

Rafał Bernat*

**RECENZJA MONOGRAFII ŁUKASZA KARCZYŃSKIEGO
OPODATKOWANIE PRZEKSZTAŁCENŃ SPÓŁEK, LEX WOLTERS
KLWNER, WARSZAWA 2011**

Współcześnie sukces gospodarczy zależy od zdolności przedsiębiorcy do wprowadzenia szybkiej zmiany, dostosowania się do wyzwań, jakie niesie ze sobą obecność na rynku wymiany towarów i usług. Także i spółki prawa handlowego podlegają częstym zmianom zarówno w zakresie rodzaju prowadzonej działalności, jak też ich podmiotowości prawnej. W Kodeksie spółek handlowych¹ przewidziano przekształcenie spółki osobowej w osobową, kapitałowej w kapitałową lub osobowej w kapitałową i kapitałowej w osobową. Możliwe jest także przekształcenie spółki cywilnej w spółkę prawa handlowego (na zasadach przewidzianych dla spółek jawnych). Przedsiębiorca prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą może podjąć decyzję o przekształceniu swojej firmy w jednoosobową spółkę kapitałową. Wśród zawitych przepisów Kodeksu spółek handlowych problematyczne dla osób biorących udział w przekształceniu spółki jest także określenie reperkusji podatkowych tychże restrukturyzacji². Dlatego też wartościowa wydaje się lektura monografii Ł. Karczyńskiego *Opodatkowanie przekształceń spółek*, która zawiera analizę charakteru prawnego przekształcenia na gruncie prawa spółek handlowych i prawa podatkowego.

Praca została podzielona na pięć rozdziałów merytorycznych poprzedzonych wstępem. W rozdziale szóstym autor prezentuje wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*, oparte na wywodach zaprezentowanych w poprzednich częściach książki.

Pierwszy rozdział zawiera omówienie instytucji przekształcenia w kontekście prawa i obowiązków podmiotów przekształcanych uregulowanych w Kodeksie spółek handlowych. Autor zastanawia się także nad samą istotą pojęcia

* Doradca podatkowy, rafalbernat@onet.eu

¹ Ustawa z 15.09.2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2013, poz. 1030, j.t.) – zwana dalej „KSH”.

² Ł. Karczyński generalnie w sposób prawidłowy stosuje nazewnictwo zaczerpnięte z prawa spółek handlowych (zob. uwaga na str. 2). Nie są zamiennie używane pojęcia: „restrukturyzacja” i „przekształcenie” – nie stanowią one bowiem synonimów. Szerzej o charakterze prawno-podatkowym czynności restrukturyzacyjnych spółek pisze R. Bernat (Bernat 2014a; Bernat 2015). Jako kompendium wiedzy o procesach restrukturyzacyjnych w kontekście prawa spółek handlowych należy uznać monografię pod redakcją A. Kidyby (Kidyba 2013).

„podmiot”, które występuje m.in. w poglądach filozoficznych Romana Ingardena. W recenzowanej monografii wyraża się opinię, wedle której pojęcie „przekształcenia” występuje na wielu pozornie niezwiązanych ze sobą płaszczyznach (filozofia, prawo, ekonomia, literatura, językoznawstwo). Niemniej cechą wspólną interpretacji pojęcia przekształcenia jest zawsze zmiana przy jednoczesnej kontynuacji dotychczasowej podmiotowości spółki. Ponadto następuje sukcesja praw i obowiązków podmiotu przekształcanego na spółkę przekształconą. Zdaniem autora proces przekształcenia uwidacznia, że spółka jest bytem nierealnym, którego istnienie uzależnione jest od powstania więzi społecznych pomiędzy współnikami oraz intencji ustawodawcy konstruującego stosowne przepisy o konkretnym rodzaju spółki handlowej. Wyrazistym błędem, jaki popełniono przy konstrukcji rozdziału pierwszego, jest przedstawienie procesu transgranicznego połączenia spółek (zob. art. 516¹–516¹⁶ KSH) jako „transgranicznego przekształcenia”. Generalnie autor posługuje się prawidłowo tautologią prawniczą określającą pojęcia sprecyzowane przez ustawodawcę w tytule V Kodeksu spółek handlowych. Jednakże w odniesieniu do pkt. 5.4 pierwszego rozdziału formułowanie tez o połączeniu transgranicznym przy wykorzystaniu instytucji przekształcenia wydaje się błędne. Nawet jeśli autor dochodzi do wniosków takich samych jak w przypadku przekształcenia, to stosowanie zamiennie powyższych pojęć nie powinno mieć miejsca w pracy naukowej tego rodzaju.

W drugim rozdziale skupiono się na problematyce związanej z sukcesją praw i obowiązków z zakresu materialnego i proceduralnego prawa podatkowego. Należy zaaprobować poglądy autora dotyczące skutków podatkowych przekształcenia spółki cywilnej w spółkę prawa handlowego. Autor zwraca uwagę, że spółka cywilna jest jedynie umową i nie jest podmiotem prawa cywilnego, podczas gdy występuje niekiedy jako podatnik (np. w podatku od towarów i usług). Majątek spółki cywilnej (sp.c.) w kontekście prawa cywilnego jest rozumiany jako majątek wspólny wszystkich współników. Natomiast ustawodawca podatkowy przyjął założenie, że majątek sp.c. jest odrębnym majątkiem podatnika VAT. W ocenie Ł. Karczyńskiego, mając na względzie zasadę spójności systemu prawa, należy stosować jedno rozumienie podmiotowości spółki cywilnej. Taki pogląd nie stoi w sprzeczności z postulatem kontynuacji wszelkich praw i obowiązków podmiotu przekształcanego. Oznacza to, że spółka przekształcona powinna znajdować się w takiej samej sytuacji prawno-podatkowej, jak uprzednio spółka przekształcana. Z chwilą przekształcenia spółka docelowa przejmuje także prawa i obowiązki danego podmiotu na płaszczyźnie postępowania podatkowego oraz procedury sądownoadministracyjnej. Rozdział drugi zawiera także krótką analizę konsekwencji przekształcenia w zakresie przepisów o rachunkowości. Prawidłowo stwierdzono, że status spółki w odniesieniu do obowiązków składania sprawozdań finansowych, prowadzenia ksiąg rachunkowych uzależniony jest od rodzaju spółki przekształconej.

W rozdziale trzecim monografii postawiono tezę o homogeniczności przekształcenia, rozumianej jako brak zmiany statusu podatkowo-prawnego spółki jako

podatnika. Jest to pogląd trafny jedynie w odniesieniu do przekształcenia spółki osobowej w osobową lub kapitałową w kapitałową. Jednocześnie mogą wystąpić czynniki, które powodują, że zasada homogeniczności przekształcenia nie będzie w pełni realizowana, jeśli w spółce przekształcanej występują rezerwy zysku w postaci nieewidencjonowanych środków pieniężnych lub gdy w stosunku do spółki przekształcanej występuje ustawowy wymóg wniesienia wyższego kapitału zakładowego niż posiada dotychczasowa spółka. Problematyczne wydaje się także zakwalifikowanie wydatków (wpis sądowy, opłaty skarbowe, taksa notarialna) związanych z przekształceniem do kosztów uzyskania przychodów (dalej: KUP) spółki. Autor w sposób zbyt ogólnikowy stwierdza, że wydatki będą stanowić KUP wtedy, gdy spełniają kryteria ustawowe. Choć kwalifikacja wydatków spółek do kosztów podatkowych jest trudnym i złożonym problemem, nad którym toczy się permanentna dyskusja w piśmiennictwie³, to od autora zgłębiającego tematykę opodatkowania przekształceń spółek należy oczekiwać bardziej szczegółowego podejścia do tematu. Prawidłowa analiza została w monografii przeprowadzona w stosunku do reperkusji przekształcenia na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Autor zwraca słusznie uwagę na problematykę określenia „zwiększenie majątku spółki”, które ma istotne znaczenie dla wystąpienia zobowiązania podatkowego w przypadku przekształcenia. Jeśli bowiem nie są wnoszone wkłady do spółki przekształcanej, to nie ulega zwiększeniu jej majątek i nie powstanie obowiązek zapłaty podatku. Jest to *de facto* zgodne z regulacjami unijnymi, gdzie podnosi się potrzebę wprowadzenia do ustawodawstwa państw członkowskich zwolnienia z opodatkowania podatkiem od gromadzenia kapitału (także PCC) w przypadku przekształcenia spółek handlowych.

W rozdziale czwartym omówiono koncepcję heterogenicznego przekształcenia, tj. takiego, w którym (w związku z przekształceniem) następuje zmiana statusu podatkowo-prawnego w zakresie poszczególnych rodzajów opodatkowania. Taki przypadek ma miejsce, gdy spółka osobowa przekształca się w spółkę kapitałową lub odwrotnie. Gdyby monografia dotyczyła także przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową, koncepcja heterogeniczności miałyby zastosowanie do osoby fizycznej, która z podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych w pewnym sensie staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Ł. Karczyński próbuje odnieść się także do kosztów uzyskania przychodów, jakie mogą powstać w przypadku heterogenicznego przekształcenia. Jednakże analiza obejmuje jedynie ustawowe pojęcia „wydatku” i „kosztu”. Brakuje odniesienia do związku przyczynowego między wydatkiem na przekształcenie a możliwością powstania lub zabezpieczenia (zachowania) źródła przychodu. Słusznie jednak zwrócono uwagę na potrzebę uszczegółowienia dotychczasowych przepisów o amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w przypadku przekształcenia.

³ Szerzej o pojęciu kosztów uzyskania przychodów pisze także R. Bernat (Bernat 2014b, 41–56).

Zmiana sytuacji wspólników spółki przekształcanej na gruncie ustaw podatkowych jest przedmiotem analizy w rozdziale piątym. Autor stawia tezę, że członkostwo w spółce nie stanowi samoistnie przedmiotu opodatkowania podatkami innymi niż dochodowe. Nie do końca można się z tym zgodzić. Jeśli nowy wspólnik w trakcie procesu przekształcenia przystąpi do spółki, to wnosząc wkład spowoduje powstanie obowiązku podatkowego w PCC. W zakresie analizy dotyczącej podatku dochodowego autor słusznie zauważa, że występuje generalna zasada jednokrotności opodatkowania dochodu wspólnika z tytułu udziału w zysku spółki. Rozumując *a contrario*, jeśli wspólnik nie zapłacił podatku z tego tytułu (bo zysk został przeznaczony na kapitał zapasowy), to w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową powstanie obowiązek podatku w podatku dochodowym. Autor rozprawia także o różnicach pomiędzy przekształceniem (w kontekście podatku dochodowego) a likwidacją spółki handlowej. Podnoszone są dysproporcje pomiędzy prawami wspólników spółki osobowej i kapitałowej. W tym kontekście przyznanie odrębnego świadczenia wspólnikowi, któremu odebrano przysługujące uprzednio uprawnienia, słusznie zakwalifikowano jako przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym. Inaczej jest w sytuacji, gdy wspólnik spółki przekształcanej nie wyraża zgody na przekształcenie i postanawia ze spółki się wycofać. Wtedy to, jaki powstanie po jego stronie dochód, będzie zależało od formy ekwiwalentu za wystąpienie ze spółki oraz wartości wkładu wspólnika do spółki. Kilka uwag autor poświęca także rozważaniom na temat nieścisłości przepisów podatkowych dotyczących kosztów uzyskania przychodów, jakie mogą wystąpić przy wystąpieniu wspólnika ze spółki. Ł. Karczyński postuluje zatem wprowadzenie zasady ustalania KUP jako kosztu historycznego, tj. w taki sposób, jakby przekształcenie nie nastąpiło, a wspólnik zbywał swoje udziały osobie trzeciej. Taki sposób określenia KUP jest korzystny dla podatnika i daje obraz wydatków realnie poniesionych w celu uzyskania przychodu związanego z działalnością gospodarczą. W rozdziale tym ujęto także krótkie omówienie reperkusji przekształcenia na gruncie podatku od spadków i darowizn oraz implikacje podatkowe zmiany prawa i obowiązków akcjonariuszy spółki europejskiej przenoszącej siedzibę za granicę. Oba tematy przedstawiono jednak na przestrzeni dwóch stron, co wpłynęło na pominięcie ważnych problemów, jakie mogą pojawiać się tym zakresie. Przede wszystkim należało odnieść się do przypadków śmierci wspólnika w trakcie procesu przekształcenia lub darowania przez niego udziału po podjęciu uchwały o przekształceniu (a przed rejestracją spółki przekształcanej) mających wpływ na podatek od spadków i darowizn. W stosunku do zmian praw akcjonariuszy spółki europejskiej ciekawe byłoby przeanalizowanie różnic na gruncie prawno-podatkowym pomiędzy spółką europejską a spółką akcyjną z siedzibą w Polsce.

Rozdział VI jest poświęcony wnioskowi badawczemu sformułowanemu w oparciu o analizę naukową przeprowadzoną w poprzednich częściach pracy. Autor zdaje się skłaniać ku tezie o braku konieczności opodatkowania procesu

przekształcenia spółki w razie niewystępowania zmian w prawach i obowiązkach podmiotu przekształcanego. Można zgodzić się z tym, że przepisy Ordynacji podatkowej⁴ odnoszące się do odpowiedzialności podatkowej wspólników spółki przekształcanej zostały sformułowane w sposób niedostatecznie precyzyjny. W rozdziale przyjęto za prawidłową kontynuację numeru identyfikacji podatkowej (NIP), jednocześnie nie odnosząc się do problemu związanego z brakiem wyrażenia zgody Urzędu Statystycznego na sukcesję numeru REGON (Rejestr Gospodarki Narodowej) w sytuacji przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową. Wydaje się, że zmiana nr REGON przy jednoczesnej kontynuacji nr NIP może jedynie wiązać się z koniecznością zawiadomienia partnerów biznesowych (i klientów) spółki przekształcanej. Autor stawia tezę, że w przeanalizowanych systemach prawnych przekształcenia spółek są najczęściej uregulowane szcążkowo. Lektura wcześniejszych rozdziałów (np. drugiego) skłania jednak do przekonania, że przedmiotową tezę uzasadniono w oparciu o niewielką analizę wybranych przepisów prawnych innych państw. Do formułowania takich wniosków należy przeprowadzać wnikliwe studium prawnoporównawcze.

Rekapitulując, monografia *Opodatkowanie przekształceń spółek* jest ciekawym opracowaniem naukowym, w którym autor, omawiając różne warianty przekształcenia spółek osobowych, stawia istotne (także z praktycznego punktu widzenia) tezy badawcze. Ł. Karczyński wnikliwie przedstawia problematykę konsekwencji prawnych przekształcenia spółki na gruncie prawa cywilnego, handlowego i podatkowego. Zaprezentowane zostały poglądy dotyczące przekształcenia występujące w doktrynie prawa spółek handlowych i prawa podatkowego. Dokonano analizy dwóch rodzajów przekształcenia: heterogenicznego i homogenicznego (za którym opowiedział się autor). Pokazano w sposób telegraficzny skutki przekształcenia na gruncie podatku dochodowego, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku tonażowego, podatku od spadków i darowizn. Pominęto jednak skutki przekształcenia w kontekście podatku od towarów i usług. Taka analiza wydaje się ciekawa zwłaszcza w przypadku wystąpienia wspólnika lub wniesienia przez niego dodatkowego wkładu w trakcie przekształcenia. Należy także zwrócić uwagę na niedostateczne odniesienie do wykładni operatywnej przepisów podatkowych, która reprezentowana jest przez organy podatkowe w licznych interpretacjach indywidualnych dotyczących procesów przekształceń. Co prawda autor cytuje liczne wyroki sądów administracyjnych i powszechnych oraz interpretacje dotyczące niektórych zagadnień, jednak brakuje przedstawienia historycznego podejścia organów podatkowych do omawianych kwestii. Wykazanie tego, jak zmieniała się na przestrzeni czasu linia interpretacyjna organów podatkowych, mogłoby pozwolić czytelnikowi sposób, w jaki organy odczytują proces przekształcenia. Chociaż monografia nie stanowi studium przypadku i nie zastosowano w niej wszystkich metod badawczych, to jednak wydaje

⁴ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, poz. 749, j.t.).

się dawać pełen obraz charakteru prawno-podatkowego przekształcenia. Praca Ł. Karczyńskiego stanowi ważną pozycję książkową zarówno dla doradców podatkowych, jak też adwokatów i radców prawnych zawodowo zajmujących się procesami przekształceń spółek. Autor posługuje się właściwie instytucjami prawa spółek handlowych oraz prawa podatkowego, tłumacząc przy tym implikacje ich występowania w trakcie przekształcenia. Recenzowana książka jest świadectwem rzetelnej pracy badawczej autora oraz jego wysokich kwalifikacji prawnych w zakresie obu dziedzin prawa.

BIBLIOGRAFIA

- Bernat, Rafał. 2014a. „Transgraniczne połączenie spółki europejskiej i polskiej spółki akcyjnej – wybrane aspekty podatkowe”. *Forum Prawnicze* 6.
- Bernat, Rafał. 2014b. „Koszty uzyskania przychodów w działalności prawniczej”. *Zeszyty Naukowe Uczelni Warszawskiej im. Marii Skłodowskiej-Curie* 3.
- Bernat, Rafał. 2015 „Aspekty podatkowe podziału spółki akcyjnej”. *Przedsiębiorstwo przyszłości* 2.
- Kidyba, Andrzej (red.). 2013. *Łączenie, podział i przekształcenie spółek handlowych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- .