, że opisane zwolnienie w przypadku komandytariuszy będących podatnikami podatku CIT znajdzie zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy nie mogą oni skorzystać ze zwolnienia opisanego w przepisie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. W świetle opisanych regulacji nie można jednak uznać za uzasadnione stwierdzenia ustawodawcy, zgodnie z którym obciążenie podatkowe przedsiębiorców niewykorzystujących spółek komandytowych w celach optymalizacyjnych pozostaną na porównywalnym poziomie, ponieważ jeżeli dotychczasowe zyski przypadające na jednego komandytariusza będącego osobą fizyczną znacznie przekraczały wskazaną kwotę wolną od podatku, to dotychczasowe obciążenia ulegną znacznemu zwiększeniu.

Dokonując analizy ustawy zmieniającej, nie sposób jednak odmówić ustawodawcy konsekwencji w dążeniu do zaprzestania wykorzystania przez przedsiębiorców modelu sp. z o.o. sp.k., który — jak już zostało wspomniane — stanowi w opinii ustawodawcy swoisty „wehikuł optymalizacyjny”. Zgodnie z treścią przepisu art. 21 ust. 40 ustawy o PIT oraz odpowiednio przepisu art. 22 ust. 4f ustawy o CIT opisanego zwolnienia do kwoty 60 000 zł nie stosuje się do komandytariuszy spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

2) jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

3) jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub współnikiem spółki posiadającej bezpośrednio bądź pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Tym samym w świetle przytoczonych regulacji, należy uznać, że przedsiębiorcy prowadzący przed dniem wejścia w życie przepisów przedsiębiorstwo w formie spółki komandytowej, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółka akcyjna, nie będą uprawnieni, bez dokonania zmian w strukturze przedsiębiorstwa, do skorzystania z opisanego wyżej zwolnienia.

Nie sposób pominąć również konsekwencji wejścia w życie ustawy zmieniającej, związanych z możliwością odliczenia przez wspólników spółek komandytowych będących osobami fizycznymi, składek na ubezpieczenia społeczne od osiągniętych przychodów. Jak już zostało wskazane, z chwilą uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku CIT dywidenda wypłacona wspólnikom jest traktowana jako przychód z kapitałów pieniężnych, a nie jak dotychczas jako przychód z prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej. Ustawodawca pominął jednak zupełnie kwestię dotyczącą traktowania osób fizycznych będących wspólnikami spółki osobowej w sposób tożsamy z osobami prowadzącymi jednoosobową działalność gospodarczą na gruncie ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (dalej jako: u.s.u.s.) Zgodnie bowiem z przepisem art. 8 ust. 6 pkt 4 u.s.u.s. za osobę prowadzącą pozarolniczą działalność uważa się m.in. wspólnika spółki komandytowej. Tym samym wspólnik spółki komandytowej jest zobowiązany do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne na dotychczasowych zasadach, pomimo że ze względu na zmianę źródła przychodów nie będzie miał możliwości odliczenia tych składek od osiągniętych przychodów, chyba że uzyska je przychody z innych źródeł, które takie odliczenie umożliwią. Na przykład obok spółki komandytowej prowadzi także jednoosobową działalność gospodarczą. Analiza wskazanych regulacji prowadzi do wniosku, zgodnie z którym osoba fizyczna będąca wspólnikiem spółki komandytowej jest traktowana w sposób odmienny na gruncie ustawy o PIT i ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Wydaje się, że brak nowelizacji ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych przy okazji zmiany statusu podatkowego spółki komandytowej jest celowym zabiegiem ustawodawcy, który należy ocenić krytycznie. Jednocześnie opisana regulacja stanowi kolejny negatywny skutek wejścia w życie ustawy zmieniającej dla przedsiębiorców prowadzących dotychczas działalność gospodarczą jako wspólnik spółki komandytowej.

W końcu należy wskazać, że ustawa zmieniająca — z wyjątkami dotyczącymi kilku enumeratywnie wskazanych przepisów — weszła w życie 1.01.2021 r. Trzeba jednak zwrócić uwagę na fakt, że w przepisie art. 12 ust. 2 ustawy zmieniającej ustawodawca dopuścił odsunięcie w czasie przepisów dotyczących zmian w ustawie o PIT i CIT, a odnoszących się do spółek komandytowych, do 1.05.2021 r. Ustawodawca nie sprecyzował jednak, w jakiej formie przedmiotowa decyzja powinna zapaść oraz czy w przypadku jej podjęcia konieczne jest powiadomienie właściwych organów skarbowych. Odpowiadając na wymienione wątpliwości wydaje się, że ze względu na doniosłość wprowadzonych regulacji zasadne było podjęcie uchwały wspólników w tym przedmiocie jako czynności przekraczającej zwykły zakres. Następnie, w celu uniknięcia wątpliwości dotyczącej formy rozliczeń podatkowych, za celowe należało uznać powiadomienie właściwego dla siedziby spółki urzędu skarbowego o treści podjętej uchwały, co jednak nie znajduje oparcia w treści przepisów ustawy zmieniającej. Pomimo tego opisaną regulację należy ocenić pozytywnie, w szczególności ze względu na fundamentalny charakter wprowadzonych zmian, których skutkiem będzie częstokroć konieczność reorganizacji struktury przedsiębiorstw, prowadzących dotychczas działalność gospodarczą w formie sp. z o.o. sp.k. Niewątpliwie bowiem okres *vacatio legis* wynoszący ponad 30 dni, jakkolwiek prawidłowy w świetle przytoczonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, należy uznać za niewystarczający do przeprowadzenia ewentualnych procesów przekształceniowych. Ponadto trzeba dodać, że ustawodawca — zgodnie z przepisem art. 13 ust. 1 ustawy zmieniającej — pozwolił na zastosowanie do dochodów osiągniętych przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku CIT, przepisów dotychczasowych, co należy uznać za prawidłowe z uwagi na fakt, że dochody te zostały już przez wspólników opodatkowane. Tym samym na dzień przed uzyskaniem przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku CIT, konieczne było zweryfikowanie kwoty niewypłaconych od początku istnienia spółki zysków, ponieważ zyski te mogą być wypłacone wspólnikom na dotychczasowych zasadach także po wejściu w życie przepisów ustawy zmieniającej.

Zmiana formy prowadzenia działalności gospodarczej po wejściu w życie ustawy zmieniającej

Wejście w życie ustawy zmieniającej, skutkujące m.in. uzyskaniem przez spółki komandytowe statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, zmusza przedsiębiorców prowadzących do tej pory działalność w formie spółek komandytowych, a w szczególności w formie sp. z o.o. sp.k., do rozważenia zmian w strukturze prowadzonego przedsiębiorstwa. Niewątpliwie, obecnie nie jest już możliwe utworzenie struktury przedsiębiorstwa łączącej w sobie cechy dotychczasowej spółki komandytowej, której komplementariuszem była spółka z ograniczoną odpowiedzialno-

ścią. Jak już wskazano, przedmiotowa struktura pozwalała przedsiębiorcy na jednokrotne opodatkowanie niemalże całego uzyskanego dochodu podatkiem liniowym w stawce 19% przy jednoczesnym ograniczeniu osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki w sposób charakterystyczny dla spółek kapitałowych (Okolski, Kwaśniewska, 2007, s. 333). Na skutek uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku CIT dalsze korzystanie z opisanej struktury należy uznać za pozbawione ekonomicznego uzasadnienia. Status podatkowy spółki komandytowej, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, został zrównany ze statusem podatkowym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Tym samym nie daje przedsiębiorcom żadnych korzyści podatkowych, jednocześnie uniemożliwiając im odliczenie obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne bez uzyskiwania przychodów z innych źródeł.

W związku z przytoczonymi regulacjami przedsiębiorcy prowadzący do tej pory działalność gospodarczą w formie spółki komandytowej, a w szczególności w formie sp. z o.o. sp.k., powinni zweryfikować, który aspekt, tj. korzyści podatkowej czy braku osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, jest dla nich istotniejszy. Odpowiedź na tak postawione pytanie należy uznać za kluczową w celu rozważenia możliwych, dozwolonych prawem zmian w strukturze prowadzonego przedsiębiorstwa. Wydaje się, że uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, wspólnicy tych spółek, rozważając zmiany w strukturze przedsiębiorstwa, powinni skoncentrować się wokół trzech rozwiązań, tj. dokonania zmian skutkujących wykorzystaniem wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, przekształcenia w spółkę jawną lub w przypadku przedsiębiorstw z jednym komandytariuszem — rozwiązania spółki i kontynuacji działalności w formie jednoosobowej działalności gospodarczej. Pozostałe formy prowadzenia działalności gospodarczej należy bowiem uznać za zbyt odmienne w swej istocie od modelu sp. z o.o. sp.k.

Przekształcenie w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością

Pierwsza z wymienionych możliwości dotyczy zmiany formy prowadzenia działalności gospodarczej poprzez przekształcenie w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że przekształcenie spółki komandytowej, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, na podstawie przepisów art. 551 i n. k.s.h., wydaje się ekonomicznie nieuzasadnione. Przede wszystkim należy wskazać, że wspólnikiem spółki przekształconej będzie dotychczasowy komplementariusz, tj. również sp. z o.o., której obecność w spółce należy uznać za zbędną. Tym samym konieczne będzie dokonanie dodatkowej czynności prawnej polegającej na zawarciu umowy sprzedaży udziałów spółki przekształconej pozostałym wspólnikom lub wypowiedzenie umowy spółki komandytowej przez dotych-

czasowego komplementariusza, tj. sp. z o.o., przed podjęciem uchwały w przedmiocie przekształcenia spółki. Ponadto stopień skomplikowania przekształcenia spółki osobowej w kapitałową należy uznać za znaczny w porównaniu ze wskazanymi niżej alternatywami, natomiast koszt — za wysoki, nawet z uwzględnieniem aktualnego brzmienia przepisu art. 559 § 1 k.s.h., który wprowadza obowiązek badania planu przekształcenia przez biegłego rewidenta wyłącznie w przypadku przekształcenia w spółkę akcyjną. Nie można jednak pominąć skutku przekształcenia, którym stosownie do przepisu art. 553 § 1 k.s.h. jest ciągłość podmiotowa spółki przekształcanej, zgodnie z przyjętą w doktrynie zasadą kontynuacji (Zarębińska, 2020, s. 2135; Pinior, 2015, s. 1388). Wykorzystanie tej zasady, a tym samym zachowanie ciągłości podmiotowej, w przypadku niektórych przedsiębiorstw może okazać się konieczne. Należy jednak zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisem art. 19 ust. 1a pkt 1 ustawy o CIT podatnik, który został utworzony w wyniku przekształcenia, nie może zastosować stawki podatku wynoszącej 9% w roku podatkowym, w którym rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym. Tym samym faktyczne obciążenie podatkowe wspólników, przy założeniu pełnej wypłaty zysków, wzrośnie aż o 15,4%. W związku z przytoczonymi okolicznościami należy wskazać, że przekształcenie sp. z o.o. sp.k. w spółkę z o.o. należy uznać za ekonomicznie uzasadnione wyłącznie w sytuacji, w której konieczne jest skorzystanie z zasady kontynuacji, na przykład z uwagi na zawarte umowy kredytowe czy leasingowe, czy też uprawnienia wynikające z decyzji administracyjnych albo ze względu na toczące się postępowania sądowe. W przeciwnym razie należy rozważyć inne sposoby przekształcenia spółki komandytowej, której komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością.

Za alternatywny sposób należy uznać rozwiązanie spółki komandytowej na podstawie przepisu art. 67 § 1 k.s.h. w zw. z art. 103 § 1 k.s.h., tj. bez przeprowadzenia likwidacji. W takiej sytuacji dopuszczalne jest bowiem przejście przedsiębiorstwa spółki komandytowej przez jednego lub kilku dotychczasowych komandytariuszy, z obowiązkiem rozliczenia się z dotychczasowym komplementariuszem (Borowy, 2020, s. 263). Następnie przejęte przez komandytariusza (komandytariuszy) przedsiębiorstwo mogłoby zostać wniesione tytułem wkładu na pokrycie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która do tej pory pełniła wyłącznie rolę komplementariusza. Co więcej, biorąc pod uwagę założenia dotyczące funkcjonowania w obrocie sp. z o.o. sp.k., zgodnie z którymi komplementariusze ze względów podatkowych mają niewielki, kilkuprocentowy udział w zysku, kwota, jaka na nich przypadnie tytułem rozliczenia udziałów w masie likwidacyjnej zgodnie z przepisem art. 82 § 2 k.s.h., będzie niewielka. Co więcej, ewentualne środki pieniężne przekazane spółce z ograniczoną odpowiedzialnością tytułem opisanego rozliczenia w związku z przejściem przedsiębiorstwa przez komandytariuszy posłużą funkcjonowaniu tej spółki po wniesieniu do niej przedsiębiorstwa prowadzonego do tej pory przez spółkę komandytową. Oczywiście za dopuszczalne należy uznać również przejście przedsiębiorstwa spółki ko-

mandytowej przez dotychczasowego komplementariusza (sp. z o.o.), który następnie dokona rozliczenia z dotychczasowymi komandytariuszami. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że takie rozwiązanie należy uznać za uzasadnione w sytuacji, w której dotychczasowy komplementariusz nie był powołany wyłącznie do pełnienia tej roli, a sam prowadził działalność gospodarczą o większych rozmiarach. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z niewielkim kapitałem zakładowym po przejściu — jako dotychczasowi komplementariusze — przedsiębiorstwa spółki komandytowej nie posiadałyby bowiem wystarczających środków finansowych na rozliczenie z dotychczasowymi komandytariuszami. Przypadający komandytariuszom zgodnie z przepisem art. 82 § 2 k.s.h. udział w nadwyżce masy likwidacyjnej, w związku ze wskazanymi wyżej założeniami sp. z o.o. sp.k., jest bowiem znacznie większy niż udział przypadający komplementariuszowi.

Przedstawione rozwiązanie nie pozwala jednak skorzystać z zasady kontynuacji ani sukcesji uniwersalnej (która nie występuje w przypadku przejścia przedsiębiorstwa przez dotychczasowego komandytariusza). Należy jednak zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisem art. 55¹ k.c. przedsiębiorstwo obejmuje m.in. prawa wynikające z umów najmu czy dzierżawy, a także koncesje, zezwolenia i licencje, tym samym wskazane składniki zostaną nabyte przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością z chwilą wniesienia doń przedsiębiorstwa spółki komandytowej. Ta sama uwaga dotyczy także praw i obowiązków wynikających z zawartych umów o pracę, które przejdą na spółkę z o.o. na podstawie przepisu art. 23¹ § 1 Kodeksu pracy.

Skutkiem wszelkich czynności prawnych, których przedmiotem jest przeniesienie przedsiębiorstwa, będzie wyłącznie przejście na nabywcę aktywów. Natomiast zgodnie z treścią przepisu art. 55⁴ k.c. nabywca przedsiębiorstwa (spółka z o.o.) będzie odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach mimo zachowania należytej staranności (Mojak, 2020, s. 276). Tym samym z chwilą nabycia przedsiębiorstwa spółki komandytowej przez dotychczasowych komandytariuszy po jej rozwiązaniu będą oni ponosić odpowiedzialność za zobowiązania nabytego przedsiębiorstwa na podstawie przepisu art. 55⁴ k.c. Należy bowiem uznać, że wskazana norma prawna stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 111 k.s.h., zgodnie z którym komandytariusz odpowiada za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli tylko do wysokości sumy komandytowej. Na marginesie należy dodać, że ordynacja podatkowa w przepisie art. 112 § 1 przewiduje odrębną od wyżej wymienionej podstawę prawną odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. W odniesieniu do wskazanej regulacji podkreślenia wymaga fakt, że „nabywcą majątku w rozumieniu art. 45 ust. 1 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (obecnie przepis art. 112 ordynacji podatkowej) będzie każdy podmiot, który na skutek umowy zobowiązującej do przeniesienia własności nabył własność rzeczy lub innych praw majątkowych podatnika. Bez znaczenia jest

przy tym, czy przeniesienie prawa własności następuje odpłatnie (np. w wyniku umowy sprzedaży), czy też pod tytułem darmym (na skutek darowizny)⁷⁸.

W świetle przytoczonych regulacji wydaje się, że skorzystanie z opisanego rozwiązania należy uznać za uzasadnione w sytuacji, w której nie istnieje konieczność skorzystania z dobrodziejstwa zasady kontynuacji, a prowadzenie przedsiębiorstwa pod innym numerem identyfikacji podatkowej nie stanowi dla przedsiębiorcy żadnej trudności. Należy jednak zwrócić uwagę, że podobnie jak w przypadku przekształcenia w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na podstawie przepisów art. 551 i n. k.s.h., tak i w tym przypadku spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, do której tytułem wkładu na pokrycie kapitału zakładowego wniesiono przedsiębiorstwo, może nie spełniać wymogów koniecznych do opłacania podatku CIT w stawce wynoszącej 9%, nawet jeśli spełnia przesłanki wskazane w przepisie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. Stawka ta zgodnie z przepisem art. 19 ust. 1a pkt 5 ustawy o CIT nie ma bowiem zastosowania, jeśli osoby prawne, fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wniosą do takiej spółki w roku podatkowym, w którym została utworzona, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł. Tym samym, jeśli spółka z ograniczoną odpowiedzialnością została założona w roku wniesienia przedsiębiorstwa tytułem wkładu na pokrycie kapitału zakładowego lub w roku poprzednim, to podobnie jak w przypadku przekształcenia obciążenie podatkowe dla wspólników wzrośnie ekonomicznie aż o 15,4%, chyba że wartość przedsiębiorstwa nie przekroczy, symbolicznej jak na warunki obrotu gospodarczego, kwoty 10 000 euro. W przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością będących do tej pory komplementariuszami, które zostały założone wcześniej niż w roku poprzedzającym wniesienie aportu, brak jest przeciwwskazań do stosowania stawki podatku CIT wynoszącej 9%. Nie znajdzie bowiem w tym przypadku zastosowania wyłączenie od zastosowania stawki podatku CIT wynoszącej 9%, opisane w przepisie art. 19 ust. 1c ustawy o CIT. Przedmiotowe wyłączenie odnosi się bowiem tylko do spółki dzielonej oraz podatnika wnoszącego wkład do innego podmiotu w przypadkach określonych w tym przepisie (Małecki, Mazurkiewicz, 2020, s. 1122).

Inną możliwością pozwalającą na zastosowanie 9-procentowej stawki podatku CIT przy jednoczesnym uproszczeniu formy prowadzenia działalności gospodarczej do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest zawarcie umowy sprzedaży przedsiębiorstwa pomiędzy spółką komandytową a spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która do tej pory pełniła rolę komplementariusza. Następnie, podobnie jak w przypadku drugiego ze wskazanych rozwiązań, konieczne byłoby rozwiązanie spółki komandytowej na podstawie

przepisu art. 67 § 1 k.s.h. w zw. z art. 103 § 1 k.s.h., tj. bez przeprowadzenia likwidacji. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że sprzedaż przedsiębiorstwa do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością będzie skutkować powstaniem dochodu po stronie spółki komandytowej w kwocie odpowiadającej wartości rynkowej sprzedawanego przedsiębiorstwa. Powstały dochód wymaga opodatkowania, stąd zastosowanie w praktyce przedstawionego rozwiązania należy uznać za zasadne przed uzyskaniem przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych celem uniknięcia podwójnego opodatkowania tak powstałego dochodu. Sytuacje, w których wykorzystanie opisanego rozwiązania jest najbardziej trafne, należy uznać za tożsame z przedstawionymi w kontekście aportu przedsiębiorstwa przejętego przez wspólników po likwidacji spółki komandytowej z tą jednak różnicą, że przedmiotowe rozwiązanie pozwala na zastosowanie 9-procentowej stawki podatku CIT w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nabywającej przedsiębiorstwo, jeśli spełnione są przesłanki wskazane w przepisie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. Jak już wskazano, nawet przy zastosowaniu obniżonej stawki podatku CIT, przy założeniu pełnej wypłaty zysków, faktyczny wzrost obciążenia podatkowego wyniesie 7,3%.

Wybór jednego z trzech przedstawionych rozwiązań mających na celu przekształcenie przedsiębiorstwa prowadzonego w formie sp. z o.o. sp.k. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością zależy wyłącznie od stanu faktycznego dotyczącego przekształcanego przedsiębiorstwa. Ponad wszelką wątpliwość należy jednak stwierdzić, że przedstawione rozwiązania przeznaczone są dla przedsiębiorców, dla których cecha dotycząca ograniczenia odpowiedzialności za zobowiązania przedsiębiorstwa w sposób charakterystyczny dla spółek kapitałowych jest najistotniejsza.

Przekształcenie w spółkę jawną

Dla przedsiębiorców, dla których najistotniejszym aspektem prowadzonego do tej pory w formie sp. z o.o. sp.k. przedsiębiorstwa było jednokrotne opodatkowanie dochodu, zasadne wydaje się przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną na podstawie przepisów art. 551 i n. k.s.h. Wskazane rozwiązanie przeznaczone jest jednak w głównej mierze dla spółek komandytowych, w których komandytariuszami były co najmniej dwie osoby fizyczne. Przekształcenie w spółkę jawną, w której wspólnikami będą spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz osoba fizyczna, będąca jednocześnie wspólnikiem spółki z o.o., wydaje się pozbawione ekonomicznego i faktycznego uzasadnienia. Biorąc pod uwagę fakt, że na podstawie przepisu art. 31 § 1 k.s.h. wspólnicy spółki jawnej, podobnie jak komplementariusze w spółce komandytowej, ponoszą subsydiarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki, uczestnictwo spółki z o.o. w spółce przekształcanej należy uznać za zbędne. Tym samym przed przystąpieniem do przekształcenia w spółkę jawną zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powinien na podstawie przepisu art. 61 § 1 k.s.h. w zw. z art. 103 § 1 k.s.h. wypowiedzieć umowę

spółki komandytowej. Co więcej, z uwagi na fakt, że spółka komandytowa najpóźniej z dniem 1.05.2021 r. uzyskała status podatnika podatku CIT, za zasadne należało uznać dokonanie zmiany umowy spółki komandytowej przed jej wypowiedzeniem przez dotychczasowego komplementariusza, poprzez zmianę statusu jednego z dotychczasowych komandytariuszy na komplementariusza oraz skrócenie okresu wypowiedzenia wskazanego w przepisie art. 61 § 1 k.s.h. Podkreślenia wymaga bowiem, że wskazana regulacja nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, tym samym za dopuszczalne należy uznać skrócenie okresu wypowiedzenia umowy spółki zawartej na czas nieoznaczony (Rodzyńkiewicz, 2018, s. 171). Opisane działania pozwolą przyspieszyć proces przekształcenia, a ponadto w spółce przekształconej będą uczestniczyć wyłącznie ci wspólnicy, którzy byli faktycznymi beneficjentami przedsiębiorstwa prowadzonego do tej pory w formie sp. z o.o. sp.k.

Jak to już zostało podkreślone, skutkiem zastosowania opisanego rozwiązania będzie utrzymanie obciążeń podatkowych wspólników na dotychczasowym poziomie, tj. wspólnicy spółek jawnych będą uprawnieni do opłacania 19-procentowego podatku liniowego na podstawie przepisu art. 30c ust. 1 w zw. z art. 5b ust. 2 w zw. z art. 10 ust. 1 ustawy o PIT. Należy dodać, że przedstawione rozwiązanie pozostaje neutralne dla przedsiębiorców także pod kątem obciążenia składkami na ubezpieczenia społeczne. W świetle przepisu art. 8 ust. 6 pkt 4 u.s.u.s. wspólnicy spółki jawnej, podobnie jak wspólnicy spółki komandytowej, są uznawani za osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą. Ponadto przekształcona spółka jawna, w związku z wyrażoną w przepisie art. 553 § 1 k.s.h. zasadą kontynuacji, będzie uznawana za podmiot tożsamy do przekształconego⁹.

Podkreślenia wymaga również, że za celowe z punktu widzenia klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania zawartej w przepisie art. 119a ordynacji podatkowej należało uznać dokonanie przekształcenia w spółkę jawną przed rozpoczęciem stosowania przepisów ustawy zmieniającej do dotychczas prowadzonej sp. z o.o. sp.k. Po uzyskaniu przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku CIT przekształcenie w spółkę jawną będzie bowiem skutkować korzyścią podatkową w postaci faktycznego zmniejszenia obciążenia podatkowego. Nie można zatem wykluczyć, że w takiej sytuacji organy skarbowe uznałyby za spełnione obligatoryjne przesłanki zastosowania klauzuli, tj. że głównym celem czynności była korzyść podatkowa, sprzeczna w tych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, a ponadto sposób działania podatnika był sztuczny (Szalbierz, 2021, s. 567).

Przejęcie przedsiębiorstwa spółki przez jednego komandytariusza

W przypadku spółek komandytowych, których komplementariuszem jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, a jednocześnie jedynym komandytariuszem jest osoba fizyczna, za uzasadnione należy uznać rozwiązanie polegające na „przekształceniu się” w przedsiębiorcę jednoosobo-

wego. Wskazane rozwiązanie, podobnie do przekształcenia w spółkę jawną, dotyczy oczywiście przedsiębiorców, dla których aspekt podatkowy przeważa nad aspektem odpowiedzialności. Prowadzenie przedsiębiorstwa w formie jednoosobowej działalności gospodarczej pozwala bowiem na zastosowanie podatku liniowego w stawce 19%, zgodnie z przepisem art. 30c ust. 1 ustawy o PIT.

Przedmiotowe rozwiązanie wymaga w pierwszej kolejności rozwiązania spółki komandytowej na podstawie przepisu art. 67 § 1 k.s.h., w zw. z art. 103 § 1 k.s.h., tj. bez przeprowadzenia likwidacji. W dalszej kolejności konieczne jest przejęcie przedsiębiorstwa spółki komandytowej przez jednego komandytariusza, który przejęte przedsiębiorstwo prowadziłby w formie jednoosobowej działalności gospodarczej. Jak już zostało wskazane w uwagach dotyczących przekształcenia w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, opisanie działanie wymaga rozliczenia się z pozostałym wspólnikiem, jednakże biorąc pod uwagę założenia dotyczące funkcjonowania w obrocie sp. z o.o. sp.k., zgodnie z którymi komplementariusze ze względów podatkowych mają niewielki, kilkuprocentowy udział w zysku, kwota, jaka na nich przypadnie tytułem rozliczenia udziałów w masie likwidacyjnej, jest niewielka. Oczywiście także i w tym przypadku zastosowanie zasady kontynuacji lub sukcesji uniwersalnej należy uznać za niedopuszczalne. Należy dodać, że przedstawione rozwiązanie, podobnie jak w przypadku przekształcenia w spółkę jawną, pozostaje neutralne dla przedsiębiorców pod kątem obciążenia składkami na ubezpieczenia społeczne.

Uwagi końcowe

Uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych na skutek wejścia w życie ustawy zmieniającej należy ocenić jednoznacznie negatywnie z wielu względów. W pierwszej kolejności zauważyć należy, że tempo prac legislacyjnych oraz stosunkowo krótki okres *vacatio legis de facto*, w szczególności w okresie pandemii SARS-CoV-2, znacznie utrudniły przedsiębiorcom dostosowanie struktury prowadzonych przedsiębiorstw do wprowadzonych zmian.

Niewątpliwie wprowadzona zmiana została wymierzona w przedsiębiorców prowadzących działalność w formie sp. z o.o. sp.k., które niesłusznie zostały uznane przez ustawodawcę za „wehikuły optymalizacyjne”, z których w przeważającej części korzystają duże przedsiębiorstwa, ponieważ w praktyce w wielu przypadkach są to także spółki rodzinne. W końcu należy wskazać, że zrównanie statusu podatkowego spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej skutkuje wątpliwościami dotyczącymi zasadności funkcjonowania w obrocie gospodarczym obu tych podmiotów jednocześnie.

Ponad wszelką wątpliwość wejście w życie ustawy zmieniającej zmusza wspólników spółek komandytowych do rozważenia alternatywnych form prowadzenia działalności go-

spodarczej. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że po wejściu w życie przedmiotowej ustawy, brak jest zgodnych z prawem rozwiązań, które łączyłyby w sobie cechy dotychczasowej sp. z o.o. sp.k., tj. jednokrotne opodatkowanie oraz ograniczenie osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki, w sposób charakterystyczny dla spółek kapitałowych. Tym

samym, rozważając zmiany w strukturze prowadzonych przedsiębiorstw, trzeba przede wszystkim ustalić, która z wymienionych cech jest dla określonego przedsiębiorcy istotniejsza. Zależnie od odpowiedzi na zadane pytanie należy dokonać wyboru odpowiedniej formy prowadzenia przedsiębiorstwa, jak i sposobu jego przekształcenia.

Przypisy/Notes

¹ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk nr 642, s. 2, dalej także jako: uzasadnienie ustawy zmieniającej.

² Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, druk nr 1725.

³ Por. uwaga II Polskiej Izby Biznesu Wielkopolskiej Izby Gospodarczej, uwaga XI Polskiego Związku Firm Deweloperskich.

⁴ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27.02.2002 r., sygn. akt K 47/01; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15.02.2005 r., sygn. akt K 48/04.

⁵ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31.01.2019 r., sygn. akt II FSK 3242/18).

⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk nr 642, s. 3.

⁷ Ocena skutków regulacji Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw — druk nr 642, s. 10.

⁸ Por. wyrok NSA w Warszawie z 9.08.1995 r., III SA 37/95, ONSA 1996, nr 1, poz. 50.

⁹ Por. wyrok Sądu Najwyższego z 30.06.2020 r., sygn. akt I CZ 15/20, Wyrok Sądu Najwyższego z 13.09.2017 r., sygn. akt IV CSK 603/16.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

Borowy, B. (2020). W: Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 3. Warszawa: C.H.Beck.

Dmoch, W. (2021). *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*. Wyd. 9. Warszawa: C.H.Beck.

Małecki, P., Mazurkiewicz, M. (2020). *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*. Wyd. XI. Warszawa: Wolters Kluwer.

Modzelewski, W., Pyssa, J. (red.) (2020). *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*. Wyd. 16. Legalis, <https://sip-legalis-1pl-1lp6svaw300c1.han.bg.us.edu.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrugi4tmoa#tabs-metrical-info> (31.07.2021).

Modzelewski, W., Słomka, M. (red.) (2021). *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Wyd. 16, Legalis, <https://sip-legalis-1pl-1lp6svaw300c1.han.bg.us.edu.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3damrzgqztmnnq> (31.07.2021).

Mojak, J., 2020. W: K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1–44910*. Wyd. 10, Warszawa: C.H.Beck.

Okolski, D., Kwaśniewska, M. (2007). Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka komandytowa — w praktyce. *Monitor Prawniczy*, (6), 333–338.

Pinior, P. (2015). W: J. Strzępka (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. VII, wyd. Warszawa: C.H.Beck.

Rodzinkiewicz, M. (2018). *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. VII. Warszawa: Wolters Kluwer.

Szałbierz, P. (2021). W: A. Marjański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wyd. I, Warszawa: C.H.Beck.

Zarębińska, S. (2020). W: Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 3. Warszawa: C.H.Beck.

Akty prawne/Legal acts

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk nr 642 z 30.09.2020 r. (data wpływu do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, druk nr 1725 z 17.09.2013 r. (data wpływu do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej).

Ustawa z 23.04.1964 r. — Kodeks cywilny, Dz.U. 2019, poz. 1495 z późn zm.

Ustawa z 26.06.1974 r. — Kodeks pracy, Dz.U. 2020, poz. 1320 z późn zm.

Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2020, poz. 1426 z późn zm.

Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2020, poz. 1406 z późn zm.

Ustawa z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2020, poz. 1325 z późn zm.

Ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. 2021, poz. 423 z późn zm.

Ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, Dz.U. 2019, poz. 1461 z późn zm.

Ustawa z 15.09.2000 r. — Kodeks spółek handlowych, Dz.U. 2019, poz. 1798 z późn zm.

Ustawa z 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. 2013, poz. 1387.

Ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2020, poz. 2123.

Orzecznictwo/Judgments

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9.08.1995 r., sygn. akt III SA 37/95, ONSA 1996, nr 1, poz. 50.
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31.01.2019 r., sygn. akt II FSK 3242/18, ONSAiWSA 2020/5/63.
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 29.01.2016 r., sygn. akt I ACa 630/15.
Wyrok Sądu Najwyższego z 28.10.2005 r., sygn. akt II CK 275/05, OSN 2006/11, poz. 126.
Wyrok Sądu Najwyższego z 13.09.2017 r., sygn. akt IV CSK 603/16, LEX nr 2390748.
Wyrok Sądu Najwyższego z 30.06.2020 r., sygn. akt I CZ 15/20, LEX nr 3046030.
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27.02.2002 r., sygn. akt K 47/01, Dz.U. 2002, nr 19, poz. 199.
Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15.02.2005 r., sygn. akt K 48/04, Dz.U. 2005, nr 30, poz. 262.

Mgr Paweł Relidziński

Doktorant i członek Zespołu Prawa Gospodarczego i Handlowego w Instytucie Nauk Prawnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach.

Mgr Paweł Relidziński

PhD student and a member of the Economic and Commercial Law Team at the Institute of Legal Sciences of the Faculty of Law and Administration of the University of Silesia in Katowice.

Zapowiedź

TOMASZ SERWAŃSKI



MARKETING KULTUROWY

**Społeczno-kulturowe aspekty
komunikacji marek w Polsce**

Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne

www.pwe.com.pl