

MoPod

Kwartalnik
Nr 4/2023

www.czasopisma.beck.pl

MONITOR PODATKOWY

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO GOSPODARCZE

AKTUALNOŚCI

- Opodatkowanie dochodów z pracy podczas podróży służbowych do Niemiec
- Długość terminu przedawnienia a wieloletnie postępowanie podatkowe

OPINIE

- Analiza obowiązków podatników dotyczących wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur i sankcji za ich naruszenia, [Wojciech Maruchin](#)
- Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę kapitałową (spółkę z o.o. lub spółkę akcyjną) i przejście na estoński CIT sposobem na optymalne opodatkowanie dla obecnych wspólników spółki komandytowej, [Mariusz Charkiewicz](#), [Mariusz Chilimoniuk](#)
- Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego przez organ nieupoważniony do działania, [Jagoda Kondratowska-Muszyńska](#)

ORZECZNICTWO

- Zaliczanie w koszty uzyskania przychodów wydatków leasingowych samochodów przekazanych spółkom zależnym
- O zakresie odpowiedzialności płatnika w świetle błędnego tłumaczenia tekstu podatkowej umowy międzynarodowej na przykładzie polsko-szwedzkiej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Glosa, [Filip Majdowski](#)

PRAKTYKA

- Brak możliwości zastosowania *look through approach* przy zwolnieniu z podatku u źródła w Polsce w przypadku wypłaty dywidendy, [Anna Pilarska](#)



cena: 149 zł, w tym 8% VAT
rocznik 30

RADA PROGRAMOWA

- Dr hab. Adam Bartosiewicz
- Prof. Bogumił Brzeziński
- Prof. Teresa Dębowska-Romanowska
- Prof. Henryk Dzwonkowski

- Prof. Marcin Jamroz
- Prof. Wojciech Łączkowski
- Prof. Jerzy Małecki
- Dr Janusz Marciniuk
- R. Pr. Dariusz Trzaska



C.H. BECK

SPIS TREŚCI

AKTUALNOŚCI

- Nowe orzecznictwo 2
- Zmiany w prawie 12

OPINIE

VAT

- Analiza obowiązków podatników dotyczących wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur i sankcji za ich naruszenia, Wojciech Maruchin 15
- Organizacja dystrybucji z wykorzystaniem zagranicznego magazynu a zakład podatkowy – uwagi w świetle interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.11.2022 r. (znak 0111-KDIB1-2.4010.577.2022.2.DP), Joanna Rusek 23

Podatki dochodowe

- Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę kapitałową (spółkę z o.o. lub spółkę akcyjną) i przejście na estoński CIT sposobem na optymalne opodatkowanie dla obecnych wspólników spółki komandytowej, Mariusz Charkiewicz, Mariusz Chilimoniuk .. 27
- Zwolnienie dochodów alternatywnych spółek inwestycyjnych uzyskanych ze zbycia udziałów na tle procesów transformacyjnych, Krystian Czarny 32

Ordynacja podatkowa

- Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego przez organ nieupoważniony do działania, Jagoda Kondratowska-Muszyńska 36

ORZECZNICTWO

Podatki dochodowe

- Zaliczanie w koszty uzyskania przychodów wydatków leasingowych samochodów przekazanych spółkom zależnym 40
- Pobranie podatku u źródła z tytułu opłaty za przejście ryzyka kredytowego 43

VAT

- Rozliczenia VAT w konsorcjum 48

Glosa

- O zakresie odpowiedzialności płatnika w świetle błędnego tłumaczenia tekstu podatkowej umowy międzynarodowej na przykładzie polsko-szwedzkiej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, Filip Majdowski 53

PRAKTYKA

- Brak możliwości zastosowania *look through approach* przy zwolnieniu z podatku u źródła w Polsce w przypadku wypłaty dywidendy, Anna Piłarska 58
- Import towarów a opodatkowanie podatkiem VAT zaliczek uiszczonych na poczet dostawy towarów z montażem, Urszula Zimon, Joanna Chruściel 59
- Zmiana statusu przedsiębiorcy w kontekście decyzji o wsparciu, Tomasz Kośmider 61
- Wystanie faktury a wydanie paragonu fiskalnego, Przemysław Trzaska 62

RADA PROGRAMOWA

Dr hab. Adam Bartosiewicz, Prof. Bogumił Brzeziński, Prof. Teresa Dębowska-Romanowska, Prof. Henryk Dzwonkowski, Prof. Marcin Jamroz, Prof. Wojciech Łączkowski, Prof. Jerzy Małecki, Dr Janusz Marciniuk, R. Pr. Dariusz Trzaska

KOLEGIUM RECENZENTÓW

Stella Brzeszczyńska Doradca podatkowy, Zbigniew Dasiewicz Biegły rewident, Andrzej Dębiec Radca prawny, Adrian Jonca Doradca podatkowy, Tomasz Michalik Doradca podatkowy, Elżbieta Puławska Adwokat

REDAKCJA

Iwona Kordjak, e-mail: iwona.kordjak@beck.pl

00-203 Warszawa, ul. Bonifraterska 17, tel. 22 33 77 600, 22 33 77 602



Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę kapitałową (spółkę z o.o. lub spółkę akcyjną) i przejście na estoński CIT sposobem na optymalne opodatkowanie dla obecnych wspólników spółki komandytowej

dr Mariusz Charkiewicz*, Mariusz Chilimoniuk**

Od 2021 r. wszystkie spółki komandytowe mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych, co znacząco zniechęciło przedsiębiorców od prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej. Kolejne zmiany dotyczące naliczania składki zdrowotnej zostały wprowadzone wraz z Polskim Ładem. W polskim systemie podatkowym pojawiła się również możliwość wyboru opodatkowania estońskim CIT. Celem artykułu jest przybliżenie czytelnikowi charakterystyki opodatkowania estońskim CIT jako sposobu na korzystniejsze opodatkowania, w tym przekształcenie w spółkę z o.o. lub spółkę akcyjną bardzo popularnych spółek komandytowych, w których komplementariuszem była spółka kapitałowa.

Podatnicy estońskiego CIT

W 2021 r. wprowadzono do polskiego systemu podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych nową możliwość opodatkowania dochodu w postaci ryczałtu od dochodów spółek (wcześniej nazywany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych). Możliwość korzystania z takiej formy opodatkowania istnieje wówczas, gdy podatnik spełnia odpowiednie warunki normatywne oraz gdy wybierze taką formę opodatkowania. Z modelu opodatkowania, jakim jest estoński CIT, mogą korzystać zarówno mikro, mali, średni, jak i duzi przedsiębiorcy. Warunki pozytywne uprawniające do skorzystania z takiej formy opodatkowania określa art. 28j ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOPrU)¹, natomiast warunki negatywne (wykluczające) określa art. 28k ww. ustawy. Zgodnie z ww. regulacjami minimum uprawniającym do skorzystania z takiej formy opodatkowania jest zatrudnianie przez podatnika na pełne etaty co najmniej 3 osób fizycznych niebędących udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami podatnika na podstawie umowy o pracę lub ponoszenie miesięcznych wydatków w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami

ani wspólnikami tego podatnika, przy czym warunki te nie dotyczą nowych podmiotów w początkowej fazie ich działalności, gdy warunki te są łagodniejsze.

Ryczałtem od dochodów spółek mogą być opodatkowane spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne, proste spółki akcyjne, spółki komandytowe oraz spółki komandytowo-akcyjne, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, przy czym podatnicy ryczałtu od dochodów spółek nie mogą posiadać udziałów lub akcji w innych spółkach. Kolejnymi warunkami koniecznymi do spełnienia, aby móc wybrać formę opodatkowania w postaci estońskiego CIT, są:

- 1) rodzaj osiąganych przez spółkę przychodów, tj. mniej niż 50% przychodów spółki może pochodzić: z wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, z części odsetkowej raty leasingowej, z poręczeń i gwarancji, z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych, z transakcji z podmiotami powiązanymi – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
- 2) niesporządzanie przez spółkę za okres opodatkowania estońskim CIT sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
- 3) nieposiadanie przez spółkę statusu przedsiębiorstwa finansowego w rozumieniu PDOPrU;
- 4) nieposiadanie przez spółkę statusu instytucji pożyczkowej w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z 12.5.2011 r. o kredycie konsumenckim²;

* Autor jest adwokatem, wykładowcą Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu; ORCID: 0000-0001-9363-988X

** Autor jest radcą prawnym, praktykiem prawa gospodarczego, w szczególności prawa spółek handlowych; ORCID: 0000-0001-9815-4822.

¹ Ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).

² Ustawa z 12.5.2011 r. o kredycie konsumenckim (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1028 z późn. zm.).

- 5) nieosiąganie przez spółkę dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub określonej w decyzji o wsparciu nowych inwestycji;
- 6) niepostawienie spółki w stan upadłości lub likwidacji;
- 7) sposób powstania spółki, tj. nieutworzenie spółki przez połączenie lub podział bądź brak wniesienia do spółki składników określonych w ustawie w ciągu ostatnich 24 miesięcy.

Na formę opodatkowania ryczałtem od dochodu spółka może przejść z początkiem nowego roku podatkowego i taki termin jest wybierany co do zasady przez podatników. Warunkiem jest złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem. Spółka może również na tę formę opodatkowania przejść w trakcie roku podatkowego, przy czym w takim przypadku musi na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamknąć księgi rachunkowe oraz sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Zalety i wady opodatkowania estońskim CIT oraz ukryte zyski

Estoński CIT jest to mechanizm, który powoduje czasowe odejście od większości zasad generalnych rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych. Estoński CIT postrzegany jest jako model opodatkowania biznesu o charakterze prostym, przejrzystym i przyjaznym. Model ten od momentu wprowadzenia w Polsce nieustannie zyskuje na popularności.

Głównymi korzyściami płynącymi z wyboru takiego modelu opodatkowania są: uproszczone rozliczenie, poprawa płynności finansowej, oszczędności, brak obowiązku zapłaty przez spółkę zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych. Wszystkie rozliczenia oraz całość dokumentacji oparte są wyłącznie na zasadach występujących w rachunkowości. Podczas wyboru tego modelu opodatkowania nie liczy się kosztów podatkowych ani amortyzacji, co z kolei przekłada się na mniejszą ilość obowiązków oraz oszczędność czasu i kosztów przeznaczonych na obsługę księgową.

Podstawową zaletą opodatkowania przedsiębiorstwa estońskim CIT jest to, że podatek należy zapłacić tylko wtedy, gdy wspólnikom zostaje wypłacany zysk. To wspólnicy decydują o czasie i o wysokości wypłaty na ich rzecz zysku, a co za tym idzie, sami określają moment oraz wysokość podatku do zapłaty. Poprzez niewystępowanie obowiązku odprowadzania zaliczki na podatek przedsiębiorstwo dysponuje większą ilością środków na wydatki związane z bieżącą działalnością gospodarczą. Termin zapłaty podatku przypada na ostatni dzień trzeciego miesiąca roku następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale i wypłacie wspólnikom zysku.

Następną zaletą opodatkowania estońskim CIT jest to, że opodatkowanie wypłaty dywidendy w modelu estońskim jest niższe niż na zasadach klasycznych dotyczących podatku od osób prawnych. Wspólnicy spółek rozpoczynających działalność gospodarczą oraz tych posiadających status małego podatnika CIT mogą pomniejszyć daninę od zysku o 90% podatku zapłaconego przez spółkę. Dla wypłat zysku z pozostałych spółek wspólnicy mogą pomniejszyć należny podatek o 70% podatku zapłaconego przez spółkę. Powyższe wpływa na

korzystny sposób obciążenia podatkowego spółki i wspólników, który wynosi – w przypadku małego podatnika, łącznie podatek CIT i PIT odnośnie do spółki kapitałowej – 20% (w klasycznej wersji 26,29%). W przypadku dużych podatników kwota CIT i PIT z kolei wyniesie łącznie 25%, zamiast 34,39%. Jeśli chodzi o wypłatę zysków, należy rozumieć to pojęcie szeroko. Nie jest to bowiem jedynie formalna wypłata dywidendy, ale także wszystkie inne sytuacje niosące skutki, jak przy wypłacie dywidendy, o czym szerzej w dalszej części dotyczącej ukrytych zysków.

Odnosnie zaś do wady estońskiego CIT wybór takiej formy opodatkowania wyłącza możliwość korzystania z pewnych ulg i odliczeń od dochodu. Przy wyborze tej formy opodatkowania brak jest możliwości odliczenia od dochodu darowizn, nie ma także możliwości zastosowania np. ulgi badawczo-rozwojowej, stosowania 5% stawki CIT dla dochodów z komercjalizacji własności³, ulgi sponsoringowej, ulgi na złe długi czy też ulgi na robotyzację⁴.

Istotną kwestią w ramach opodatkowania estońskim CIT są ukryte zyski, które stanowią rodzaj dochodu podlegającego opodatkowaniu w ramach estońskiego CIT. Zgodnie z art. 28m ust. 3 PDOPrU przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności:

- 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
- 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
- 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce;
- 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;

³ R. Kowalski, Estoński CIT w praktyce, LEX/el. 2020.

⁴ Zob. więcej P. Kubiesa, Estoński CIT jako sposób na optymalizację opodatkowania, LEX/el. 2023.

- 8) wydatki na reprezentację;
- 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
- 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
- 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Ukryty zysk stanowią więc wszelkie odpłatne, nieodpłatne, pieniężne lub niepieniężne świadczenia spółki, wykonane pośrednio lub bezpośrednio wspólnika, podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio ze spółką, podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio ze wspólnikiem spółki, wykonane w związku z prawem wspólnika do udziału w zysku. Powyższy katalog stanowi katalog otwarty ukrytych zysków.

Podkreślić należy, że z powyższej definicji wynika, że przedmiotem opodatkowania nie są świadczenia na rzecz spółki, lecz świadczenia spółki. Nie będą zatem stanowić ukrytego zysku świadczenia, których beneficjentem jest spółka korzystająca z modelu opodatkowania estońskim CIT⁵.

Ukrytego zysku, zgodnie z art. 28m ust. 4 PDOPrU, nie stanowią wynagrodzenia otrzymywane przez wspólnika z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu, członka rady nadzorczej, umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych i gdy miesięczne wynagrodzenie wypłacane osobie powiązanej nie przekroczy pięciokrotności średniego wynagrodzenia w spółce z wyżej wskazanych tytułów, ale jednocześnie nie przekracza też pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw. Aktualnie średnie wynagrodzenie w spółce nadal należy obliczać co miesiąc, chociaż do wyliczenia limitu wynagrodzenia trzeba brać pod uwagę średnie wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw wraz z wypłatami z zysku obowiązujące w III kwartale roku poprzedniego.

Odnosząc się do innego rodzaju ukrytych zysków, należy zwrócić uwagę na orzecznictwo sądów administracyjnych, m.in. wyrok WSA w Gdańsku, w którym wskazano, że: *ukryte zyski nie obejmują wypłaty wynagrodzenia z tytułu dobrowolnego umorzenia udziałów nieprzekraczającego wartości środków wniesionych przez wspólnika tytułem wkładów na pokrycie podwyższenia kapitału zakładowego spółki, w ramach którego objął te następnie umarzone udziały*⁶.

Ukrytym zyskiem nie będą również wydatki związane z korzystaniem z samochodów osobowych, w szczególności koszty amortyzacyjne (jednak należy pamiętać o sytuacji, gdy samochód jest wykorzystywany również do celów innych niż działalność gospodarcza – „użytek mieszany”, w takiej sytuacji wyłączenie przysługuje wówczas w 50%) czy też zwrot pożyczki wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu przez spółkę – przy czym odsetki, prowizja, opłaty w związku z udzieloną pożyczką stanowią ukryty zysk.

Wysokość podatku obliczana od dochodu z ukrytych zysków wynosi w przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, jak również w przypadku małego podatnika – 10% podstawy opodatkowania oraz w przypadku pozostałych podatników niż wyżej wskazani – 20% podstawy opodatkowania. Podkreślenia wymaga, że zapłata przez spółkę podatku z ukrytego zysku nie podlega

odliczeniu przez wspólnika w jego rozliczeniu, nawet w sytuacji gdy w wyniku wypłaty ukrytego zysku powstanie przychód po stronie wspólników.

Opodatkowanie spółki komandytowej do 2021 r. oraz po 2021 r.

Spółka komandytowa, w której komplementariuszem była spółka kapitałowa, była przez lata najlepszym wyborem dla wielu przedsiębiorców w Polsce z uwagi na korzyści podatkowe, jak też ze względu na minimalizację ryzyka dla wspólników – osób fizycznych⁷. Spółka komandytowa to spółka prawa handlowego posiadająca dwie grupy wspólników – komandytariuszy i komplementariuszy. Komandytariusze nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania spółki – odpowiadają jedynie do wysokości sumy komandytowej. Komplementariusze z kolei prowadzą sprawy spółki oraz ponoszą odpowiedzialność za działania spółki. Jest to rodzaj odpowiedzialności subsydiarnej oraz solidarnej wraz z pozostałymi komplementariuszami spółki. Obie grupy wspólników wymienionych powyżej zobowiązanie są, jeśli są osobami fizycznymi, do opłacania składek na ubezpieczenia społeczne (podobnie jak w przypadku spółki jawnej, ale inaczej niż w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością). Taka forma prowadzenia działalności przez wiele lat uważana była za optymalną – komplementariuszem, zazwyczaj posiadającym niski procent udziału w zyskach, była spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Zabieg taki miał na celu zachowanie jednokrotnego opodatkowania, gdyż spółka komandytowa – jako spółka osobowa nie płaciła wówczas podatku, a podatek dochodowy płacony był przez wspólników, przy czym komandytariuszami w takiej spółce były najczęściej osoby fizyczne, którym przyznano znaczny udział w zysku i które wybierały formę opodatkowania podatkiem liniowym, a także jednocześnie zabezpieczał prywatny majątek komandytariuszy.

Powyższy model opodatkowania, a jednocześnie forma prowadzenia działalności gospodarczej uległy zasadniczej zmianie w 2021 r. Wówczas spółka komandytowa włączona została do grona podatników CIT. W praktyce oznacza to, że spółka komandytowa obowiązana jest do zapłaty podatku CIT w stawce 9% lub 19%, a jednocześnie podczas wypłaty zysków wspólnicy (zarówno komandytariusze, jak i komplementariusze) zobowiązani są do zapłaty od powyższego zdarzenia podatku od dywidendy w stawce 19%. W związku z tym, że w 2021 r. wiele spółek komandytowych stało się podatnikami CIT, wielu przedsiębiorców zaczęło szukać alternatywnej formy prowadzenia działalności gospodarczej. Część spółek komandytowych przekształciła się zatem w spółki jawne, aby zachować jednokrotną formę opodatkowania. Te spółki, które nie przekształciły się w spółkę jawną, dokonały tzw. rozszady, to znaczy dokonały w swoich strukturach zamiany ról pomiędzy komandytariuszami a komplementariuszami – dotychczasowi komandytariusze stali się komplementariuszami, a komplementariusze komandytariuszami, z równoczesną zmianą proporcji udziału w zyskach. Po takiej zamianie komplementariuszami stali się byli komandytariusze – osoby fizyczne właściciele, którym przyznano większościowy procent udziału w zysku, podczas gdy komandytariusz (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) posiadał minimalny procent udziału w zysku.

⁵ Zob. więcej Przewodnik do rycyztu od dochodów spółek kapitałowych, Ministerstwo Finansów, grudzień 2021 r.

⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 19.7.2023 r., I SA/Gd 282/23, LEX nr 3586629.

⁷ M. Wądek, M. Guzek, J. Nowacki, M. Stefaniak, P. Wysocki, Estoński CIT w praktyce, Warszawa 2022 r.

Powyższe zmiany w strukturze udziałowej spółki były związane z pewnymi przywilejami podatkowymi dla komplementariuszy i miały na celu uzyskanie niższego efektywnego opodatkowania – gdyż po nowelizacji w 2021 r. komplementariusz w spółce komandytowej może odliczyć od swojego podatku od zysku podatek CIT zapłacony przez spółkę. W takiej sytuacji jednak wspólnicy (osoby fizyczne) przyjmowali na siebie znacznie większe ryzyko związane z prowadzoną działalnością. Zmiany przedstawione powyżej i próby dostosowania się przedsiębiorców do nowej rzeczywistości podatkowej nie trwały jednak długo, gdyż niedługo po włączeniu spółki komandytowej do grona podatników CIT wdrożono liczne zmiany w ramach „Polskiego Ładu”.

Polski Ład wprowadził nieodliczalną i proporcjonalną do dochodu składkę zdrowotną dla działalności gospodarczej (jednoosobowa działalność gospodarcza, spółka jawna, spółka partnerska, spółka cywilna), czyli dodatkowe 4,9% obciążenia podatkowego. Jeżeli chodzi o Polski Ład i spółkę komandytową, również wprowadzono nieodliczalną od podatku zryczałtowaną składkę zdrowotną, której podstawę wymiaru ustala się jako kwotę przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w IV kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku. W 2023 składka zdrowotna wynosi 626,93 złotych miesięcznie.

Na pierwszy rzut oka powyższe zdaje się być rozwiązaniem pozwalającym na pewne oszczędności podatkowe, szczególnie w przypadku spółek komandytowych, w których właściciele osiągają wysokie dochody, choć jeżeli w ciągu roku taka spółka komandytowa wypłaci zaliczki na poczet wypłaty zysków, to w ocenie organów podatkowych w ciągu tego roku wspólnik nie może pomniejszyć swojego podatku o podatek CIT zapłacony przez spółkę, co z kolei prowadzi do zapłaty podatku **dwukrotnie**, z możliwością odzyskania nadpłaty po zakończeniu bieżącego roku podatkowego.

Biorąc pod uwagę opisane powyżej zasady opodatkowania spółki komandytowej, jak również kwestie dotyczące zasad odpowiedzialności komplementariuszy za zobowiązania spółki, rozważać można ewentualne przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i skorzystanie z możliwości opodatkowania estońskim CIT. Podkreślić należy, że spółka komandytowa po zmianach wprowadzonych Polskim Ładem także może korzystać z estońskiego CIT, ale aby to uczynić, wspólnikiem (czy to komplementariuszem, czy komandytariuszem) nie może być osoba prawna (w tym spółka kapitałowa). Tak jak zostało to już wspomniane powyżej, aby skorzystać z estońskiego CIT, wspólnikami spółki mogą być wyłącznie osoby fizyczne. Nie jest to zatem dobre rozwiązanie, jeśli podatnik chciałby być równocześnie bezpieczny pod względem odpowiedzialności za zobowiązania spółki oraz korzystać z możliwości estońskiego CIT. W sytuacji gdy mamy do czynienia w spółce komandytowej ze wspólnikiem osobą prawną (najczęściej sp. z o.o.) i osobami fizycznymi, z których żadna nie chce wziąć odpowiedzialności za zobowiązania spółki, można rozważyć przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. W takiej sytuacji, żeby w przekształconej spółce wspólnikami były wyłącznie osoby fizyczne, wspólnik będący osobą prawną może w ramach procesu przekształcenia nie przystąpić do nowego podmiotu albo już po dokonaniu przekształcenia zbyć udziały, które obejmie w przekształconej spółce na rzecz osoby fizycznej. Kończącą fazą jest wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością

Uwagi wstępne

Poprzez przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością sprzedaż udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością przez dotychczasowego komplementariusza osobie fizycznej bądź nieprzystąpienie przez niego do przekształcanej spółki w ramach procedury przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może skorzystać z opodatkowania estońskim CIT. Taka forma spółki z ograniczoną odpowiedzialnością zapewni oprócz korzyści podatkowych **istotne zmniejszenie ryzyka związanego z prowadzą działalnością gospodarczą**. Poza tym przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością pozwoli zmniejszyć wydatki na składki z tytułu ubezpieczeń społecznych, gdyż inaczej niż w przypadku wspólników spółek komandytowych wspólnicy spółek z ograniczoną odpowiedzialnością nie są zobowiązani do płacenia składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne (z wyjątkiem jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, której jedyny wspólnik, pod względem obowiązku płacenia składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, traktowany jest jak osoba prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą).

Procedura przekształcenia

Zgodnie z art. 556 KSH do przekształcenia spółki niezbędne jest:

- 1) sporządzenie planu przekształcenia spółki wraz z załącznikami, a w przypadku przekształcenia w spółkę akcyjną – wraz z opinią biegłego rewidenta;
- 2) powzięcie uchwały o przekształceniu spółki;
- 3) powołanie członków organów spółki przekształcanej albo określenia wspólników prowadzących sprawę tej spółki i ją reprezentujących;
- 4) dokonanie w rejestrze wpisu spółki przekształcanej i wykreślenie spółki przekształcanej.

Kodeks spółek handlowych w przypadku przekształcenia spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością wymaga również dwukrotnego zawiadomienia wspólników o zamiarze przekształcenia spółki, rejestracji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, wykreślenia spółki komandytowej z Krajowego Rejestru Sądowego oraz zamieszczenia w Monitorze Sądowym i Gospodarczym ogłoszenia o przekształceniu. Niedopuszczalne natomiast jest skorzystanie z trybu uproszczonego, który to dostępny jest tylko podczas przekształcania spółki jawnej lub spółki cywilnej⁸.

Pierwszym krokiem procedury przekształcenia spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jest przygotowanie planu przekształcenia. Zgodnie z art. 557 KSH za przygotowanie planu przekształcenia odpowiedzialni są w przypadku spółki komandytowej wszyscy wspólnicy prowadzący sprawę spółki przekształcanej (komplementariusze). Plan przekształcenia musi przybrać formę pisemną pod rygorem nieważności, powinien zawierać w sobie m.in. informacje

⁸ Zob. więcej art. 582 i nast. ustawy z 15.9.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 z późn. zm.), dalej KSH.

dotyczące wartości bilansowej majątku przekształcanej spółki komandytowej. Zgodnie z art. 560 KSH spółka zawiadamia wspólników o zamiarze podjęcia uchwały o przekształceniu spółki dwukrotnie, w sposób przewidziany dla zawiadamiania wspólników spółki przekształcanej.

Następnym krokiem jest podjęcie uchwały o przekształceniu spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, która powinna nastąpić w formie aktu notarialnego. Tak przygotowana uchwała o przekształceniu zastępuje zawarcie umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jak również zastępuje powołanie jej organów (zarząd, rada nadzorcza – jeśli ma działać w spółce z o.o.).

Finalnym etapem przekształcenia spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jest zarejestrowanie przekształcenia w Krajowym Rejestrze Sądowym. Z momentem wpisu spółki przekształcanej do Krajowego Rejestru Sądowego sąd rejestrowy z urzędu wykreśli z KRS spółkę komandytową.

Zasada kontynuacji oraz wydatki związane z przekształceniem spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością

Z prawnego punktu widzenia, jak również z punktu widzenia prowadzenia działalności gospodarczej i szeroko rozumianego biznesowego punktu widzenia istotna jest związana z przekształceniem zasada kontynuacji. Zgodnie z nią przekształcanej spółce przysługują, co do zasady, wszelkie prawa i obowiązki przysługujące dotychczas spółce przekształcanej. Przekształcona spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zachowa posiadane koncesje, zezwolenia, licencje, nie zmieni się jej NIP oraz REGON (zmianie ulegnie natomiast numer KRS), utrzymane zostaną dotychczas zawarte umowy z klientami, kontrahentami, dostawcami, jak również z pracownikami zatrudnianymi przez spółkę. Zasada kontynuacji wpływa również na stosunki wewnątrz spółki – wspólnicy spółki komandytowej zostają w sposób automatyczny wspólnikami spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Przekształcenie odbywa się w sposób płynny, umożliwiając kontynuowanie działalności prowadzonej dotychczas przez spółkę komandytową.

Jeżeli chodzi o koszty przekształcenia spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, z całą pewnością należy liczyć się z wydatkami za sporządzenie sprawozdania finansowego do celów przekształcenia, podatek od czynności cywilnoprawnych w stawce 0,5% (w sytuacji gdy kapitał zakładowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przewyższy wartość wkładów wniesionych wcześniej do spółki komandytowej), takse notarialną za przygotowanie protokołu zgromadzenia wspólników wraz z uchwałą o przekształceniu spółki, opłatą sądową oraz opłatą za ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym, ewentualnie koszty za doradztwo prawne przy przekształcaniu spółki.

Wnioski

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, a następnie wybór opodatkowania w postaci estońskiego CIT stanowić może dobre rozwiązanie dla wielu istniejących spółek komandytowych, których prowadzenie po nowelizacji przepisów o CIT w 2021 r. nie jest już tak opłacalne z punktu widzenia przedsiębiorców, jak było to do 2021 r. Przekształcenie to zaledwie kilkumiesięczny proces (tj. przy sprawnym przeprowadzeniu ok. 1,5–2,5-miesięczny), wymagający oczywiście przygotowania stosownej dokumentacji finansowej oraz formalnoprawnej.

Estoński CIT jest rozwiązaniem korzystnym dla wielu obecnych spółek i pozwoliłby na dokonanie znacznych oszczędności finansowych w spółce. Niewątpliwą zaletą wyboru takiego modelu opodatkowania jest również zachowanie płynności finansowej oraz realnego wpływu na przepływ środków finansowych w spółce – to spółka decyduje o momencie wypłaty zysku, a co za tym idzie – również zapłaty podatku. Kolejną odczuwalną przez przedsiębiorców zaletą jest opodatkowanie wypłaty dywidendy w stawce niższej niż na zasadach dotyczących klasycznej stawki podatku od osób prawnych. Podsumowując, obecne spółki komandytowe powinny zatem przynajmniej rozważyć wariant przekształcenia się w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, gdyż w obecnym stanie prawnym wydaje się to najkorzystniejszym rozwiązaniem.

SUMMARY

Transformation of a limited partnership into a capital company (limited liability company or joint-stock company) and transition to Estonian CIT – a way to optimal taxation for the current partners of the limited partnership

All limited partnerships based in the territory of the Republic of Poland since 2021 have been subject to corporate income tax, which significantly discouraged entrepreneurs from conducting business activities in the form of a limited partnership. Further changes regarding the calculation of health insurance contributions were introduced with the Polish Order. In the Polish tax system, there is also the possibility of choosing Estonian CIT taxation. The aim of the article is to familiarize the reader with the characteristics of Estonian CIT taxation as a way to obtain more favorable taxation, including transformation into a limited liability company, or a joint-stock company of very popular limited partnerships in which the general partner was a capital company.

Keywords: limited partnership • limited liability company • taxation • Estonian CIT • transformation