

Artykuł przeglądowy
Review article

Data wpływu/Received: **7.07.2019**

Data recenzji/Accepted: **15.10.2019**

Data publikacji/Published: **30.12.2019**

Źródła finansowania publikacji: środki własne Autora

DOI: 10.5604/01.3001.0014.0446

Authors' Contribution:

(A) Study Design (projekt badania)

(B) **Data Collection (zbieranie danych)**

(C) Statistical Analysis (analiza statystyczna)

(D) **Data Interpretation (interpretacja danych)**

(E) Manuscript Preparation (redagowanie opracowania)

(F) Literature Search (badania literaturowe)

Monika Niziołkiewicz*

Nr ORCID: 0000-0003-2658-4094

**PRZEKSZTAŁCENIE JEDNOOSOBOWEJ
DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W SPÓŁKĘ
Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ
– WYBRANE ASPEKTY PODATKOWE**

WSTĘP

W polskim systemie prawnym organizację i funkcjonowanie spółek handlowych, do których należą: spółki osobowe: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna oraz spółki kapitałowe: spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna reguluje Kodeks spółek handlowych.

* mgr; Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Aktem tym uregulowana w szczególności została także problematyka łączenia, podziału i przekształcenia wszystkich typów spółek. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „stworzenie takich możliwości było jedną z najważniejszych idei, która przyświecała twórcom nowych przepisów”¹. W momencie wprowadzenia Kodeksu spółek handlowych przewidywał ponad sto możliwości przekształceń².

Przekształcenia wykorzystywane są do różnych celów, a także przeprowadzane z różnych pobudek. Dla przykładu przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową zazwyczaj jest wynikiem rozwoju spółki. Zmiana formy prawnej podyktowana może być także np. wolą zmniejszenia obciążeń podatkowych czy też umożliwienia względnie bezproblemowej sukcesji w przypadku firm rodzinnych.

Wymaga podkreślenia, że przy niewielkiej skali działalności najbardziej opłacalne jest funkcjonowanie osoby fizycznej w formie jednoosobowej działalności gospodarczej (przedsiębiorca indywidualny). Niejednokrotnie w wyniku rozwoju zwielokrotnione zostają obroty oraz skala przedsięwzięć i inwestycji. W takim przypadku wykorzystywanie formy jednoosobowej działalności związane jest ze zwiększonym ryzykiem, wszakże przedsiębiorca odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania. Właśnie pełna odpowiedzialność zazwyczaj stanowi dla przedsiębiorców indywidualnych zwiększającą skalę swojego przedsięwzięcia największą wadę i skłania do poszukiwania innych form prowadzenia działalności.

Jedną z możliwości jest przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. W niniejszym artykule autorka skupi się na aspektach podatkowych takiego przedsięwzięcia.

PRZEKSZTAŁCENIE JEDNOOSOBOWEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ DO LIPCA 2011 R.

Do lipca 2011 roku przedsiębiorca indywidualny, który chciał przekształcić działalność gospodarczą w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, mógł tego dokonać wyłącznie poprzez wybór jednego z rodzajów tzw. przekształceń gospodarczych. Poprzez przekształcenie gospodarcze autorka rozumie wypracowane działania oraz mechanizmy, które ostatecznie prowadzą do przekształcenia formy działalności³. W przypadku woli przekształcenia działalności gospodarczej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością są to:

- wniesienie przedsiębiorstwa należącego do osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą aportem do spółki,
- likwidacja działalności gospodarczej, a następnie założenie nowej spółki,

¹ R. Szczepaniak, *Przekształcanie spółek w praktyce*, Gorzów Wlkp. 2001, s. 6.

² M. Knaflewski, M. Rudnicki, R. Szczepaniak, *Nowe prawo spółek*, Gorzów Wlkp. 2000, s. 263.

³ Tak też: M. Tofel, [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, K. Oplustil, R. Pabis, A. Rachwał, M. Spyra, G. Suliński, M. Tofel, R. Zawłocki, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 1323.

- sprzedaż majątku na rzecz spółki.

Dużym problemem w przypadku dokonywania przekształceń gospodarczych był brak pełnej sukcesji praw i obowiązków. Istotną wadą była także skomplikowana procedura realizacji każdego ze wskazanych sposobów przekształcenia. Wskazane wyżej kwestie zostały dostrzeżone przez ustawodawcę, efektem czego była nowelizacja przepisów umożliwiająca formalne przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową.

WPROWADZENIE MOŻLIWOŚCI PRZEKSZTAŁCENIA FORMALNEGO ORAZ KWESTIA SUKCESJI NA GRUNCIE PRAWA PODATKOWEGO

Możliwość przekształcenia „przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą”⁴ w jednoosobową spółkę kapitałową wprowadzono ustawą z 25 marca 2011 roku o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. nr 106, poz. 622, ze zm.; ustawa weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 roku). Samo przeprowadzenie przytoczonego przekształcenia zostało umożliwione dzięki wprowadzeniu do Kodeksu spółek handlowych art. 551 § 5; procedura przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową uregulowana została natomiast we wprowadzonym do tytułu IV dział III rozdziale 6, który zawiera w sobie przepisy art. 584¹-584¹³ Kodeksu spółek handlowych⁵.

Jednym z nadrzędnych celów wskazanej wyżej nowelizacji było umożliwienie przekształcenia przedsiębiorcy indywidualnego w spółkę kapitałową przy zachowaniu sukcesji praw i obowiązków, co znajduje odzwierciedlenie w treści art. 584² § 1 Kodeksu spółek handlowych, zgodnie z którym „spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego”.

Mogłoby się wydawać, że literalne brzmienie nie powinno budzić wątpliwości. Niemniej niezwłocznie po wejściu w życie omawianej nowelizacji Kodeksu spółek handlowych w literaturze pojawiły się trzy różne interpretacje wspomnianego artykułu. Według pierwszego stanowiska jest to sukcesja uniwersalna⁶, zgodnie z kolejnym kontynuacją⁷, część doktryny stanęła na stanowisku, że we wspomnianym artykule wyrażona została quasi-kontynuacja⁸.

⁴ Por. art. 551 § 5 KSH.

⁵ A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, tom IV, Warszawa 2012, s. 1074.

⁶ P. Piniór, [w:] J. Strzępka (red.), P. Piniór, W. Popiołek, E. Zielińska, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1369; M. Zdyb, M. Sieradzka, *Przekształcenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową - aspekty praktyczne*, MoP 2012, nr 11, s. 568.

⁷ M. Tofel, [w:] J. Bierniak i in., *Kodeks...*, s. 1449.

⁸ A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz Lex*, tom II: Komentarz do art. 301-633 k.s.h., Warszawa 2013, s. 1463; A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Kodeks...*, s. 1324-1325.

Niezależnie od powyższych wątpliwości interpretacyjnych, wskazać należy na istotny błąd popełniony przez ustawodawcę, który zaważył na niewielkiej popularności omawianego przekształcenia, w szczególności w początkowej fazie obowiązywania odpowiednich przepisów. Wadą tą było pierwotne brzmienie nadane art. 584² § 2 KSH, zgodnie z którym spółka przekształcona pozostawała podmiotem zezwoleń, koncesji, lecz przepis ten nie znajdował zastosowania do ulg podatkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej Kodeksu spółek handlowych uzasadniono brak sukcesji podatkowej okolicznością, że osoba fizyczna wraz z przekształceniem nie traci bytu prawnego. Osoba ta w dalszym ciągu jest podatnikiem, na którym ciąży obowiązek zapłaty zobowiązań podatkowych powstałych przed przekształceniem⁹.

Takie brzmienie przepisów oraz ich uzasadnienie wzbudziło poważne wątpliwości, tym bardziej że od dnia 1 lipca 2011 r. obowiązuje przepis art. 112b Ordynacji podatkowej, na podstawie którego spółka powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy indywidualnego odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą¹⁰.

Niepewność co do kwestii sukcesji na gruncie prawa podatkowego spowodowała początkowe niskie zainteresowanie przedsiębiorców indywidualnych omawianym przekształceniem, ponieważ taka regulacja stanowiła źródło problemów, szczególnie na gruncie podatku VAT. Utrudnione było np. rozliczenie w spółce powstałej w wyniku przekształcenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającym z działalności przedsiębiorcy indywidualnego do czasu przekształcenia, czy np. odliczenie podatku naliczonego z faktur dotyczących działalności, a wpływających już do spółki z o.o. po przekształceniu.

Przytoczone problemy zostały dostrzeżone przez ustawodawcę, co zaowocowało uchwaleniem ustawy z 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. 2012, poz. 1342), która weszła w życie 1 stycznia 2013 roku. Ustawa ta znowelizowała m.in. Kodeks spółek handlowych, w którym skreślono zdanie drugie § 2 art. 584² Kodeksu spółek handlowych oraz Ordynację podatkową, do której dodano art. 93a § 4, przewidujący sukcesję praw podatkowych, związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą w przypadku przekształcania przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę kapitałową. Wskazać należy, że sukcesja praw podatkowych umożliwi między innymi:

- uzyskanie przez spółkę przekształconą zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającym z deklaracji złożonej jeszcze przez przekształcanego przedsiębiorcę indywidualnego, a także możliwość rozliczenia tej nadwyżki w deklaracji spółki przekształconej,

⁹ Zob. druk sejmowy nr 3656, Uzasadnienie, s. 40.

¹⁰ Por. art. 112b Ordynacji podatkowej.

- odliczenie podatku naliczonego wynikającego z faktur dotyczących działalności przekształcanego przedsiębiorcy indywidualnego, a wpływających już do spółki przekształconej,
- przy podatku dochodowym kontynuowanie odpisywania w koszty podatkowe kosztów rozliczanych w czasie.

Przytoczona nowelizacja nie rozwiązała niestety w całości kwestii sukcesji na gruncie prawa podatkowego, ponieważ pojawiły się wątpliwości, czy sukcesja obejmuje tylko prawa, czy także obowiązki wynikające z prawa podatkowego. W doktrynie podnoszona jest teza, że przyjęta regulacja dotycząca skutków przekształcenia nie stoi na przeszkodzie uznaniu, że omawiana sukcesja dotyczy zarówno praw, jak i obowiązków na gruncie prawa podatkowego¹¹. Według tego poglądu sukcesja praw i obowiązków podatkowych jest możliwa na mocy art. 584² § 1 KSH, ewentualnie w drodze stosowanego *per analogiam* art. 93a Ordynacji podatkowej.

Odmienny pogląd wyraża Ministerstwo Finansów. Ministerstwo stoi na stanowisku, że w świetle art. 93a § 4 Ordynacji podatkowej, „w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową, nie następuje pełna sukcesja podatkowa, albowiem nie obejmuje ona zobowiązań, a jedynie prawa. Należy jednak zauważyć, że od dnia 1 lipca 2011 r. obowiązuje art. 112b Ordynacji podatkowej, na podstawie którego spółka powstała z przekształcenia przedsiębiorcy odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Kwestia wejścia w prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształconego w jednoosobową spółkę kapitałową jest więc ukształtowana specyficznie. Ustawodawca nie zdecydował się na uznanie spółki za sukcesora na zasadach takich, jak w przypadku innych podmiotów prawa handlowego, a więc zarówno uznając sukcesję zupełną (prawa i obowiązki), jak i automatyczną, nie wymagającą wydawania decyzji przez organ podatkowy. Aktualnie, o ile sukcesja praw następuje z mocy ustawy, o tyle przejęcie zobowiązań odbywa się na zasadach obowiązujących osoby trzecie, a więc wymaga wydania odrębnej decyzji na podstawie art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej”¹².

Według Ministerstwa Finansów „regulacje prawne Ordynacji podatkowej przewidują, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powstała w wyniku przewidzianego przez przepisy prawa trybu przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną staje się sukcesorem jej praw w zakresie prawa podatkowego. Z powyższego wynika zatem, że przedmiotem sukcesji nie będzie odpowiedzialność za zobowiązania i zaległości podatkowe przekształconego przedsiębiorcy [...], dlatego też zobowiązania wygenerowane przez osobę fizyczną

¹¹ M. Tofel, [w:] J. Bieniak i in., *Kodeks...*, s. 1450; T. Szczerkowski, *Komentarz do art. 584² KSH*, [w:] Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Legalis 2018, Nb.6.

¹² Por. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 23.10.2013 r., sygn. IPTPP1/443-549/13-4/RG182.

winy być przez ten podmiot rozliczone¹³. O konsekwencjach prawnych przekształcenia przedsiębiorcy jednoosobowego w spółkę z o.o. wypowiedziała się także judykatura. Zdaniem Sądu Najwyższego najważniejszym skutkiem takiej transformacji jest to, że przekształceniu ulega nie sam podmiot, lecz przedmiot jego działalności, a więc prowadzone przez niego przedsiębiorstwo. Przekształcany przestaje istnieć jedynie jako przedsiębiorca indywidualny, lecz istnieje nadal jako podmiot prawa. Nie staje się też nowym podmiotem, lecz staje się jedynym współnikiem spółki. Zdaniem Sądu Najwyższego nie może więc być mowy o sukcesji generalnej czy też o pełnej kontynuacji podmiotu przekształcanego w inną postać prawną, które sytuowałyby spółkę przekształconą w sytuacji następcy prawnego jednoosobowego przedsiębiorcy. Ograniczony zakres kontynuacji wynikający z art. 584² § 1 Kodeksu spółek handlowych oznacza wstąpienie utworzonej spółki w prawa i obowiązki związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez jednoosobowego przedsiębiorcę, które nie skutkuje następstwem prawnym o charakterze ogólnym¹⁴.

Analiza przytoczonych przepisów oraz dorobku judykatury prowadzi do wniosku, że powstała z przekształcenia spółka kapitałowa wchodzi zatem z mocy prawa w wynikające z przepisów podatkowych prawa przekształcanego przedsiębiorcy indywidualnego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych¹⁵. Wszelkie ulgi podatkowe przyznane przekształcanemu przedsiębiorcy indywidualnemu powinny więc zasadniczo obowiązywać również spółkę kapitałową.

Należy jednak zaznaczyć, że ewentualne dodatkowe zobowiązania podatkowe określone w trakcie postępowania prowadzonego przez organy podatkowe obciążać będą tę osobę (będzie to odpowiedzialność osobista), ponieważ całe przedsiębiorstwo staje się w ramach przekształcenia własnością spółki przekształconej. Na podstawie art. 112b Ordynacji podatkowej jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy indywidualnego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą¹⁶. Odpowiedzialność spółki ma więc charakter solidarny z byłym przedsiębiorcą, subsydiarny (pomocniczy) i akcesoryjny oraz oparta jest na decyzji organu podatkowego w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej.

Organ podatkowy w pierwszej kolejności będzie zatem dochodzić odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe przedsiębiorcy indywidualnego od niego samego jako osoby fizycznej, która już przedsiębiorcą nie jest, ale z dniem przekształcenia stała się na podstawie art. 584² § 3 Kodeksu spółek handlowych współnikiem spółki przekształconej.

¹³ Por. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 26.02.2013 r., sygn. IBPP1/443-1218/12/ES184.

¹⁴ Por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29.01.2016 r., sygn. akt: II CZ 94/15.

¹⁵ Por. art. 93a § 4 Ordynacji podatkowej.

¹⁶ Por. art. 112b Ordynacji podatkowej.

PRZEKSZTAŁCENIE A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Przekształcenie przedsiębiorcy indywidualnego w jednoosobową spółkę z o.o. zasadniczo nie rodzi skutków podatkowych w VAT. Ponieważ jednak spółka ma odrębny od przedsiębiorcy indywidualnego numer identyfikacji podatkowej, powinna na nowo zarejestrować się jako podatnik VAT czynny.

Wskazać należy, że przekształcenie działalności gospodarczej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie jest dostawą towarów ani świadczeniem usług w rozumieniu art. 7 oraz art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku takiego przekształcenia nie następuje również zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 6 pkt 1 tej ustawy. Przekształcony przedsiębiorca indywidualny nie ma obowiązku korekty odliczenia podatku VAT naliczonego od nabytych towarów, usług i środków trwałych, o której mowa w art. 90a oraz 91 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁷.

Zmiana formy prawnej działalności nie powoduje także konieczności sporządzenia spisu z natury towarów na dzień przekształcenia firmy osoby fizycznej w spółkę kapitałową. Przedsiębiorca indywidualny nie nalicza więc i nie odprowadza podatku VAT od towarów, środków trwałych czy też wyposażenia, nabytych przed przekształceniem, w stosunku do których przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku VAT, a które nie zostały sprzedane do dnia przekształcenia¹⁸.

Spółka ma możliwość ujmowania w ewidencji prowadzonej dla potrzeb podatku od towarów i usług faktur oraz faktur korygujących wystawionych na przedsiębiorcę indywidualnego, które dotyczą zakupów poczynionych w ramach działalności przed przekształceniem, jeżeli zaewidencjonowane faktury nie spowodują powstania zaległości podatkowych u przedsiębiorcy. W takim przypadku nie ma obowiązku korygowania danych nabywcy usługi/towaru.

Powstała w drodze przekształcenia spółka z ograniczoną odpowiedzialnością ma też prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych na przedsiębiorcę indywidualnego i otrzymanych przed dniem przekształcenia, a dotyczących zakupów, od których prawo do odliczenia VAT powstanie po dacie przekształcenia przedsiębiorcy indywidualnego. Przekształcona spółka jako sukcesor praw może uwzględnić w rozliczeniu ww. faktury, dla których prawo do odliczenia VAT powstanie zgodnie z art. 86 ust. 10 pkt 3 ustawy o VAT¹⁹.

Ponadto spółka powstała w wyniku przekształcenia ma prawo sporządzić noty korygujące do faktur wystawionych po przekształceniu przedsiębiorcy w spółkę kapitałową, dotyczących dostaw bądź usług wykonanych na rzecz spółki przekształconej, których koszt poniosła ta spółka, a w których jako nabywcę wskazano przekształconego przedsiębiorcę²⁰.

¹⁷ Por. interpretacja IS w Łodzi z 12.08.2014 r., sygn. IPTPP4/443-438/14-2/OS.

¹⁸ Por. interpretacja KIS z 2.06.2017 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.17.2017.1.JP.

¹⁹ Por. interpretacja IS w Warszawie z 26.06.2013 r., sygn. IPPP2/443-287/13-2/DG.

²⁰ Por. art. 106k ustawy o podatku od towarów i usług.

Spółka powstała w wyniku przekształcenia ma też możliwość wystawienia faktur korygujących do faktur wskazujących zawyżoną wartość sprzedaży wystawionych przez przekształconego przedsiębiorcę. Powinna je ująć w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma potwierdzenie odebrania faktury korygującej przez nabywcę²¹.

Powstała z przekształcenia spółka nie może natomiast wystawiać faktur korygujących do faktur wystawionych przed przekształceniem, jeżeli korekta ta spowodowałaby powstanie zaległości podatkowych u byłego przedsiębiorcy²². Jest to związane ze wskazanym już brakiem sukcesji obowiązków na gruncie prawa podatkowego.

Wskazać należy, że nie jest dopuszczalne złożenie deklaracji korygującej przez inny podmiot niż ten, który uczestniczył w danych zdarzeniach gospodarczych i który złożył pierwotne deklaracje podatkowe. Spółka nie ma zatem możliwości dokonywania korekt deklaracji podatkowych złożonych przez przedsiębiorcę indywidualnego przed jego przekształceniem. Stanowisko takie znajduje także odzwierciedlenie w dorobku judykatury. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku stwierdził, że wykreślenie z rejestru czynnych podatników VAT nie jest uzasadnieniem dla pozbawienia podmiotu będącego stroną prawa do złożenia korekty deklaracji VAT-7 ani też dla odmawiania mu prawa do sporządzenia korekty faktury²³. Podobne stanowisko zajęł także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, stwierdzając, że „przy składaniu korekty deklaracji podatkowej VAT-7, w rozumieniu art. 81 § 1 Op, w której uzewewnętrznia się samoobliczenie podatku, należy podmiotowi, który ją składa, przypisać taki status, jaki miał on w okresie, którego dotyczy korekta deklaracji”²⁴.

Reasumując rozważania, należy uznać, że to nie spółka powstała w wyniku przekształcenia, lecz jedynie osoba fizyczna może korygować deklaracje za okres, w którym prowadziła działalność gospodarczą.

Ponieważ spółka nie jest sukcesorem obowiązków podatkowych przekształconego przedsiębiorcy indywidualnego, to przedsiębiorca ma obowiązek złożenia deklaracji VAT-7 w przypadku wystąpienia podatku należnego za ostatni okres rozliczeniowy przed przekształceniem i zapłaty tego podatku.

PRZEKSZTAŁCENIE A PODATEK DOCHODOWY

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT). Powstała z przekształcenia spółka kapitałowa jest natomiast podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). Należy zatem w pierwszej kolejności wskazać, że dochody spółki powstałej z przekształcenia są opodatkowane podwójnie – podatkiem CIT i na moment ich wypłaty w formie dy-

²¹ Por. interpretacja KIS z 10.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.823.2017.1.KT.

²² Por. wyrok NSA z 1.06.2014 r., sygn. akt: I FSK 1248/13.

²³ Por. wyrok WSA w Gdańsku z 28.05.2014 r., sygn. akt: I SA/Gd 328/14.

²⁴ Por. wyrok WSA w Krakowie z 4.11.2014 r., sygn. akt: I SA/Kr 1362/14.

widendy – PIT. W związku z obowiązkami związanymi z przekształceniem na gruncie ustaw podatkowych na dzień przekształcenia przedsiębiorca indywidualny ma obowiązek sporządzić wykaz składników majątku, o którym mowa w art. 23 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co wynika z art. 24 ust. 3f przytoczonej ustawy. Wykaz ten jest podstawą do ustalenia wartości poszczególnych składników majątku przekształconego przedsiębiorstwa²⁵. Przekształcenie przedsiębiorcy indywidualnego w spółkę jest zasadniczo neutralne na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych i nie prowadzi do powstania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Przekształcenie indywidualnej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową jest procedurą odrębną od wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej. Przekształcenie takie nie opiera się zatem na aporcje przedsiębiorstwa do spółki kapitałowej, a w efekcie nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym²⁶.

„Odrębna podstawa prawna i uregulowany tryb przekształcenia wskazują, że osoba fizyczna nie wnosi do spółki aportu, a zatem wnioskodawca, będący osobą fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą dokonujący przekształcenia w spółkę kapitałową, nie uzyskuje przychodu w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 9 upod. Ten rodzaj przekształcenia nie opiera się bowiem na aporcje przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki kapitałowej, lecz jest w swej istocie przeniesieniem wyodrębnionego majątku przedsiębiorcy na inny podmiot będący bezpośrednim kontynuatorem prowadzonej działalności. Przekształcenie to jest procesem zmierzającym do zmiany formy prawnej przedsiębiorstwa”²⁷.

Jeżeli przekształcony przedsiębiorca indywidualny wykazał przychód z tytułu dokonanych przez siebie dostaw towarów lub świadczenia usług, to późniejsze otrzymanie przez spółkę kwot stanowiących uregulowanie należności przez kontrahentów jest neutralne podatkowo²⁸.

Podobnie nie stanowi przysporzenia dla spółki wartość otrzymanych przez nią towarów/usług opłaconych przez przekształconego przedsiębiorcę indywidualnego. „Towary czy usługi nie są otrzymywane nieodpłatnie od podmiotu trzeciego, który je dostarcza – gdyż podmiot ten uzyskał zapłatę dokonaną przez wnioskodawcę, będącego poprzednikiem prawnym spółki przekształconej. Co więcej, nie można twierdzić, że wykonanie przez osoby trzecie na rzecz spółki przekształconej zobowiązań powstałych przed dniem przekształcenia i w stosunku do wnioskodawcy (...) stanowi jakiegokolwiek świadczenie otrzymane przez spółkę przekształconą od przedsiębiorcy przekształcanego. Co prawda w praktyce towary oraz usługi zo-

²⁵ Por. art. 15 ust. 1 w ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²⁶ Por. Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 04.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT2-1.14011.320.2017.1.MST., interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 27.01.2017 r., sygn. 1462-IPPB1.4511.1164.16.1.KS.

²⁷ Por. interpretacja KIS z 16.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT2-1.4011.352.2017.1.MN, interpretacja IS w Bydgoszczy z 3.02.2017 r., sygn. 0461-ITPB4.4511.878.2016.1.KW.

²⁸ Por. interpretacja KIS z 24.01.2018 r. (0115-KDIT2-3.4010.345.2017.1.MK).

staną formalnie uzyskane przez inny podmiot od tego, który dokonał za nie płatności, (...) wynika to jednak wyłącznie ze specyficznego charakteru przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową²⁹.

Spółka kapitałowa powstała z przekształcenia może kontynuować zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków rozliczanych w czasie przez przekształconego przedsiębiorcę indywidualnego. Są to wydatki, które zostały poniesione przez przedsiębiorcę indywidualnego, ale mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów dopiero w okresie, w którym działalność kontynuuje spółka powstała w wyniku przekształcenia. Krajowa Izba Skarbowa stoi na stanowisku, że „spółka przekształcona może w całości zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki (zafakturowane po dacie przekształcenia), które dotyczą usług/towarów zrealizowanych przed przekształceniem na rzecz wnioskodawcy, albo częściowo zrealizowanych przed przekształceniem i po przekształceniu (koszty występujące na przełomie okresów), tj. raty leasingowe, usługi telekomunikacyjne (internet), czynsz najmu lokalu wynajętego pod działalność gospodarczą oraz placu składowego, czynsz najmu toalety przenośnej, media (energia elektryczna, woda), odsetki od kredytu, wynagrodzenie za obsługę księgową, wywóz odpadów komunalnych oraz może w całości zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych za miesiąc, w którym nastąpi przekształcenie (jeżeli nastąpi ono w trakcie miesiąca kalendarzowego)”³⁰.

Odnosząc się do kwestii amortyzacji majątku, w przypadku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową za wartość początkową uważa się:

- wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne,
- wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były amortyzowane³¹.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się na zasadzie kontynuacji, a więc z uwzględnieniem ich dotychczasowej wysokości oraz metody amortyzacji przyjętej przez indywidualnego przedsiębiorcę przed dokonaniem przekształcenia³².

Jeśli chodzi o kwestię strat, spółka z o.o. powstała z przekształcenia indywidualnego przedsiębiorcy nie jest uprawniona do uwzględniania w swoich rozliczeniach straty powstałej przed przekształceniem w przedsiębiorstwie osoby fizycznej³³. Taka możliwość nie wynika bowiem z przepisów prawa podatkowego. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców przekształcanych, łą-

²⁹ Por. interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z 28.12.2017 r., sygn. 0115-KDIT2-3.4010.307.2017.1.MK, interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z 5.03.2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.13.2018.1.LG.

³⁰ Por. interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z 12.05.2017 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.2.2017.2.KP.

³¹ Por. art. 16g ust. 1 pkt 4b lit. a i b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³² Por. art. 16h ust. 3d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³³ Por. interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 29.05.2013 r., sygn. IPPB5/423-271/13-2/IŚ.

czonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę³⁴.

PRZEKSZTAŁCENIE A PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Przekształcenie podlega opodatkowaniu PCC jako umowa spółki według stawki 0,5%. Podstawą opodatkowania jest wysokość kapitału zakładowego spółki, a podatek z tego tytułu spoczywa na spółce.

Reasumując, należy stwierdzić, że wraz z wprowadzeniem możliwości prawnego przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową pojawiły się liczne wątpliwości na gruncie prawa podatkowego. Interpretacja przepisów dokonywana jest obecnie na drodze licznych interpretacji właściwych organów podatkowych. Podkreślenia wymaga, że organy podatkowe, a także sądy stoją na stanowisku, że brak jest automatycznej sukcesji obowiązków na gruncie prawa podatkowego. Jak wskazuje praktyka gospodarcza, sytuacja taka rodzi rozmaite negatywne konsekwencje dla przedsiębiorców indywidualnych dokonujących przekształcenia w spółkę kapitałową.

Należy zaznaczyć, że ewentualne dodatkowe zobowiązania podatkowe określone w trakcie postępowania prowadzonego przez organy podatkowe obciążać będą tę osobę (będzie to odpowiedzialność osobista), ponieważ całe przedsiębiorstwo staje się w ramach przekształcenia własnością spółki przekształconej. Spółka z o.o. ponosić będzie jedynie odpowiedzialność subsydiarną (pomocniczą), i to wyłącznie na podstawie decyzji organu podatkowego, jeżeli egzekucja z majątku prywatnego byłego przedsiębiorcy indywidualnego okazałaby się nieskuteczna.

Podsumowując kwestię sukcesji na gruncie prawa podatkowego, należy krytycznie odnieść się do obowiązujących regulacji, które rodzą wątpliwości interpretacyjne i w konsekwencji utrudniają procesy związane z przekształceniem.

Bibliografia

Literatura:

Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., Oplustil K., Pabis R., Rachwał A., Spyra M., Suliński G., Tofel M., Zawłocki R., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2014.

Jara Z. (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Legalis 2018.

Kidyba A., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz Lex*, tom II: *Komentarz do art. 301-633 k.s.h.*, Warszawa 2013.

Knaflewski M., Rudnicki M., Szczepaniak R., *Nowe prawo spółek*, Gorzów Wlkp. 2000.

³⁴ Por. art. 7 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Sołtysiński S., Szajkowski A., Szumański A., Szwaja J., Tarska M., Zawłocki R., *Kodeks spółek handlowych*, tom IV: Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne. Komentarz do artykułów 491–633, Warszawa 2012.

Szręпка J. (red.), Pinior P., Popiołek W., Zielińska E., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2013.

Szczepaniak R., *Przekształcanie spółek w praktyce*, Gorzów Wlkp. 2001.

Zdyb M., Sieradzka M., *Przekształcenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową – aspekty praktyczne*, MoP 2012, nr 11.

Orzeczenia i interpretacje:

Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 23.10.2013 r., sygn. IPTPP1/443-549/13-4/RG182.

Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z dnia 26.02.2013 r., sygn. IBPP1/443-1218/12/ES184.

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29.01.2016 r., sygn. akt: II CZ 94/15.

Interpretacja Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12.08.2014 r., sygn. IPTPP4/443-438/14-2/OS.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 2.06.2017 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.17.2017.1.JP.

Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26.06.2013 r., sygn. IPPP2/443-287/13-2/DG.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 10.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.823.2017.1.KT.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1.06.2014 r., sygn. akt: I FSK 1248/13.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 28.05.2014 r., sygn. akt: I SA/Gd 328/14.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 4.11.2014 r., sygn. akt: I SA/Kr 1362/14.

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT2-1.4011.320.2017.1.MST.

Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27.01.2017 r., sygn. 1462-IPPB1.4511.1164.16.1.KS.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 16.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT2-1.4011.352.2017.1.MN.

Interpretacja Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 3.02.2017 r., sygn. 0461-ITPB4.4511.878.2016.1.KW.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 24.01.2018 r., sygn. 0115-KDIT2-3.4010.345.2017.1.MK.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 28.12.2017 r., sygn. 0115-KDIT2-3.4010.307.2017.1.MK.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 5.03.2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.13.2018.1.LG.

Interpretacja Krajowej Izby Skarbowej z dnia 12.05.2017 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.2.2017.2.KP.

Interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29.05.2013 r., sygn. IPPB5/423-271/13-2/IŚ.

Streszczenie: W niniejszym artykule poruszona została tematyka przekształcenia działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów podatkowych. Rozważania poparte są licznymi orzeczeniami sądów powszechnych oraz administracyjnych, a także interpretacjami organów podatkowych. Na wstępie autorka przedstawia obowiązujące akty normatywne regulujące tę tematykę oraz główne powody dokonywania przekształceń. Opisane zostały także sposoby przekształcenia działalności gospodarczej przedsiębiorcy indywidualnego w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością do 2011 roku oraz przepisy regulujące kwestię przekształcenia formalnego. W dalszej części mowa o konsekwencjach prawnych przekształcenia formalnego, ze szczególnym uwzględnieniem kwestii sukcesji praw i obowiązków na gruncie prawa podatkowego. Kolejna część artykułu poświęcona jest skutkom przekształcenia na gruncie podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, jak również podatku od czynności cywilnoprawnych.

Słowa kluczowe: jednoosobowa działalność gospodarcza, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, podatki, przekształcenie, sukcesja

Transforming a sole proprietorship into a limited liability company – selected tax aspects

Summary: This article deals with the transformation of a sole proprietorship into a sole-shareholder limited liability company, with particular emphasis on tax aspects. Considerations are supported by numerous rulings of courts of general and administrative jurisdiction, as well as interpretations of the tax authorities. At the beginning, the author presents the binding normative acts regulating this subject and the main reasons for transformations. The methods of transforming a sole proprietorship into a sole-shareholder limited liability company binding until the end of 2011 have been described, as well as provisions regulating the issue of formal transformation. In the further part of the article the legal consequences of formal transformation were discussed, with particular emphasis on the succession of rights and obligations under tax law. The next part of the article is devoted to the effects of transformation on the basis of the tax on goods and services, personal income tax and income tax from juridical persons, as well as tax on civil law transactions.

Keywords: Sole proprietorship, limited liability company, taxes, transformation, succession