

RENATA BURCHART

PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI Z O.O.
W SPÓŁKĘ KOMANDYTOWĄ
JAKO SKUTECZNY INSTRUMENT
OPTIMALIZACJI PODATKOWEJ

WSTĘP

Optimalizacja podatkowa, oznacza podejmowanie działań zgodnych z regulacjami prawnymi, w ramach których przedsiębiorstwo wykorzystuje dostępne środki do obniżenia obciążenia podatkowego, które powstałoby bez ich zastosowania. Legalne rozwiązania należą do instrumentów optymalizacji podatkowej. Do takich instrumentów zaliczyć możemy między innymi procedurę przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową.

W myśl art. 551 § 1 Kodeksu Spółek Handlowych¹ każda spółka osobowa (spółki jawne, partnerskie, komandytowo-akcyjne) oraz kapitałowa (spółka z o.o., spółka akcyjna), a nawet spółdzielnia pracy może zostać przekształcona w spółkę komandytową.

Udziałowcy spółki z o.o. nieprzypadkowo wybierają jako cel przekształcenia spółkę komandytową. Ta forma organizacyjna, mimo że należy do spółek

Dr RENATA BURCHART – Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie; adres do korespondencji: ul. M. Oczapowskiego 4, 10-719 Olsztyn; e-mail: rena@uwm.edu.pl

¹ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks Spółek Handlowych, Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.

osobowych, oferuje wspólnikom, będących komandytariuszami, wysoki stopień bezpieczeństwa majątku prywatnego oraz ograniczenie obciążeń podatkowych zysku.

Celem analiz zawartych w artykule jest pokazanie, jak skomplikowana jest procedura przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową, poprzez zaprezentowanie problemów, błędów, kosztów, ale też zalet przekształcenia.

W publikacji zweryfikowano następującą hipotezę badawczą: Procedura przekształcenia spółki kapitałowej, jaką jest spółka Z O.O., w spółkę osobową, jaką jest spółka komandytowa, jest dość skomplikowanym, ale skutecznym narzędziem optymalizacji zobowiązań podatkowych podmiotów gospodarczych.

Źródła, na których się oparto, to: akty prawne (ustawy podatkowe), strony internetowe (opinie ekspertów i doradców podatkowych oraz artykuły naukowe), pozycje książkowe oraz dane GUS.

1. ZALETY PRZEKSZTAŁCENIA

Spółka komandytowa tak jak pozostałe spółki osobowe nie jest na gruncie ustaw o podatkach dochodowych traktowana jak podmiot prawa. Podatnikami są wyłącznie wspólnicy, którzy zamiast dotychczasowych przychodów z udziału w zyskach spółki z o.o., będą osiągać przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Określanie wielkości tych przychodów odbywa się z uwzględnieniem treści art. 8 ust. 1 ustawy o PIT², tj. dla każdego wspólnika proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku. Według tej samej reguły będzie następować rozliczanie kosztów uzyskania, wydatków nieposiadających kwalifikacji kosztowej, strat oraz ulg podatkowych. Przekształcenie spowoduje więc nie tylko ograniczenie obciążeń fiskalnych, ale i zmianę rozliczeń podatkowych. Na skutek zmiany formy prawnej uczestnicy przekształcenia (jeśli są osobami fizycznymi) będą zobowiązani: zarejestrować się jako przedsiębiorcy, zgłosić się do ubezpieczeń społecznych oraz ubezpieczenia zdrowotnego³.

² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

³ M. RYMARZ, *Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę komandytową*, <http://mojafirma.infor.pl/spolki/210570,6,Przekształcenie-spolki-z-oo-w-spolke-komandytowa.html> [dostęp: 06.04.2016].

Najważniejsze korzyści, jakie daje przekształcenie spółki z o.o. w spółkę komandytową, to⁴:

1. Ograniczenie odpowiedzialności wspólników.

Wystarczy, że komplementariuszem, czyli wspólnikiem ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki, będzie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, a komandytariusze (pozostali wspólnicy) odpowiadają osobistym majątkiem jedynie do wysokości sumy komandytowej.

2. Wspólnicy jako osoby fizyczne mogą wybrać liniową, 19% formę opodatkowania podatkiem dochodowym.

3. W spółce komandytowej zyski są opodatkowane jeden raz.

4. Możliwość dokonania podziału ról w spółce komandytowej na wspólników aktywnych, którzy prowadzą sprawy spółki (kompementariuszy), i wspólników pasywnych, nadzorujących kompementariuszy, których rola w procesie kierowania spółką jest co do zasady ograniczona (komandytariuszy).

5. Elastyczność konstrukcji umowy spółki, co daje możliwość dostosowania do potrzeb i wymagań wspólników.

6. Elastyczność dysponowania zyskiem spółki, w tym możliwość podjęcia uchwały o wypłacie zaliczek na poczet zysku w czasie trwania roku obrotowego.

7. Brak zależności pomiędzy wysokością wniesionego wkładu a wysokością udziału w zysku i kwocie likwidacyjnej.

8. Brak wymogu posiadania minimalnego kapitału zakładowego.

9. Możliwość bieżącego rozliczania przez wspólników dochodów i strat spółki ze stratami i dochodami z innych przedsięwzięć gospodarczych.

2. KOSZTY PRZEKSZTAŁCENIA

Na koszty przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową składają się: (1) opłaty sądowe, (2) opłaty za ogłoszenie w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”, (3) opłaty notarialne, (4) wynagrodzenie biegłego rewidenta oraz (5) wynagrodzenie prawnika⁵.

W każdym przypadku przekształcenia konieczne jest poniesienie opłaty sądowej za złożenie wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców Krajowego

⁴ <http://komandytowa.pl/5-najczesciej-popelnianych-bledow-przy-przekształceniu-w-spolke-komandytowa.html> [dostęp: 06.04.2016].

⁵ Tamże.

Rejestru Sądowego przekształconej spółki komandytowej (wynosi ona obecnie 500 zł) oraz opłaty za ogłoszenie w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym” (100 zł). Do tego należy doliczyć koszty notarialne (takso notarialne i opłaty za wydanie wypisów aktów notarialnych), które są uzależnione od kwoty wkładów do spółki określonych w umowie spółki, nie powinny jednak, przy wysokich kwotach wkładów, przekroczyć kwoty 10 000 zł netto. Po wpisie przekształconej spółki komandytowej do Krajowego Rejestru Sądowego konieczne jest dokonanie odrębnego ogłoszenia o tym fakcie w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”. Koszt tego ogłoszenia zależy od jego objętości (do 500 zł netto).

W toku procedury przekształcenia spółki z o.o. zawsze konieczne jest badanie planu przekształcenia przez biegłego rewidenta, dlatego też do kosztów należy doliczyć wynagrodzenie biegłego rewidenta oraz kwotę 300 zł, którą należy uiścić tytułem opłaty sądowej za wniosek do sądu rejestrowego o wyznaczenie biegłego rewidenta do badania planu przekształcenia. Wynagrodzenie biegłego, jak również ewentualne wynagrodzenie prawnika to kwestia indywidualnych uzgodnień.

Jeżeli spółka przekształcana była właścicielem nieruchomości albo zarejestrowana była w innych publicznych rejestrach (np. w rejestrze zastawów, rejestrze działalności regulowanej), wówczas do kosztów przekształcenia należy doliczyć również kwoty opłat za zmianę wpisów w księgach wieczystych i innych rejestrach.

3. ETAPY PROCESU PRZEKSZTAŁCENIA

Proces przekształcenia sprowadza się do trzech faz, które zostały podzielone ze względu na podmiot podejmujący określone decyzje: 1. faza menedżerska; 2. faza właścicielska; 3. faza autoryzacji⁶.

W pierwszym etapie przekształcenia zarząd spółki przekształcanej jest zobowiązany do przygotowania planu przekształcenia wraz ze wszystkimi załącznikami, tj.: a) projektem uchwały o przekształceniu; b) projektem umowy spółki przekształcanej; c) wyceną składników majątku (aktywów i pasywów) spółki przekształcanej, która powinna być dokonana z uwzględnieniem faktu, że spółka nadal będzie prowadziła swoją działalność; d) sprawozdaniem fi-

⁶ M. LITWIŃSKA-WERNER, *System Prawa Prywatnego. Prawo spółek kapitałowych*. t. XVII A, Warszawa 2010, s. 1052.

nansowym sporządzonym specjalnie dla celów przekształcenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia. Sprawozdanie to powinno być sporządzone w takim samym układzie i przy zastosowaniu takich samych metod jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe.

Plan przekształcenia wraz z załącznikami zostaje poddany badaniu przez biegłego rewidenta. Maksymalny termin badania planu przekształcenia przez biegłego rewidenta wynosi dwa miesiące. W tym czasie biegły ma obowiązek sporządzenia szczegółowej opinii i złożenia jej wraz z planem przekształcenia sądowi rejestrowemu i spółce.

Kolejnym etapem fazy menedżerskiej jest powiadomienie wspólników o zamiarze powzięcia uchwały o przekształceniu. Zawiadomienie następuje dwukrotnie w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie i nie później niż na miesiąc przed planowanym dniem powzięcia tej uchwały.

Faza właścicielska obejmuje dwa elementy: a) podjęcie uchwały o przekształceniu wraz z podpisaniem umowy spółki komandytowej; b) złożenie oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształconej.

Wspólnicy powinni złożyć oświadczenie w terminie miesiąca od dnia powzięcia uchwały, najwcześniej w dniu powzięcia uchwały. Złożenie oświadczenia po tym terminie jest nieskuteczne.

Procedurę przekształcenia kończy wpis w rejestrze. Wpis obejmuje zarejestrowanie spółki przekształconej. Ma on charakter konstytutywny. Z dniem wpisu spółka przekształcana staje się spółką przekształconą i następują wszystkie skutki prawne związane z przekształceniem. Jest to tzw. dzień przekształcenia. Przekształcenie spółki podlega ogłoszeniu w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”⁷.

4. SKUTKI KSIĘGOWE I PODATKOWE PRZEKSZTAŁCENIA

Przekształcenie nie wiąże się z rozwiązaniem dotychczasowej i zawiązaniem nowej spółki z uwagi na pełną kontynuację działalności podmiotu podlegającego przekształceniu. Przekształcenie w spółkę komandytową polega na zmianie formy prawnej spółki przekształcanej przy jednoczesnym zachowaniu

⁷ B. KOMARNICKA-NOWAK, D. BARAN, *Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę komandytową wciąż korzystne podatkowo*, http://www.kssse.pl/pl/multimedia/biuletyny/biuletyn_law24pl/przekształcenie_spolki_z_oo.html [dostęp: 06.04.2016].

jej istnienia oraz pełnej dotychczasowej tożsamości. W związku z tym spółka przekształcana i spółka przekształcona to ten sam podmiot.

Przekształcana spółka kapitałowa jest zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych i złożenia rocznego zeznania podatkowego. Z dniem przekształcenia spółka przekształcona rozpoczyna nowy rok obrotowy i otwiera księgi rachunkowe. Ponieważ w spółce komandytowej podatnikiem podatku dochodowego nie jest przekształcona spółka osobowa tylko jej wspólnicy, sama spółka przestaje być podatnikiem podatku dochodowego. Skutkiem tej zmiany jest to, że przekształcona spółka komandytowa (a dokładnie jej wspólnicy) nie będzie mogła uwzględnić przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania ewentualnych strat poniesionych przez przekształconą spółkę kapitałową.

W momencie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę komandytową niepodzielone zyski spółki kapitałowej przechodzą na wspólników spółki komandytowej, tj. są postawione do ich dyspozycji. Stanowią one w dacie przekształcenia faktycznie uzyskany dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, podlegający opodatkowaniu 19% liniowym podatkiem dochodowym.

Przekształcenie w spółkę komandytową nie powoduje żadnych negatywnych skutków na płaszczyźnie podatku od towarów i usług (VAT). Spółka komandytowa jest bowiem podatnikiem VAT tak samo jak każda inna spółka, zatem mamy w tej dziedzinie do czynienia z pełną kontynuacją. W szczególności nie ma przeszkód w rozliczeniu podatku należnego z podatkiem naliczonym spółki przekształcanej. Nie ma również obowiązku dokonywania nowego zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie VAT, a wystarczy dokonać jedynie zgłoszenia aktualizacyjnego. Przysługujący spółce przekształcanej numer identyfikacji podatkowej (NIP) będzie przysługiwał również spółce przekształconej. Spółka komandytowa będzie zatem mogła posługiwać się tym samym numerem NIP.

Kodeks spółek handlowych przewiduje zasadę kontynuacji między spółką przekształcaną a spółką przekształconą. Z zasady tej wynika, że po dniu przekształcenia nie zmienia się treść stosunków cywilnoprawnych pomiędzy spółką a osobami trzecimi (dłużnikami oraz wierzycielami). Należy zatem przyjąć, iż na przekształconej spółce komandytowej przysługiwać będą wszelkie prawa i obowiązki wynikające z umów zawartych przez spółkę przekształcaną. Bez znaczenia pozostaną w tym wypadku zastrzeżenia umowne wyłączające lub ograniczające możliwość przeniesienia na osobę trzecią uprawnień wynikających z danego kontraktu (tzw. *pactum de non cedendo*), gdyż w tym wypadku nie dochodzi do przeniesienia praw na inny podmiot (zachowana zo-

staje tożsamość podmiotowa spółki przekształcanej oraz przekształconej). W związku z przekształceniem nie trzeba również zawierać żadnych aneksów do umów, których stroną była spółka przekształcana⁸.

Należy przyjąć, iż kontynuacji podlegają także umowy o pracę zawarte przez spółkę przekształcaną. W tym wypadku nie będzie konieczne dopełnienie wymogów z art. 231 Kodeksu Pracy⁹, gdyż nie nastąpi przejście zakładu pracy na nowego pracodawcę, a jedynie zmiana formy prawnej dotychczasowego pracodawcy.

Zasada kontynuacji odnosi skutki nie tylko na płaszczyźnie materialnoprawnej, ale także proceduralnej. Przekształcona spółka komandytowa staje się uczestnikiem wszelkich sporów sądowych prowadzonych przez spółkę przekształcaną, a wszelkie orzeczenia wydane przed przekształceniem w stosunku do spółki przekształcanej będą skuteczne w stosunku do spółki przekształconej.

Kodeks spółek handlowych, analogicznie jak w przypadku stosunków cywilnoprawnych, przyjął zasadę kontynuacji praw i obowiązków publicznoprawnych, wynikających z decyzji administracyjnych wydanych na rzecz spółki przekształcanej. Warto zaznaczyć, iż zasada kontynuacji dotyczy zezwoleń, koncesji, ulg oraz wszystkich innych decyzji administracyjnych. Przekształcenie w spółkę komandytową nie spowoduje zatem konieczności ubiegania się przez spółkę przekształconą o ponowne wydanie decyzji administracyjnych, których adresatem była spółka przekształcona. Należy bowiem podkreślić, iż w sytuacji przekształcenia nie ulega zmianie podmiot, wobec którego decyzja administracyjna została wydana, zachowana pozostaje tożsamość spółki przekształcanej i przekształconej.

Zasada kontynuacji w przypadku przekształcenia spółki jest przyjętą przez polskiego ustawodawcę zasadą ogólną, która wyraża się m.in. w kontynuacji praw i obowiązków cywilnoprawnych (np. z umów najmu czy dzierżawy), administracyjnoprawnych (koncesje, zezwolenia, licencje), prawnopodatkowych czy wynikających z prawa pracy. W związku z przekształceniem nie ma zatem potrzeby aneksowania wcześniej zawartych umów. Nie oznacza to jednak, że spółka przekształcona nie powinna zawiadomić swoich kontrahentów o dokonanej zmianie formy prawnej.

⁸ <http://komandytowa.pl/5-najczesciej-popelnianych-bledow-przy-przekształceniu-w-spolke-komandytowa.html> [dostęp: 06.04.2016].

⁹ Ustawa z 26 czerwca 1974 r. Kodeks Pracy, Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.

Po przekształceniu funkcjonuje nadal to samo przedsiębiorstwo, a spółce przekształconej przysługują z mocy prawa numery NIP i REGON spółki przekształcanej. Spółka przekształcona zachowa także dotychczasowy skład osobowy wspólników, jeśli wszyscy wspólnicy spółki przekształcanej złożą oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształconej.

W związku z przekształceniem zmienia się nazwa spółki (np. z XYZ sp. z o.o. na XYZ sp. k.). Jeżeli wspólnicy zdecydują się wraz z przekształceniem (oprócz obowiązkowej zmiany oznaczenia formy prawnej) zmienić zupełnie całą nazwę spółki, to spółka przekształcona przez co najmniej rok od dnia przekształcenia powinna podawać w nawiasie dawną nazwę firmy, z dodaniem wyrazu „dawniej”. Na przykład, gdy dawna spółka XYZ sp. z o.o. przekształciła się w spółkę komandytową i przy okazji zupełnie zmieniła też trzon nazwy np. na ABC, to wówczas spółka ta przez rok musi używać nazwy ABC sp. k. (dawniej: XYZ sp. z o.o.)¹⁰.

5. BŁĘDY PODCZAS PROCEDURY PRZEKSZTAŁCENIA

Do najczęstszych błędów popełnianych przy skomplikowanej procedurze przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową należą¹¹:

1. *Aportowanie przedsiębiorstwa spółki z o.o. do nowej spółki komandytowej zamiast przeprowadzenia klasycznej, kodeksowej procedury przekształcenia.*

Dość często próbuje się ominąć pozornie skomplikowaną klasyczną procedurę przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę komandytową poprzez aport przedsiębiorstwa spółki z o.o. do nowej spółki komandytowej. Może to jednak powodować bardzo negatywne konsekwencje. Najczęściej intencją wspólników przekształcających spółkę z o.o. w spółkę komandytową jest bowiem uzyskanie w nowej spółce komandytowej statusu komandytariuszy, co pozwala im zachować wyłączenie odpowiedzialności osobistej za zobowiązania spółki, przy jednoczesnym powierzeniu statusu komplementariusza spółce

¹⁰ J. KOWALCZYK, *Na czym polega przekształcenie w spółkę komandytową?*, <http://www.doradzamy.to/artykuly/na-czym-polega-przekształcenie-w-spolke-komandytowa> [dostęp: 06.04.2016].

¹¹ T. RUTKOWSKI, *8 najczęściej popełnianych błędów przy przekształcaniu spółki w spółkę komandytową*, <http://www.doradzamy.to/poradniki/8-najczesciej-popełnianych-bledow> [dostęp: 06.04.2016].

z o.o. Z uwagi jednak na podwójne opodatkowanie zysków ze spółek kapitałowych spółce z o.o. (komplementariuszowi) zazwyczaj przyznaje się w umowach spółek komandytowych bardzo mały udział w zysku (np. 1%), natomiast pozostałym wspólnikom (osobom fizycznym) przyznaje się prawo do pozostałej części zysku spółki komandytowej (wynoszącego łącznie np. 99%). Uzyskanie takiej struktury jest bardzo proste w przypadku przekształcenia spółki z o.o., do której przed przekształceniem przystąpi na niewielki procent (np. nabywając 1 udział) nowa spółka z o.o. jako przyszły komplementariusz spółki komandytowej. Sytuacja zdecydowanie bardziej komplikuje się przy aporcie przedsiębiorstwa operacyjnej spółki z o.o. do spółki komandytowej. Aby uzyskać bowiem przedstawioną wyżej strukturę w spółce komandytowej, spółka z o.o. w zamian za aport całego swojego majątku w postaci przedsiębiorstwa (wartego często kilka lub kilkanaście milionów złotych) otrzymuje niewielki udział (np. 1%) w zysku spółki komandytowej. Przystąpienie spółki z o.o. do spółki komandytowej na takich zasadach może skutkować więc odpowiedzialnością karną członków zarządu spółki z o.o., za działanie na szkodę spółki poprzez niezapewnienie jej ekwiwalentu za wyzbycie się przedsiębiorstwa (art. 296 Kodeksu Karnego)¹².

2. Zbyt długi proces powiadomień wspólników, gdy może on być zredukowany do niezbędnego minimum.

Kodeks spółek handlowych wymaga, aby spółka, która ma zostać przekształcona, zawiadomiła dwukrotnie wspólników o zamiarze powzięcia uchwały o przekształceniu w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie i nie później niż na miesiąc przed planowanym dniem podjęcia tej uchwały. W pewnych okolicznościach, gdy wszyscy wspólnicy zasiadają jednocześnie w zarządzie spółki i aktywnie uczestniczą w procedurze przekształcenia, możliwe jest jednak ograniczenie tej procedury informacyjnej do jednego powiadomienia wspólników, po którym można już od razu podejmować uchwałę o przekształceniu.

3. Wprowadzanie spółki z o.o. jako komplementariusza w niewłaściwym momencie.

Niewłaściwe jest wprowadzenie spółki z o.o. mającej zostać komplementariuszem dopiero po przekształceniu spółki kapitałowej w spółkę komandy-

¹² Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks Karny, Dz.U. 1997 r. poz. 553 z późn. zm.

ową. Ze względu na charakter spółki komandytowej, w której od początku jej funkcjonowania muszą występować dwie kategorie wspólników (komandytariusz i komplementariusz), istotnie skomplikuje to procedurę przekształcenia.

4. Niewłaściwe opisanie w umowie spółki wkładów wniesionych do przekształconej spółki komandytowej.

Częstym uchybieniem popełnianym przy opisywaniu wkładów wniesionych do przekształconej spółki komandytowej jest niewskazanie źródła pochodzenia tych wkładów. W późniejszym okresie może to powodować poważne wątpliwości co do tego, czy określone wkłady zostały wniesione przed przekształceniem czy już po jego dokonaniu.

Jeszcze poważniejszym błędem dotyczącym opisywania wkładów wniesionych do przekształconej spółki komandytowej jest niewłaściwe oznaczenie rodzaju tych wkładów, w szczególności poprzez nieuprawnioną „transformację” wkładów niepieniężnych we wkłady pieniężne.

5. Niedostosowanie nazwy firmy komplementariusza do nazwy firmy spółki przekształcanej.

Często zapomina się też o tym, że zgodnie z wymaganiami Kodeksu spółek handlowych w nazwie firmy przekształconej spółki komandytowej musi znaleźć się nazwa firma jej komplementariusza, którym jest najczęściej spółka z o.o. Konsekwencje tego uchybienia pojawiają się najczęściej dopiero na etapie przygotowywania projektu umowy przekształconej spółki komandytowej, a nawet czasem dopiero u notariusza, podczas podejmowania uchwały przekształceniowej, kiedy okazuje się, że spółce komandytowej nie można nadać zaplanowanej wcześniej nazwy. Nazwa firmy przyszłego komplementariusza spółki komandytowej nie jest bowiem dopasowana do tej, jaką powinna mieć spółka powstała z przekształcenia.

6. Brak w planie przekształcenia albo umowie przekształconej spółki komandytowej postanowienia dotyczącego funduszu rezerwowego.

Wskazane uchybienie nie niesie za sobą szczególnie negatywnych konsekwencji, może jednak czasowo skomplikować działalność spółki. Fundusz rezerwowy nie powstaje bowiem automatycznie, a do jego utworzenia konieczny jest odpowiedni zapis w umowie przekształconej spółki komandyto-

wej, planie przekształcenia albo w później podjętej uchwale wspólników. Jeśli więc od razu nie zastrzeże się w umowie spółki lub planie przekształcenia istnienia funduszu rezerwowego, to konieczne jest późniejsze podejmowanie osobnej uchwały w tym celu.

7. Zły wybór dnia przekształcenia lub pozostawienie tej kwestii uznaniu sądu rejestrowego.

Dzień rejestracji przekształcenia w KRS stanowi dzień powstania spółki przekształcanej, co wiąże się ze skomplikowanymi operacjami o charakterze księgowym, a także koniecznością właściwego dokonania rozliczeń zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. Operacje te komplikują się jeszcze bardziej, jeśli dzień przekształcenia przypada w środku miesiąca. Jeżeli jednak przekształcenie zostanie zarejestrowane w pierwszym dniu roboczym danego miesiąca lub w ostatnim dniu roboczym miesiąca, powyższe czynności będą znacznie ułatwione.

8. Przypadkowy wybór biegłego rewidenta nadzorującego proces przekształcenia.

Zgodnie z Kodeksem spółek handlowych w ramach procedury przekształcenia konieczne jest zbadanie planu przekształcenia przez biegłego rewidenta i wydanie przez niego stosownej opinii. Sprawność działania biegłego, dobry kontakt ze wspólnikami przekształcanej spółki i doświadczenie w tej kwestii mogą mieć znaczący wpływ na szybkość całej procedury przekształcenia.

6. PROBLEMY PODCZAS PROCEDURY PRZEKSZTAŁCENIA

Do najczęstszych problemów, według ekspertów, przy przekształcaniu spółki z o.o. w spółkę komandytową należą¹³:

¹³ T. BOJKOWSKI, R. SZYMKOWIAK, *10 problemów podatkowych przy przekształcaniu w spółkę komandytową*, <http://www.doradzamy.to/poradniki/10-problemow-podatkowych-przy-przekształcaniu-w-sp-k> [dostęp: 06.04.2016].

1. Przekształcenie spółki kapitałowej ze stratami z lat ubiegłych.

W przypadku przekształcania spółki kapitałowej w spółkę komandytową często zdarza się, że spółka przekształcona ma straty podatkowe z lat poprzednich (co do zasady podlegające rozliczeniu w następnych latach). Zgodnie z obowiązującymi przepisami straty takie nie mogą zostać rozliczone przez spółkę przekształconą, wobec czego straty z tego tytułu „przepadają”.

2. Przekształcenie spółki kapitałowej wykazującej na dzień przekształcenia stratę.

W dniu przekształcenia spółka kapitałowa kończy swój rok obrotowy i podatkowy, co powoduje, że strata osiągnięta do tego dnia, niestety, „przepada”. Czasami niewielkie opóźnienie dnia przekształcenia może pomóc takiej sytuacji, ale potrzebna jest bieżąca współpraca pomiędzy spółką a doradcami odpowiedzialnymi za rejestrację procesu.

3. Przekształcenie spółki kapitałowej z niepodzielonymi zyskami.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi na dzień przekształcenia występuje podatek naliczany od zysków niepodzielonych w spółce kapitałowej¹⁴. Przekształcenie może drogo kosztować ze względu na podatki, wspólników. Często pomijanym elementem przy przekształceniu jest kwestia, kto i kiedy ten podatek od „zysków kapitałowych” powinien wpłacić.

4. Wybór sposobu opodatkowania przez komplementariuszy i komandytariuszy.

Jeśli przed dniem przekształcenia wspólnicy spółki przekształcanej nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu PIT, powinni przed tym dniem

¹⁴ Definicja „zysków niepodzielonych” budziła wiele wątpliwości. Nowelizacja przepisu wprowadzona od 1 I 2015 r. rozstrzygnęła definitywnie ten problem. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku, który został przekazany na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej, w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną. Przychód należy określać na dzień przekształcenia. Tak więc zyski przeznaczone na kapitał zapasowy w spółkach z o.o. podlegają opodatkowaniu w momencie przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną, ale tylko te, które zostały przekazane po 1 I 2015 r.

rozważyć wybór opodatkowania w sposób liniowy. Brak takiego wyboru może spowodować, że co najmniej do końca roku kalendarzowego wspólnicy spółki przekształconej mogą być opodatkowani 32% skalą podatkową. Gdy komandytariusz lub komplementariusz przed przekształceniem prowadzi działalność gospodarczą, wybrany sposób opodatkowania „rozciągnie” się na dochody z udziału w spółce komandytowej. Problem ten dotyczy całej sytuacji podatkowej nowych wspólników spółki komandytowej i ich współmałżonków (w razie wspólnego opodatkowania).

5. Kontynuacja w spółce komandytowej umów o pracę zawartych przez jej wspólników „za czasów” spółki kapitałowej.

Spółka przekształcona z dniem przekształcenia wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Jeśli wspólnicy spółki komandytowej byli zatrudnieni w spółce przekształcanej, staną się pracownikami spółki komandytowej. Spowoduje to, zgodnie z przepisami podatkowymi, że wynagrodzenia, częściowo, z tego tytułu nie będą mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Wskazane są zatem zmiany w tym zakresie.

6. Kontynuacja w spółce komandytowej umów pożyczek zawartych przez jej wspólników „za czasów” spółki kapitałowej.

Jeśli po przekształceniu wspólnicy spółki komandytowej będą chcieli rozliczyć pożyczki wcześniej zawarte, natrafią na istotne problemy dotyczące np. skutków podatkowych odsetek.

Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych odsetki wypłacone przez spółkę komandytową będą przychodem wspólników (tzw. podatek Belki) przy jednoczesnej niemożności zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Wspólnicy powinni więc jeszcze przed przekształceniem zastanowić się, co zrobić z taką pożyczką.

7. Brak zainteresowania losami podatkowymi spółki przekształcanej.

Jakkolwiek byt spółki przekształcanej ustaje z dniem przekształcenia, nie oznacza to jednak, że spółka taka nie pozostawia po sobie obowiązków, także podatkowych, które powinny być spełnione wobec organów podatkowych przez spółkę komandytową.

7. DYNAMIKA POWSTAJĄCYCH SPÓŁEK Z O.O. I SPÓŁEK KOMANDYTOWYCH W POLSCE

Jak wynika z tabeli 1 w latach 2004-2014 liczba spółek zarówno z o.o., jak i komandytowych w Polsce rosła z roku na rok. Jednak przyglądając się dynamice tych wzrostów (tabela 2), można zauważyć, że w przypadku spółek komandytowych przyrost ten był znacznie szybszy (od 120% w 2013 r. w stosunku do 2012 r., do 159% w 2007 r. w stosunku do 2006 r.) niż w przypadku spółek z o.o. (od 103% w 2008 r. w stosunku do 2007 r. do 109% w 2014 r. w stosunku do 2013 r.).

Tabela 1. Liczba spółek z o.o. i spółek komandytowych w Polsce w latach 2004-2014

Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1.	964	1213	1657	2632	3737	5004
2.	186431	195029	205558	216887	224345	236355
Lata	2010	2011	2012	2013	2014	
1.	6439	8282	10500	12658	15652	
2.	252411	268550	290291	317698	345135	

1. Spółki komandytowe; 2. Spółki z o.o.

Źródło: GŁÓWNY URZĄD STATYSTYCZNY, Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON. 2014 rok.

Średnio w latach 2004-2014 liczba spółek komandytowych wzrastała o 32,7% rocznie, natomiast średni wzrost spółek z o.o. to zaledwie 6,2%. Niestety, statystyki nie rozdzielają liczby powstających spółek na te pochodzące z przekształceń i na te nowo powstałe.

Tabela 2. Dynamika powstawania spółek z o.o. i spółek komandytowych w Polsce w latach 2004-2014

Lata	Dynamika (w %)				
	2004/5	2005/6	2006/7	2007/8	2008/9
1.	126	137	159	142	134
2.	105	105	105	103	105
Lata	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	2013/14
1.	129	129	127	120	124
2.	107	106	108	109	109

1. Spółki komandytowe; 2. Spółki z o.o.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: GŁÓWNY URZĄD STATYSTYCZNY, Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON. 2014 rok.

Przytoczona statystyka potwierdza, że w ostatnich kilkunastu latach spółka komandytowa stawała się coraz atrakcyjniejszą formą działalności gospodarczej, pomimo że w warunkach wzrostu gospodarczego przybywało z roku na rok zarówno spółek z o.o., jak i komandytowych.

PODSUMOWANIE

Przekształcenie może oznaczać całkowitą transformację podmiotu, czyli tzw. przeistoczenie się spółki z o.o. w spółkę komandytową lub reorganizację działalności spółki z o.o., która zakłada wprowadzenie tej spółki oraz tworzących ją udziałowców do specjalnie powstałej spółki komandytowej. Obydwa warianty przekształcenia należą do skutecznych instrumentów optymalizacji podatkowej, ponieważ znoszą albo minimalizują efekt tzw. podwójnego opodatkowania. Najpierw na poziome spółki z o.o. podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie u wspólników podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zmiany przepisów, które weszły w życie 1 I 2015 r., dotyczące opodatkowania zysków na dzień przekształcenia, nie przekreślają możliwości przekształcenia spółki z o.o. z niepodzielonymi zyskami w spółkę komandytową. Przepisy nałożyły obowiązek zapłaty tzw. podatku od niepodzielonych zysków nie tylko wtedy, gdy w spółce przekształconej wystąpi zysk, który nie zostanie rozdysponowany, ale również wtedy, gdy zysk taki zostanie przekazany na kapitał zapasowy lub rezerwy spółki. Ekspert podatkowi na stronach internetowych mają już gotowe rozwiązania, jak uniknąć dodatkowych obciążeń podatkowych po zmianach przepisów, i przekonują, że spółka komandytowa wciąż pozostaje optymalną formą prowadzenia działalności gospodarczej.

Wiele problemów i błędów towarzyszących przekształcaniu nie zniechęca przedsiębiorców do wykorzystywania tej procedury jako skutecznego instrumentu optymalizacji podatkowej.

Obowiązujące przepisy nie pozwalają na realizację w prosty sposób dość podstawowego prawa do zmiany formy prowadzonej działalności gospodarczej. Jest to świadectwo ich negatywnego wpływu na warunki prowadzenia biznesu w Polsce. Kreatywność polskich przedsiębiorców wspieranych przez doradców podatkowych powodują stosowanie rozwiązań, które pozwalają na osiągnięcie celu w sposób neutralny podatkowo. Są to jednak często rozwiązania dość skomplikowane, wymagające wiele nakładów pracy oraz rodzące

dodatkowe koszty. Z pewnością nie na poszukiwaniu i wdrażaniu takich sposobów dotyczących obejścia przepisów podatkowych powinni skupiać się polscy przedsiębiorcy.

BIBLIOGRAFIA

- BOJKOWSKI T., SZYMKOWIAK R.: 10 problemów podatkowych przy przekształcaniu w spółkę komandytową, <http://www.doradzamy.to/poradniki/10-problemow-podatkowych-przy-przekształcaniu-w-sp-k> [dostęp: 06.04.2016].
- GŁÓWNY URZĄD STATYSTYCZNY: Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON. 2014 rok. <http://komandytowa.pl/5-najczesciej-popelnianych-bledow-przy-przekształceniu-w-spolke-komandytowa.html> [dostęp: 06.04.2016].
- KOMARNICKA-NOWAK B., BARAN D.: Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę komandytową wciąż korzystne podatkowo, http://www.kssse.pl/pl/multimedia/biuletyny/biuletyn_law24pl/przekształcenie_spolki_z_oo.html [dostęp: 06.04.2016].
- KOWALCZYK J.: Na czym polega przekształcenie w spółkę komandytową?, <http://www.doradzamy.to/artykuly/na-czym-polega-przekształcenie-w-spolke-komandytowa> [dostęp: 06.04.2016].
- LITWIŃSKA-WERNER M.: System Prawa Prywatnego. Prawo spółek kapitałowych, t. XII A, Warszawa 2010.
- RYMARZ M.: Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę komandytową, <http://mojafirma.infor.pl/spolki/210570,6,Przekształcenie-spolki-z-oo-w-spolke-komandytowa.html> [dostęp: 06.04.2016].
- RUTKOWSKI T.: 8 najczęściej popełnianych błędów przy przekształcaniu spółki w spółkę komandytową, <http://www.doradzamy.to/poradniki/8-najczesciej-popelnianych-bledow> [dostęp: 06.04.2016].
- Ustawa z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.
- Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks Spółek Handlowych, Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.
- Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks Karny, Dz.U. z 1997 r. poz. 553 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.
- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. Kodeks Pracy, Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.

PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI Z O.O. W SPÓŁKĘ KOMANDYTOWĄ JAKO SKUTECZNY INSTRUMENT OPTIMALIZACJI PODATKOWEJ

Streszczenie

W publikacji zaprezentowano proces przekształcenia spółki Z O.O. w spółkę komandytową, z uwzględnieniem: najczęstszych problemów przy przekształcaniu najczęściej popełnianych błędów, zalet przekształcenia, kosztów ponoszonych przy przekształceniu oraz wpływu

przekształcenia na zobowiązania podatkowe podatników, którzy zdecydowali się lub dopiero zamierzają zdecydować się na procedurę przekształcenia swojej spółki w jedną z najbardziej optymalnych form własności, jaką jest spółka komandytowa na polskim rynku. Zaprezentowane informacje, pochodzące często od doradców podatkowych, ekspertów, ekonomistów i prawników potwierdzają, że przekształcenie takie jest dość popularnym narzędziem optymalizacji zobowiązań podatkowych wspólników spółek z o.o., będących osobami fizycznymi, którzy przy wypłacaniu wysokich dywidend z zysku narażeni są na tzw. podwójne opodatkowanie swoich dochodów (raz zysku spółki, a drugi raz swoich dywidend z tego zysku).

Słowa kluczowe: błędy i problemy podczas przekształcania spółki z o.o. w spółkę komandytową; zalety przekształcenia; koszty przekształcenia; skutki księgowe i podatkowe przekształcenia; procedura przekształcenia.

THE TRANSFORMATION OF A LIMITED LIABILITY COMPANY
INTO A LIMITED PARTNERSHIP
AS AN EFFECTIVE INSTRUMENT FOR TAX OPTIMIZATION

S u m m a r y

The publication presents the process of transformation of a limited liability company into a company partnership, including: the most common problems in the transformation, the most frequent errors, the advantages of the transformation, the costs incurred in the transformation and the impact of transformation on the tax liabilities of taxpayers who choose to or only intend to decide on the procedure for transformation his company into one of the most optimal forms of ownership, which is a limited partnership on the Polish market. Information presented, often derived from tax consultants, experts, economists and lawyers confirm that such transformation is quite a popular tool for optimizing the tax obligations of partners, being individuals, who when paying high dividends from the profit they are exposed to double taxation of their income (once the company's profit, and the second time their dividends from the profit).

Key words: errors and problems during the transformation of limited liability company into a limited partnership; the benefits of transformation; transformation costs; the effects of accounting and tax transformation; the transformation procedure.