

Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 5)

Running a business in the form of a limited partnership general partnership – legal and tax aspects (part V)

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

Streszczenie

W poprzednich częściach¹ omówiono aspekty prawne i podatkowe prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki jawnej i komandytowej.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² od dnia 1 stycznia 2021 r. ma rozszerzony zakres podmiotowy³. Zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 tej ustawy jej przepisy mają zastosowanie również do spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych. Wprowadzone zmiany spowodowały, że na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych zrównała się sytuacja spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych objętych zakresem przywołanej ustawy z sytuacją innych spółek objętych tym podatkiem (przede wszystkim spółek kapitałowych).

Nowe rozwiązania sprawią, że dochody osiągane przez spółki komandytowe oraz spółki jawne nie będą już *de iure* transparentne dla podatku dochodowego na poziomie spółki. W tych przypadkach, kiedy ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. czyni spółkę podatnikiem, od osiągniętego dochodu spółka będzie płacić podatek dochodowy od osób prawnych – w zależności od dokonanej przez spółkę wyboru – od dnia 1 stycznia 2021 r. albo od dnia 1 maja 2021 r. Podstawowa wysokość stawki podatku dochodowego to 19% od osiągniętego dochodu. Jeżeli spółka komandytowa bądź spółka jawna będzie mogła zostać uznana za tzw. małego podatnika, stawka ta wyniesie 9%. W konsekwencji dochód osiągany z działalności spółek jawnych objętych zakresem ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. będzie podwójnie opodatkowany – raz na poziomie spółki, a następnie na poziomie wspólników.

Powyższe zmiany podatkowe są dobrą okazją do refleksji, czy spółka komandytowa bądź spółka jawna, w jej dotychczasowym kształcie, uwzględniając cele i uwarunkowania poszczególnych wspólników, jest optymalną formą prowadzenia działalności gospodarczej. W niniejszym opracowaniu przedstawiono zasady opodatkowania dochodów osiąganych przez spółki jawne i komandytowe w aktualnym stanie prawnym oraz podstawowe założenia związane z tworzeniem i funkcjonowaniem spółki jawnej i komandytowej, przyjęte w prawie handlowym.

Słowa kluczowe: spółka komandytowa, spółka jawna, podatek dochodowy od osób prawnych.

Abstract

The previous part of the article published in BISP discusses the legal and tax aspects of running a business in the form of a general partnership and limited partnership. The Corporate Income Tax Act has expanded the scope of the entity from January 1, 2021. From that date, pursuant to art. 1 clause 3 of the Corporate Income Tax Act, the provisions of the Act also apply to limited partnerships and certain general partnerships. The amendment made the situation of limited partnerships and certain general partnerships within the scope of the Corporate Income Tax Act equal to other companies subject to corporate income tax. As a consequence, general partnerships will no longer be transparent for income tax. In these cases, when the act makes the general partnership a taxpayer, corporate income tax will be paid on the income generated, depending on the choice made by the partnership – from January 1, 2021 or May 1, 2021. The basic income tax rate is 19% of the income earned. If the general part-

nership can be recognized as the so-called a small taxpayer, the rate is 9%. As a result, income from the activities of general partnerships falling within the scope of the Corporate Income Tax Act will be taxed twice – once at the level of the company, and then at the level of partners. The above tax changes are a good opportunity to reflect on whether a general partnership, in its current shape, taking into account the goals and conditions of individual partners, is the optimal form of running a business. The provisions of the Commercial Companies Code and the resulting features of a specific commercial company in the context of the individual expectations of partners or the company may turn out to be of key importance. These include, for example: the problem of partners' liability for the partnership's obligations, the scale and type of business, contributions to the partnership, existing links between the partners, their share in profit and the need for current payments from the company, the will to reinvest the company's profits and other aspects legal functioning of the partnership. This study indicates the principles of taxation of income earned by general partnerships and limited partnerships in the current legal acts and the basic assumptions related to the creation and operation of a general partnership and limited partnership adopted in commercial law.

Keywords: limited partnership, general partnership, corporate income tax.

1. PRAWO HANDLOWE

1.1. Przekształcenie spółki na gruncie Kodeksu spółek handlowych⁴

Przekształcenie spółki jest jednym ze sposobów jej restrukturyzacji. Przyczyny zmian formy organizacyjno-prawnej mogą być różnorodne, np. modyfikacja struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, dążenie do zmiany zakresu odpowiedzialności wspólników, rozszerzenie bądź zmniejszenie zakresu działalności, optymalizacja podatkowa⁵. Zmiana dotychczasowej szaty prawnej może być etapem procesu restrukturyzacji spółki⁶. Przekształcenie spółki polega na zmianie jej formy prawnej przy zachowaniu tożsamości (identyczności) podmiotowej⁷. Dotychczasowa organizacja zachowuje ciągłość bytu⁸. Istotą przekształcenia jest jedynie zmiana formy prawnej danego podmiotu, dlatego po przekształceniu mamy do czynienia z tą samą spółką⁹.

Przekształcenie odbywa się według procedur określonych w Kodeksie spółek handlowych, które mają na celu zapewnienie bezpieczeństwa obrotu dla samych spółek, ich wspólników oraz wierzycieli¹⁰. W konsekwencji zgodnie z art. 553 § 1 k.s.h. spółce przekształconej przysługują wszelkie prawa i obowiązki, jakie miała spółka przekształcana (zasada kontynuacji). Spółka przekształcona staje się stroną wszelkich stosunków prawnych spółki przekształcanej¹¹. Na podstawie art. 553 § 2 k.s.h. spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji i ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Do przekształcenia spółki stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące powstania spółki przekształconej, jeżeli przepisy Kodeksu spółek handlowych nie stanowią inaczej (art. 555 § 1 k.s.h.).

Kodeks spółek handlowych umożliwia różne konfiguracje przekształceń. Zgodnie z art. 551 § 1 k.s.h. spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą). Na podstawie art. 26 § 4-6 k.s.h. spółka cywilna może być w trybie uproszczonym przekształcona w spółkę jawną. Ponadto zgodnie z art. 551 § 2 k.s.h. spółka cywilna może być przekształcona w spółkę handlową, inną niż spółka jawna. Kodeks

spółek handlowych nie reguluje przekształcenia spółki handlowej w inną osobę prawną ani też przekształcenia innej osoby prawnej w spółkę handlową.

Przekształcenie spółki nie odbywa się na podstawie jednej czynności prawnej. Dla doprowadzenia do zmiany formy prawnej konieczne jest dokonanie szeregu powiązanych ze sobą czynności¹². W procedurze przekształcenia spółki można wyróżnić trzy etapy:

- 1) przygotowawczy (menedżerski),
- 2) podejmowania uchwał (właścicielski) oraz
- 3) sądowy, polegający na rejestracji przekształcenia i zamieszczeniu ogłoszeń¹³.

Kodeks spółek handlowych określa poszczególne fazy procedury przekształcenia spółki. Zgodnie z treścią art. 556 k.s.h. przekształcenie spółki wymaga:

- 1) sporządzenia planu przekształcenia spółki wraz z załącznikami oraz opinią biegłego rewidenta;
- 2) powzięcia uchwały o przekształceniu spółki;
- 3) określenia wspólników prowadzących sprawę tej spółki i ją reprezentujących;
- 4) zawarcia umowy;
- 5) dokonania w rejestrze wpisu spółki przekształconej i wykreślenia spółki przekształcanej.

Plan przekształcenia przygotowują w formie pisemnej, pod rygorem nieważności, wszyscy wspólnicy prowadzący sprawę spółki przekształcanej. Plan przekształcenia spółki zgodnie z art. 558 § 1 k.s.h. powinien zawierać co najmniej:

- 1) ustalenie wartości bilansowej majątku spółki przekształcanej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia;
- 2) określenie wartości udziałów¹⁴ albo akcji wspólników zgodnie ze sprawozdaniem finansowym, o którym mowa powyżej.

Do planu przekształcenia należy dołączyć:

- 1) projekt uchwały w sprawie przekształcenia spółki;
- 2) projekt umowy albo statutu spółki przekształcanej;
- 3) wycenę składników majątku (aktywów i pasywów) spółki przekształcanej;
- 4) sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia na dzień, o którym mowa w art. 558 § 1 pkt 1 k.s.h., przy zastosowaniu takich samych metod i w takim samym układzie jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe.

Plan przekształcenia należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności (art. 559 § 1 k.s.h.). Sąd rejestrowy właściwy według siedziby spółki przekształcanej wyznacza na wniosek spółki biegłego rewidenta.

Kolejnym krokiem jest – zgodnie z art. 560 § 1 k.s.h. – zawiadomienie wspólników o zamiarze podjęcia uchwały o przekształceniu spółki, dokonane dwukrotnie, w odstępie nie krótszym niż 2 tygodnie i nie później niż na miesiąc przed planowanym dniem podjęcia tej uchwały, w sposób przewidziany dla zawiadamiania wspólników spółki przekształcanej. W dalszej kolejności konieczne jest podjęcie uchwały w sprawie przekształcenia spółki. W tym celu wspólnicy spółki muszą podjąć jednomyślną uchwałę o przekształceniu spółki.

Po podjęciu uchwały zgodnie z art. 564 § 1 k.s.h. spółka ma obowiązek wezwać wspólników, w sposób przewidziany dla ich zawiadamiania, do złożenia, w terminie miesiąca od dnia podjęcia uchwały o przekształceniu, oświadczeń o uczestnictwie w spółce przekształcanej. Nie dotyczy to wspólników, którzy złożyli takie oświadczenia w dniu podjęcia uchwały. Oświadczenia wspólników wymagają formy pisemnej pod rygorem nieważności.

Spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształcanej do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną (art. 552 k.s.h.). Wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształcanej.

Dla funkcjonowania spółek osobowych znaczenie ma możliwość przekształcenia:

- 1) spółki osobowej (w tym spółki cywilnej) w inną spółkę osobową,
- 2) spółki osobowej (w tym spółki cywilnej) w spółkę kapitałową oraz
- 3) spółki kapitałowej w spółkę osobową.

Z perspektywy prawa handlowego przekształcenia spółek kapitałowych w kapitałowe i osobowych w osobowe można uznać za przekształcenie jednorodne, gdyż odbywa się w obrębie tego samego rodzaju spółek. W przypadku spółek kapitałowych zachowana jest osobowość prawna, a spółka nadal ponosi odpowiedzialność swoim majątkiem. W spółkach osobowych, które nie są osobami prawnymi, może dojść do modyfikacji zasad odpowiedzialności za zobowiązania, lecz w każdym z poszczególnych typów spółek osobowych wspólnicy wskazani w Kodeksie spółek handlowych ponoszą subsidiarną i solidarną odpowiedzialność ze spółką.

Decyzja o przekształceniu spółki osobowej w spółkę kapitałową często jest podyktowana chęcią zabezpieczenia majątków wspólników w związku z rozwojem spółki i rozszerzeniem zakresu jej działalności. Poza typowymi procedurami w zakresie przekształcenia formy spółki art. 571 k.s.h. wskazuje, że za przekształceniem spółki osobowej w kapitałową muszą się wypowiedzieć wszyscy wspólnicy, z tym że w przypadku spółki komandytowej oraz spółki komandytowo-akcyjnej wystarczy, jeżeli oprócz wszystkich komplementariuszy za przekształceniem wypowiedzą się komandytariusze bądź akcjonariusze reprezentujący co najmniej dwie trzecie sumy komandytowej bądź kapitału zakładowego, chyba że umowa albo statut przewidują warunki surowsze.

Jak wynika z treści art. 572 k.s.h., przekształcenie spółki jawnej może się odbywać w trybie uproszczonym, jeśli wszyscy wspólnicy spółki cywilnej lub jawnej byli uprawnieni do prowadzenia spraw spółki. Uproszczenie to jest spowodowane tym, że wszyscy ci wspólnicy byli bezpośrednio zaangażowani w proces przekształcenia, każdy z nich mógł więc zadbać o to, by w trakcie przekształcenia nie został naruszony interes któregokolwiek ze wspólników¹⁵.

Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową wywołuje istotne skutki. Przede wszystkim spółka traci osobowość prawną, czego rezultatem są zmiany w:

- 1) sposobie prowadzenia i reprezentacji spółki,
- 2) zakresie odpowiedzialności poszczególnych wspólników oraz
- 3) sposobie opodatkowania przychodów z działalności spółki.

Przekształcenie odbywa się według zasad określonych w art. 551-570 oraz art. 575 i 576 k.s.h. Zgodnie z treścią art. 575 k.s.h. przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową następuje, jeżeli oprócz spełnienia wymagań, o których mowa w art. 551-570 k.s.h., za przekształceniem spółki kapitałowej w spółkę osobową wypowiedzieli się wspólnicy reprezentujący co najmniej dwie trzecie kapitału zakładowego, chyba że umowa albo statut przewidują surowsze warunki. Jak stanowi art. 575 k.s.h., uchwała w sprawie przekształcenia spółki wymaga zgody osób, które w spółce przekształcanej mają być komplementariuszami, wyrażonej w formie pisemnej pod rygorem nieważności. Pozostali wspólnicy spółki przekształcanej stają się komandytariuszami albo akcjonariuszami spółki przekształcanej. Przy przekształceniu spółki akcyjnej w komandytowo-akcyjną – mimo podobieństw obu spółek – dokumenty akcji ulegają unieważnieniu, a spółka powstała w wyniku przekształcenia wydaje swoje akcje.

2. NASTĘPSTWO PRAWNE W PRAWIE PODATKOWYM

Kiedy dokonuje się oceny skutków podatkowych zdarzeń, które dotyczą spółek, znaczenie ma przede wszystkim to, jaki jest status prawny spółki przekształcanej i spółki przekształcanej na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych. Może bowiem dojść do przekształcenia spółki podlegającej opodatkowaniu danym podatkiem w spółką mu niepodlegającą. Mamy wówczas do czynienia ze zmianą statusu podatkowo-prawnego na gruncie tego podatku. Co za tym idzie – mimo zachowania tego samego faktycznego przedmiotu opodatkowania – zmienia się osoba podatnika¹⁶. Utrata bądź nabycie statusu podatnika może stwarzać problemy praktyczne związane z kwalifikacją różnych stanów faktycznych w prawie podatkowym.

Zmiana formy prawnej spółki powoduje następstwo prawne (sukcesję) w prawie podatkowym. Prawo podatkowe określa skutki podatkowe przekształcenia spółki w sposób nieco odmienny aniżeli Kodeks spółek handlowych. Na gruncie prawa podatkowego zagadnienia te reguluje art. 93a § 1 Ordynacji podatkowej¹⁷. Zgodnie z treścią tego przepisu osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej lub przekształcenia spółki niemającej

osobowości prawnej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. W myśl art. 93a § 2 tej ustawy przepis § 1 stosuje się odpowiednio m.in. do osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia innej spółki niemającej osobowości prawnej lub spółki kapitałowej. Wobec powyższego spółka przekształcona odpowiada za wszystkie zobowiązania podatkowe spółki przekształcanej bez ograniczeń.

Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią regulację szczególną względem Kodeksu spółek handlowych. Redakcja art. 93a § 2 Ordynacji podatkowej wskazuje, że podmiot przekształcony przejmuje wszystkie prawa i obowiązki podatkowe podmiotu przekształcanego (tzn. prawa i obowiązki podatnika, płatnika i inkasenta)¹⁸. Zasady następstwa prawnego powstałego w wyniku przekształcenia spółek, które określa Ordynacja podatkowa, mają charakter *lex generalis* względem rozwiązań przyjętych w ustawach regulujących poszczególne podatki. W sferze podatkowej w przypadku przeprowadzenia przekształcenia podmiotu zakres przedmiotowy wyznacza zasadniczo forma przekształcenia¹⁹.

Skutki przekształcenia w prawie podatkowym zostały określone w inny sposób aniżeli na gruncie Kodeksu spółek handlowych²⁰. Przy czym należy zauważyć, że prawo podatkowe posługuje się jedną kategorią zbiorczą dla sukcesji generalnej, przejęcia praw i obowiązków na podstawie czynności prawnej oraz transformacji osoby prawnej, tj. określa ją mianem następstwa prawnego²¹. Ordynacja podatkowa nie rozróżnia skutków takich zdarzeń, jak przekształcenie, podział czy łączenie, lecz wskazuje, że w każdym przypadku dochodzi do sukcesji podatkowej.

Konsekwencją przekształcenia spółki według Ordynacji podatkowej jest zatem następstwo prawne, a nie kontynuacja, co wynika z redakcji przepisów²². Art. 93a § 1 tej ustawy stanowi, że spółka przekształcona „wstępuje” w prawa i obowiązki spółki przekształcanej, a nie „przejmuje” prawa i obowiązki. Różnice dotyczą także zakresu podmiotowego przekształceń. Ponadto na mocy art. 93a § 2 – art. 93a § 1 stosuje się „odpowiednio” m.in. do osobowej spółki handlowej zawiązanej (powstałej) w wyniku przekształcenia innej spółki niemającej osobowości prawnej lub spółki kapitałowej, czyli inaczej aniżeli na gruncie Kodeksu spółek handlowych, gdzie zasada kontynuacji jest stosowana wprost także do przekształceń spółek osobowych w spółki kapitałowe²³.

Przekształcanie spółek osobowych nie powoduje zasadniczych problemów w zakresie sukcesji na gruncie podatków dochodowych, jeśli przekształcenie następuje w obrębie spółek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych bądź spółkami transparentnymi podatkowo. Prawa i obowiązki podatkowe spółki, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, nie zawsze mogą przejść na współników spółki osobowej jako podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (o czym mowa dalej). Inaczej kształtują się skutki przekształcenia spółki w podatku od towarów i usług, w podatku od nieruchomości czy podatku od czynności cywilnoprawnych. W tych podatkach podatnikami są zarówno spółki osobowe, jak i spółki kapitałowe.

Zmiana formy prawnej nie wpływa na możliwość wstąpienia w prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

Jednym z problemów związanych z sukcesją wynikającą z przekształcenia była możliwość korzystania z ochrony zapewnionej przez interpretację indywidualną w konkretnym stanie faktycznym, wydaną dla spółki przekształcanej. Zgodnie z treścią art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Stanowisko sądów administracyjnych w tym zakresie uległo zmianie.

WSA w Lublinie w wyroku z dnia 4 marca 2011 r.²⁴ wskazała, że w kontekście treści normatywnej przepisów art. 93 § 1 w związku z art. 14k-14m przywołanej ustawy brak jest podstaw, aby uznać, że samo w sobie wydanie interpretacji dla poprzednika daje możliwość zastosowania się do niej przez następcę prawnego i w konsekwencji skutkuje objęciem go ochroną w razie zmiany tejże interpretacji. Podmiotowi powstałemu w wyniku przekształcenia nie przysługuje ochrona z tytułu interpretacji indywidualnej uprzednio wydanej dla przekształcanej spółki.

NSA w wyroku z dnia 10 maja 2012 r. przedstawił jednak pogląd, że: „Następca prawny zainteresowanego może [...] przejąć uprawnienia gwarancyjne (ochronne), wynikające z interpretacji prawa podatkowego udzielonej w indywidualnej sprawie pod warunkiem, że uprawnienia te przed przejęciem (połączeniem, zawiązaniem) nabył sam zainteresowany. Zgodnie z ogólną regułą sukcesji podatkowej może on bowiem nabyć wyłącznie prawa nabyte i istniejące w momencie utraty bytu prawnego przez zainteresowanego”²⁵.

Nabycie ochrony na podstawie wydanej dla spółki przekształcanej interpretacji indywidualnej uzależnione będzie od tego, czy spółka przed przekształceniem zastosowała się do jej treści. Sąd uzasadnił swe stanowisko tym, że ustawodawca ograniczył stosowanie art. 93-93 Ordynacji podatkowej tylko do przypadków, gdy odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej (art. 93e ww. ustawy). W opinii NSA zasadą jest przejęcie przez następcę prawnego wszelkich praw i obowiązków wynikających z przepisów podatkowych i decyzji wydanych na podstawie tych przepisów, a jako wyjątek należy traktować brak takiego następstwa bądź jego odmienny zakres. Odstępstwa od zasady szerokiego ujęcia następstwa prawnego muszą wprost wynikać z odrębnych ustaw bądź ratyfikowanych umów międzynarodowych.

Podobnie WSA w Krakowie w wyroku z dnia 1 marca 2013 r. uznał, że: „[...] następca prawny przejmuje prawo do ochrony wynikające z zastosowania się przez jego poprzednika do interpretacji indywidualnej. Ochrona przewidziana w art. 14k-14n O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] realizuje się bowiem wraz z zastosowaniem się podatnika do interpretacji indywidualnej. Następca prawny podatnika, który zastosował się do interpretacji indywidualnej, uzyska ochronę wynikającą z tego zastosowania się, tylko w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby jego poprzednikowi prawnemu”²⁶.

Przypisy

- 1 A. Sobiech, M. Sobiech, *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5 (cz. 1), nr 6 (cz. 2), nr 7 (cz. 3), nr 8 (cz. 4).
 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 3 Zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 28 listopada 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. poz. 2123, dalej: ustawa z dnia 28 listopada 2020 r.).
- 4 Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526, dalej: „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
- 5 Przykładem może być redukcja obciążeń podatkowych np. przez procedurę tzw. wymiany udziałów. Zob. F. Seredyński, A. Sobiech, M. Sobiech, «Step-up» w spółkach kapitałowych jako forma planowania podatkowego, „Przegląd Prawa Handlowego” 2013, nr 12, s. 44; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- 6 A. Stępień, *Przekształcenia spółek handlowych*, Warszawa 2006, s. 17 i nast.; A. Sobiech, dz. cyt.
- 7 E. Janik, *Przekształcenia spółek handlowych. Uwarunkowania ekonomiczne i prawne*, Katowice 2010, s. 25-33.
- 8 G. Nita-Jagielski, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową*, Warszawa 2008, s. 5; A. Sobiech, dz. cyt.
- 9 A. Herbet, w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), A. Szajkowski (red.), Warszawa 2008, s. 734; A. Sobiech, dz. cyt.
- 10 A. Witosz, w: *Łączenie, podział i przekształcenie spółek handlowych*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2006, s. 240.
- 11 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2014 r., II FSK 1121/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/27FE372E91>, dostęp: 5.09.2021; A. Sobiech, dz. cyt.
- 12 E. Janik, dz. cyt., s. 53.
- 13 A. Kidyba, *Handlowe spółki osobowe*, Warszawa 2013, s. 142; A. Sobiech, dz. cyt.
- 14 W literaturze wskazuje się, że udział, o którym mowa w art. 558 § 1 pkt 2 k.s.h., należy rozumieć szeroko, tj. jako udział w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością oraz udział kapitałowy w spółce osobowej. Tak: S. Sołtysiński i in., *Kodeks spółek handlowych. Tom IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne. Komentarz do artykułów 491-633*, Warszawa 2014; *Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), wyd. 9, stan prawny: styczeń 2015.
- 15 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J. Strzępka (red.), wyd. 6, Warszawa 2015, uwagi do art. 572 k.s.h.; A. Sobiech, dz. cyt.
- 16 Ł. Karczyński, *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Warszawa 2011, s. 159; A. Sobiech, dz. cyt.
- 17 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540, dalej: Ordynacja podatkowa.
- 18 E. Janik, *Odpowiedzialność spółki przekształconej za zobowiązania podatkowe spółki przekształcanej*, „Studia Ekonomiczne” 2011, nr 67, s. 51; A. Sobiech, dz. cyt.
- 19 H. Litwińczuk, *Przekształcenie spółek – aspekty podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5, s. 6; A. Sobiech, dz. cyt.
- 20 W piśmiennictwie wskazuje się, że „następstwo prawne w Ordynacji podatkowej nie jest zjawiskiem jednolitym prawnie, a wręcz składa się z zestawu instytucji, które należy rozpatrywać osobno i w zasadzie niezależnie” (A. Huchla, *Następcy prawni w Ordynacji podatkowej*, w: *Studia nad Ordynacją podatkową*, B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Łódź-Toruń 1999, s. 163); J. Lic, *Przekształcenia spółek a zasada kontynuacji w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2006, nr 725, s. 8-9; A. Sobiech, dz. cyt.
- 21 A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 71; A. Sobiech, dz. cyt.
- 22 E. Janik, *Następstwo prawne w przekształcaniu spółek handlowych*, „Studia Ekonomiczne” 2008, nr 49, s. 101 i nast.; A. Sobiech, dz. cyt.
- 23 Wyjątek stanowi przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową, które powoduje sukcesję uniwersalną. Zob. A. Sobiech, dz. cyt.
- 24 I SA/Lu 875/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8D4C42B5D>, dostęp: 5.09.2021.
- 25 II FSK 2046/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1B493AF04B>, dostęp: 5.09.2021.
- 26 I SA/Kr 46/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2FE904DC4F>, dostęp: 5.09.2021.

Bibliografia

Literatura

- Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.
- Gorczyński G., *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009.
- Herbet A., w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), A. Szajkowski (red.), Warszawa 2008.
- Huchla A., *Następcy prawni w Ordynacji podatkowej*, w: *Studia nad Ordynacją podatkową*, B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Łódź-Toruń 1999.
- Janik E., *Następstwo prawne w przekształcaniu spółek handlowych*, „Studia Ekonomiczne” 2008, nr 49.
- Janik E., *Odpowiedzialność spółki przekształconej za zobowiązania podatkowe spółki przekształcanej*, „Studia Ekonomiczne” 2011, nr 67.
- Janik E., *Przekształcenia spółek handlowych. Uwarunkowania ekonomiczne i prawne*, Katowice 2010.
- Karczyński Ł., *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Warszawa 2011.
- Kidyba A., *Handlowe spółki osobowe*, Warszawa 2013.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), System Informacji Prawnej Legalis, 2016.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), wyd. 9, stan prawny: styczeń 2015.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J. Strzępka (red.), wyd. 6, Warszawa 2015.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz (red.), Warszawa 2010.
- Kopaczyńska-Pieczniak K., *Pozycja prawna wspólnika spółki jawnej*, Warszawa 2013.
- Kozieł G., *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez wspólników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8.
- Lic J., *Przekształcenia spółek a zasada kontynuacji w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2006, nr 725.
- Litwińczuk H., *Przekształcenie spółek – aspekty podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 5.
- Mariański A., *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Materna B., *Rozszerzenie katalogu podatników podatku dochodowego od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12.
- Nawrot R.A., *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.
- Nita-Jagielski G., *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową*, Warszawa 2008.
- Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013.
- Seredyński F., Sobiech A., Sobiech M., «Step-up» w spółkach kapitałowych jako forma planowania podatkowego, „Przegląd Prawa Handlowego” 2013, nr 12.
- Sobiech A., *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- Sobiech A., *Skutki podatkowe przejścia majątku spółki dwuosobowej, w: Od restrukturyzacji do likwidacji spółek handlowych*, A.J. Witosz, E. Janik (red.), Katowice 2015.
- Sobiech A., Sobiech M., *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5 (cz. 1), nr 6 (cz. 2), nr 7 (cz. 3), nr 8 (cz. 4).
- Sołtysiński S., *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 3.
- Sołtysiński S. i in., *Kodeks spółek handlowych. Tom IV. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne. Komentarz do artykułów 491-633*, Warszawa 2014.
- Stępień A., *Przekształcenia spółek handlowych*, Warszawa 2006.
- Szumański A., w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), Z. Radwański (red.), Warszawa 2008.
- Trzebiatowski M., *Inny niż likwidacja sposób zakończenia działalności spółki osobowej – co, jak i kiedy*, „Prawo Spółek” 2011, nr 3.
- Wiśniewski A.W., *Kilka uwag w sprawie reformy prawa osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.

Witosz A., w: *Łączenie, podział i przekształcenie spółek handlowych*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2006.

Witosz A.J., *Subsydiarna odpowiedzialność wspólników spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526.

Ustawa z dnia 28 listopada 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. poz. 2123.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1B493AF04B>, dostęp: 5.09.2021.

Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2014 r., II FSK 1121/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/27FE372E91>, dostęp: 5.09.2021.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2FE904DC4F>, dostęp: 5.09.2021.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 marca 2011 r., I SA/Lu 875/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C8D4C42B5D>, dostęp: 5.09.2021.