

NOTA AKTUALIZACYJNA DO PUBLIKACJI
Spółka komandytowa od utworzenia do likwidacji.
Praktyczny poradnik
(z suplementem elektronicznym)

1. Spółka komandytowa jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych

Zgodnie ze zmianami wprowadzonymi do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ z dniem 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe uzyskały status podatników tegoż podatku. Tym samym sposób opodatkowania tych spółek osobowych i ich wspólników zbliżony będzie do konstrukcji stosowanej obecnie w spółkach kapitałowych oraz spółkach komandytowo-akcyjnych.

W praktyce oznacza to, że dochód wypracowany przez spółkę komandytową podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych przy zastosowaniu stawki 9%² albo 19%. Następnie zysk wypłacony wspólnikom spółek komandytowych będzie opodatkowany zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów kapitałowych osiągniętych przez osoby fizyczne bądź od zysków kapitałowych osiągniętych przez wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych³. Przedmiotowe zmiany dotkną zatem nie tylko spółkę, ale również i wspólników:

¹ Zmiany wprowadzono ustawą 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 osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 2123).

² Dla spółek komandytowych, które spełniać będą wymagania opisane w przepisie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³ Zob. art. 41 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 30a ust. 1 pkt 4 oraz art. 26 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- spółki komandytowe, które dotychczas nie były podatnikami żadnego z podatków dochodowych – podatek ten był bowiem rozliczany bezpośrednio przez ich wspólników – uzyskują status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych,
- wspólnicy, którzy dotychczas rozpoznawali dochód uzyskany w ramach spółki komandytowej i rozliczali właściwymi im stawkami podatkowymi, obecnie będą uznawali kwoty przekazane przez spółkę komandytową jako przychody kapitałowe bądź zyski kapitałowe, czyli podobnie jak dywidendy otrzymywane ze spółek kapitałowych.

2. Zasady szczególne

Wyżej omówione zasady ogólne doznają kilku istotnych wyjątków, które charakterystyczne będą wyłącznie dla spółek komandytowych. Mowa tu o:

- a) możliwości przedłużenia roku obrotowego do 30 kwietnia 2021 r. i zamknięcia ksiąg rachunkowych z tym dniem, co skutkuje tym, że zyski osiągnane przez spółki komandytowe mogą być opodatkowane na dotychczasowych zasadach do dnia 1 maja 2021 r.,
- b) wprowadzeniu zwolnienia kwotowego dla zysków osiągniętych przez komandytariuszy,
- c) ograniczeniu możliwości rozliczenia straty powstałej w latach ubiegłych,
- d) stosowaniu zasady kontynuacji do przychodów, kosztów oraz dotychczasowych odliczeń.

Przedłużenie roku obrotowego

Podstawę prawną powyższej regulacji stanowią przepisy art. 12 ustawy nowelizacyjnej. Nie precyzują one wszakże w żaden sposób kwestii formalnych, czyli w jaki sposób spółka może zakomunikować swoją wolę zachowania dotychczasowych metod rozliczeń do końca kwietnia 2021 r. Najczęściej postuluje się, aby wykonać następujące czynności:

- powzięcie uchwały przez wszystkich wspólników spółki komandytowej,
- powzięcie uchwały przez komplementariusza, np. zarząd spółki z o.o.,
- zgłoszenie powyższych uchwał do właściwego dla spółki komandytowej urzędu skarbowego.

✓ Przykład uchwały spółki komandytowej

Gdańsk, dnia 30 grudnia 2020 r.

**Uchwała wspólników
ABC spółka z o.o. spółka komandytowa
w sprawie przedłużenia roku obrotowego
rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2020 r. do dnia 1 maja 2021 r.**

1. Wspólnicy ABC spółka z o.o. spółka komandytowa, działając na podstawie art. 12 ust. 2 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. z 2020 r., poz. 2123), postanawiają, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu nadanym ww. ustawą, stosuje się do Spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od dnia 1 maja 2021 r., a spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r.
2. Uchwała wchodzi w życie z dniem powzięcia.

Podpisy wspólników:

.....

Zwolnienie kwotowe

Aby częściowo złagodzić skutki objęcia spółek komandytowych podatkowo dochodowym od osób prawnych, wprowadzono dodatkowe zwolnienie. Zgodnie z nim zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60.000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem⁴.

⁴ Zob. art. 22 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przedmiotowego zwolnienia nie stosuje się wszakże do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
- 2) jest członkiem zarządu:
 - a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
 - b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 3) jest podmiotem powiązany z członkiem zarządu lub współnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej⁵.

Ograniczenie rozliczenia straty

W przypadku spółek komandytowych utworzonych przed 1 stycznia 2021 r. przepisy art. 15 ustawy nowelizacyjnej wprowadzają zmianę w sposobie rozliczania straty z lat ubiegłych. Pod rządami nowych przepisów współnik spółki komandytowej – niezależnie, czy jest osobą fizyczną, czy też jednostką organizacyjną – będzie uprawniony do obniżenia swojego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych o stratę nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wyłącznie w proporcji stosownej do udziału tego współnika w zysku spółki komandytowej oraz tylko o ile strata ta nie może zostać odliczona przez samą spółkę komandytową.

⁵ Zob. art. 22 ust. 4f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Powyższy przepis będzie niekorzystny przede wszystkim dla tych spółek, w których udziały wspólników w zyskach i stratach są określone na różnym poziomie – przykładowo, gdy komplementariusze takich spółek uczestniczą w zyskach spółki w niewielkim procencie, zaś w stratach w znacznie większym. Straty przypisane takiemu wspólnikowi nie będą zatem mogły być rozliczone przez niego w całości, a jedynie w proporcji, w jakiej uczestniczy on w zyskach spółki komandytowej.

Stosowanie zasady kontynuacji

Pomimo opisywanych zmian spółki komandytowe kontynuować będą m.in. wycenę wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętą metodę amortyzacji, stawki i okres amortyzacji, jak również uwzględniać będą wysokość odpisów amortyzacyjnych dokonanych uprzednio od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Natomiast wspólnicy spółki komandytowej zachowują prawo do odliczeń dokonanych przed uzyskaniem przez spółkę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych⁶.

3. Optymalizacja podatkowa

Zwiększenie obciążeń podatkowych rodzi zachętę do ich zmniejszania. Decydując się na wybór jednej ze ścieżek takiej optymalizacji, należy mieć na względzie przepisy dotyczące zapobiegania unikaniu opodatkowania przez tzw. szkodliwą optymalizację podatkową⁷. Na podstawie tych przepisów organ podatkowy może uznać, iż chęć korzystniejszego opodatkowania była głównym lub jednym z głównych celów czynności (w tym przekształcenia spółki), a sposób działania był sztuczny, tj. oderwany od innych przesłanek, w szczególności gospodarczych lub organizacyjnych. Przykładami działań uznawanych za sztuczne są:

- nieuzasadnione dzielenie operacji,

⁶ Zob. art. 12 ust. 5 i 6 oraz art. 13 ustawy nowelizacyjnej.

⁷ Zob. art. 119a ustawy – Ordynacja podatkowa.

- angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego,
- elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności,
- elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące,
- ryzyko gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania,
- sytuacje, w których osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przeplwanych pieniężnych,
- wystąpienie zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej niewynikającej bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty,
- angażowanie podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

W powyższych wypadkach dokonane transformacje nie będą brane pod uwagę do celów podatkowych. Jeżeli natomiast chodzi o najczęściej stosowane transformacje podmiotowe, to zaliczyć do nich należy:

- kontynuowanie działalności w dotychczasowej formie oraz optymalizacja mająca na celu opodatkowanie spółki 9% stawką podatku,
- kontynuowanie działalności z optymalizacją struktury wspólników, np. poprzez likwidację spółki z o.o. będącej komplementariuszem spółki komandytowej – działanie takie pozwoli na zaoszczędzenie wydatków związanych z funkcjonowaniem tej spółki; innym rozwiązaniem byłaby zmiana umowy spółki pozwalająca w większym stopniu rozliczać straty z lat ubiegłych,
- połączenie ze spółką będącą komplementariuszem – tu efekt będzie podobny, jak przy ww. zmianach podmiotowych, tj. zaoszczędzenie wydatków związanych z funkcjonowaniem dwóch spółek (spółki komandytowej oraz spółki z o.o.),

- przekształcenie w spółkę z o.o. – spółka ta daje bowiem pełną ochronę majątku wszystkich wspólników przy takich samych zasadach opodatkowania jej zysków, a nadto posiada inne zalety spółek kapitałowych (np. łatwość zmian podmiotowych poprzez zbycie udziałów),
- przekształcenie w prostą spółkę akcyjną – możliwość ta pojawi się od 1 lipca 2021 r.; prosta spółka akcyjna, przy zachowaniu ww. zalet spółki z o.o., zapewnia jeszcze większą elastyczność w kształtowaniu treści umowy spółki, zasad zarządzania spółką (możliwość wyboru modelu monistycznego z radą dyrektorów i modelu dualistycznego z zarządem i radą nadzorczą) oraz wnoszonych wkładów (możliwość wniesienia do spółki praw niezbywalnych oraz pracy i świadczenia usług),
- przekształcenie w spółkę jawną – to rozwiązanie mogłoby mieć sens, gdyby wspólnikami spółki jawnej były wyłącznie osoby fizyczne; spółki takie nie są bowiem podatnikami podatku dochodowego, a ten rozliczany jest na dotychczasowych zasadach bezpośrednio przez wspólników spółki.

