

**ASPEKTY PRAWNO-PODATKOWE ZMIANY FORMY PRAWNEJ****(PRZEKSZTAŁCENIA JEDNOSTKI W SPÓŁKĘ AKCYJNĄ)****Łukasz Motąła**

Planowane upublicznienie spółki i późniejsze notowanie na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie lub na rynku NewConnect wiąże się często z wcześniejszą koniecznością zmiany formy prawnej prowadzonej działalności na spółkę akcyjną<sup>1</sup>. W zależności od formy prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę lub przedsiębiorców (wspólników), przekształcenie w spółkę akcyjną będzie skutkowało konkretnymi działaniami, które będą musiały te jednostki podjąć. Z kolei to może determinować konkretne obowiązki wynikające z przepisów zarówno ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości<sup>2</sup> jak i przepisów podatkowych. Skutki te będą uzależnione również od formy prowadzenia działalności przed przekształceniem.

Obecnie przepisy prawa przewidują możliwość przekształcenia w spółkę akcyjną zarówno spółek osobowych, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki cywilnej, jak i jednoosobowej działalności gospodarczej.

Niezależnie od formy prowadzenia działalności gospodarczej, zmiana formy prawnej prowadzonej działalności na spółkę akcyjną dokonuje się ze skutkiem na dzień jej wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego<sup>3</sup>.

Główną zaletą przekształcenia podmiotów<sup>4</sup> jest tzw. sukcesja uniwersalna, dzięki czemu spółce przekształconej przysługiwać będą wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej (art. 553 § 1 KSH<sup>5</sup>) lub przedsiębiorcy przekształcanego będącego osobą fizyczną (art. 584<sup>2</sup> KSH). Dzięki temu Spółka przekształcona pozostanie podmiotem zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce lub przedsiębiorcy przed przekształceniem (chyba, że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi będzie stanowiła inaczej) oraz stanowić będzie następcę prawnego podmiotu przekształcanego.

Sukcesja uniwersalna nie będzie jednak w każdym przypadku obejmowała ulg podatkowych, oraz innych praw i obowiązków wynikających z prawa podatkowego<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Przepisy prawa przewidują co prawda możliwość upublicznienia na rynku New Connect spółek komandytowo – akcyjnych, jednak obecnie m.in. w związku z ciągle nierozstrzygniętą kwestią powstania momentu obowiązku podatkowego dla akcjonariuszy, podmioty o tej formie prawnej nie są notowane na rynku. W związku z istniejącymi rozbieżnościami w orzecznictwie sądów administracyjnych kwestia opodatkowania akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych będzie rozstrzygnięta w poszerzonym składzie przez Naczelny Sąd Administracyjny (postanowienie z dnia 7 marca 2011 roku, sygn. akt II FSK 2025/09). Do dnia dzisiejszego jednak NSA nie wydał w tym zakresie orzeczenia.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity w z Dz. U. 2009, nr. 152, poz. 1223 ze zm.); dalej również UoR.

<sup>3</sup> Dotyczy to również przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą na podstawie wpisu do ewidencji, który wybierze taką formę przekształcenia i stanie się jednoosobową spółką przekształconą.

<sup>4</sup> W przeciwieństwie np. do operacji wnoszenia w formie aportu przedsiębiorstw lub zorganizowanych części przedsiębiorstw (dalej ZCP).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity w Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.).

<sup>6</sup> W szczególności warto zwrócić uwagę na brak sukcesji podatkowej w przypadku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową.

### Aspekty rachunkowe przekształcenia

To, jaki podmiot jest przekształcany w spółkę akcyjną determinuje konkretne obowiązki w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Zgodnie z postanowieniami art. 12 ust. 2 pkt 3 UoR, księgi rachunkowe spółki przekształcanej powinny zostać co do zasady zamknięte na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, w terminie nie późniejszym niż 3 miesiące od dnia zaistnienia tego zdarzenia, tj. wpisu do KRS spółki powstałej w wyniku przekształcenia.

Ustawodawca wprowadził jednak uproszczenie pozwalające nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową. Zatem w przypadku przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną taki obowiązek nie występuje. W innych przypadkach podmiot przekształcany jest zobowiązany do zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych przepisami prawa.

Przepisy prawa bilansowego narzucają ponadto jednostce przekształcanej obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji w sytuacji zamknięcia ksiąg rachunkowych towarzyszącej procesowi przekształcenia.

### Skutki w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz prawnych<sup>7</sup>

Analizując konsekwencje podatkowe w odniesieniu do przekształcenia podmiotów na zasadzie tzw. sukcesji uniwersalnej należy stwierdzić, iż nie determinuje ona powstania obowiązku podatkowego na moment przekształcenia zarówno dla wspólników spółek osobowych, spółki cywilnej, jaki i przedsiębiorcy prowadzącego działalność jednoosobowo.

Wprawdzie treść art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r.<sup>8</sup> wskazuje, iż za przychody z kapitałów pieniężnych uznaje się nominalną wartość akcji w spółce akcyjnej objętych w zamian za wkład niepieniężny, jednakże w wyniku przekształcenia podmiotów na zasadzie sukcesji uniwersalnej, przychód z tytułu objęcia akcji w spółce kapitałowej nie wystąpi. Przekształcenie w myśl postanowień Tytułu IV KSH opiera się bowiem nie na aporcie przedsiębiorstwa (lub ZCP) do spółki kapitałowej, lecz kontynuacji działalności przy zmianie formy prawnej. W konsekwencji czego ewentualny, przychód powstanie u akcjonariuszy (przed przekształceniem: wspólników lub właścicieli) dopiero w momencie zbycia akcji spółki powstałej w wyniku przekształcenia, co wynika z postanowień art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) uPDOF.

W związku z tym, iż przekształcenie podmiotu w rozumieniu przepisów KSH powoduje przeniesienie majątku podmiotu działającego w określonej formie prawnej na inny podmiot, który dalszą działalność będzie prowadzić jako spółka akcyjna, nie dochodzi przy tym do likwidacji podmiotu przekształcanego, a jedynie do zmiany jego formy prawnej. Tym samym nie będą miały w takim przypadku zastosowania przepisy prawa o ustaleniu dochodu na dzień likwidacji zgodnie z postanowieniami art. 24 ust. 3 pkt 4 uPDOF.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity w Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.); dalej również uPDOP.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity w Dz. U. z 2011 r. Nr 51, poz. 307, ze zm.); dalej również uPDOF.

Warto jednak podkreślić, iż w sytuacji, gdy w spółkę akcyjną zostaje przekształcona spółka osobowa lub osoba prowadząca działalność na podstawie wpisu do ewidencji, nie mamy do czynienia z sukcesją uniwersalną w zakresie przepisów o podatku dochodowym. Na moment przekształcenia dla celów podatkowych właściciele przekształcanych przedsiębiorstw byli bowiem podmiotami opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, natomiast od momentu przekształcenia podatnikiem będzie spółka akcyjna opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Ponadto, przekształcenie w spółkę akcyjną spółki osobowej lub osoby fizycznej będzie zdarzeniem prowadzącym do zamknięcia ksiąg rachunkowych, sporządzenia sprawozdania finansowego i obliczenia dochodu do opodatkowania na podstawie uPDOF rozliczanego w skali roku do 30 kwietnia roku następnego (lub w sytuacji gdy współnikiem spółki osobowej była spółka kapitałowa – uPDOP).

Przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną w sytuacji, gdy spółka przekształcana skorzysta z możliwości odstąpienia od zamknięcia ksiąg rachunkowych na podstawie art. 12 ust. 3 UoR nie będzie determinowało żadnych skutków z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych<sup>9</sup>.

W przypadku przekształcenia w spółkę akcyjną osoby fizycznej warto zwrócić uwagę na obowiązek sporządzenia na dzień tego przekształcenia wykazu składników majątku, o którym mowa w art. 24 ust. 3a uPDOF. W przypadku osób fizycznych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą obowiązek ten jest niezależny od formy opodatkowania prowadzonej do momentu przekształcenia działalności.

#### **Skutki w zakresie podatku od towarów i usług<sup>10</sup>**

Zgodnie z postawieniami art. 86 ust. 1 uVAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W przypadku sukcesji, o której mowa w art. 93a § 2 pkt 2 uOP<sup>11</sup> przepisy nie zawierają żadnych dodatkowych zastrzeżeń. Prawo do odliczenia podatku naliczonego, jakie przysługiwało spółce przekształcanej, podlega sukcesji uniwersalnej na zasadach określonych w tym przepisie.

Prawo takie nie będzie jednak przysługiwało w sytuacji, gdy podmiotem przekształcanym jest osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą.

Sukcesji uniwersalnej podlega m.in. prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu wystawionych dla przekształcanej spółki jeszcze przed przekształceniem, jeżeli podatek naliczony wynikający z tych faktur nie został odliczony przez podatnika przed przekształceniem.

<sup>9</sup> Wartą podkreślenia jest ogólna zasada w zakresie skutków przekształcenia podmiotu w spółkę akcyjną w zakresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od środków trwałych nabytych i wprowadzonych do ewidencji w podmiocie przekształcanym lub zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jednostce przekształcanej. Spółka akcyjna bowiem będzie zobowiązana, na podstawie art. 16h ust. 3d uPDOP, do dokonywania odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów umorzeniowych oraz kontynuowania metody amortyzacji przyjętej przez przekształconego przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną lub inny podmiot.

<sup>10</sup> Ustawa o podatku od towarów i usług - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.); dalej również uVAT.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity w Dz.U. z 2005 roku Nr 8, poz. 60, ze zm.); dalej również uOP.

Czynność przekształcenia zatem skutkować będzie uniwersalnym przejściem praw i obowiązków podatkowych tylko w przypadku spółki przekształcanej, proces przekształcenia osoby fizycznej będącego przedsiębiorcą sukcesji uniwersalnej w tym przypadku nie zapewnia.

Sukcesja uniwersalna dotyczy także nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wykazanej jako kwota do przeniesienia na następny miesiąc lub jako kwota do zwrotu bezpośredniego co oznacza, iż jeżeli podatnik (niezależnie od formy prowadzenia działalności) w ostatniej deklaracji VAT składanej przed przekształceniem w spółkę akcyjną wykazał nadwyżkę podatku naliczonego jako kwotę do przeniesienia na następny miesiąc, następcą prawnym może kwotę tego podatku rozliczyć w kolejnej składanej deklaracji. Natomiast w przypadku, gdy w ostatniej deklaracji przed przekształceniem wystąpił zwrot bezpośredni, może go otrzymać następcą prawnym.

### **Skutki w zakresie podatku od czynności cywilno-prawnych<sup>12</sup>**

Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) i pkt 2 uPCC podatki od czynności cywilnoprawnych podlegają umowie spółki oraz zmiany tych umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 4.

W myśl art. 1 ust. 3 pkt 3 ww. ustawy, w przypadku umowy spółki, za zmianę umowy uważa się przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego.

Z uwagi na powyższe, jeżeli w wyniku przekształcenia spółki osobowej lub cywilnej w spółkę akcyjną nie zwiększy się kapitał zakładowy spółki akcyjnej, to zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego dokonanie tej czynności nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Warunek ten nie będzie spełniony, w sytuacji gdy będziemy mieli do czynienia z przekształceniem w jednoosobową spółkę akcyjną działalności prowadzonej przez osobę fizyczną na podstawie art. 584<sup>2</sup> KSH powodując powstanie obowiązku podatkowego na podstawie uPCC.

Jeżeli jednak warunek ten nie zostanie spełniony, wówczas w przypadku przekształcenia spółki osobowej w spółkę akcyjną, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 uPCC obowiązek podatkowy powstanie z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, a podstawę opodatkowania w myśl art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f) tej ustawy stanowić będzie wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej (w tym przypadku akcyjnej) powstałej w wyniku przekształcenia.

Stawka pobieranego podatku od czynności cywilnoprawnych określona jest w art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i wynosi 0,5% podstawy opodatkowania.

Nie będzie natomiast podlegało podatki od czynności cywilno-prawnych na podstawie art. 2 ust. 6 b) uPCC przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 09 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010r. Nr 101, poz. 649 ze zm.); dalej również uPCC.