

Sukcesja podatkowa nie całkiem jasna

Deregulacja Parlament tylko częściowo zmienił przepisy dotyczące przedsiębiorców, którzy przekształcają się w spółki kapitałowe

Iwona Jackowska

i.jackowska@pb.pl • 22-333-99-99

Przekształcenie działalności gospodarczej w spółkę kapitałową doczeka się wreszcie wyraźnego stwierdzenia, że przysługują jej podatkowe prawa przekształconego przedsiębiorcy. Dzięki tzw. III deregulacji autorstwa Ministerstwa Gospodarki, którą Senat przyjął w miniony czwartek, odpowiednie przepisy znajdują się w ordynacji podatkowej i zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2013 r.

Według nowego przepisu, wprowadzonego uchwaloną właśnie ustawą o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ta sprawa nie była uregulowana przez półtora roku. Osoby prowadzące działalność gospodarczą na własne nazwisko mogą przekształcać się w jednoosobowe spółki kapitałowe (z ograniczoną odpowiedzialnością albo akcyjną) od 1 lipca 2011 r. Nie uregulowano jednak w pełni zasad sukcesji praw i obowiązków, które powstały przed przekształceniem.

Jaśniej w kodeksie

Sukcesję określono w kodeksie spółek handlowych (k.s.h.).

– Zadbano o pełną sukcesję praw i obowiązków w kodeksie regulującym zasady funkcjonowania spółek, ale w prawie podatkowym w tej sprawie powstała luka. Jednocześnie do ordynacji podatkowej wprowadzono jedynie przepis przewidujący odpowiedzialność solidarną spółki powstałej z przekształcenia za podatkowe zobowiązania przedsiębiorcy – podkreśla Tomasz Wickel, doradca podatkowy z kancelarii prawnej Spaczyński, Szczepaniak i Wspólnicy.

Ordynacja nie podaje przy tym, jak długo trwa ta solidarna odpowiedzialność podatkowa. Według kodeksu, czyli w przypadku innych zobowiązań, trwa ona 3 lata od dnia przekształcenia.

Powstał chaos. Dla organów podatkowych nierzadko było oczywiste, że nie ma żadnej sukcesji. W konsekwencji nie wiadomo, jak rozliczyć powstałe w przełomowym dla przekształcanego przedsiębiorcy okresie koszty uzyskania przychodów czy zobowiązania i prawa w podatku od towarów i usług (VAT).

Dywagacje fiskusa

– W indywidualnych interpretacjach wydawanych na wniosek podatników stwierdzano zazwyczaj, że w braku specyficznej regulacji w ordynacji podatkowej nie ma podstaw do sukcesji generalnej praw i obowiązków podatkowych, niezależnie od brzmienia przepisów kodeksu spółek handlowych. W ostatnim czasie zaczęły się jednak pojawiać interpretacje podatkowe zajmujące stanowisko odmienne, tj. wywodzące sukcesję praw i obowiązków podatkowych spółek powstałych na skutek przekształcenia wprost z przepisów



► **SPOSÓB NA NADUŻYCIA:** Istnieje sposób na to, aby przedsiębiorca nie uciekł od zobowiązań sprzed przekształcenia. Jeśli ustawodawca tego się obawia, może w ordynacji podatkowej zapisać, że odpowiada on za nie razem z powstałą spółką – mówi Tomasz Wickel, doradca podatkowy z kancelarii SSW. [FOT. ARC]

kodeksu spółek handlowych. Sytuację dodatkowo skomplikowała odpowiedź ministra finansów na interpelację poselską, w której stwierdzono, że przedmiotem sukcesji są jedynie uprawnienia podatkowe, zaś zobowiązania pozostają przy osobie fizycznej – opisuje zamęt interpretacyjny Tomasz Wickel, który z kolei wątpi w to, aby problem całkowicie został rozwiązany dzięki zmianie wynikającej z III deregulacji.

– Na tle regulacji ordynacji podatkowej dotyczących sukcesji jest to przepis wyjątkowy. Przewiduje on przejście na

spółkę tylko praw podatkowych. W ogóle nie wspomina o obowiązkach. To wbrew pozorom może pogorszyć sytuację podatników. O ile obecnie z przepisów kodeksu spółek handlowych można wywodzić sukcesję zarówno praw, jak i obowiązków podatkowych, to po zmianie przepisów, wobec jednoznacznych zapisów ordynacji podatkowej, w odniesieniu do obowiązków podatkowych nie będzie to już możliwe – podkreśla doradca.

Korekty podatku

Wspomniane obowiązki to na przykład korekta VAT, np. konieczna po otrzymaniu po przekształceniu skorygowanej faktury od kontrahenta. Jeżeli podatnik odliczył zbyt duży podatek naliczony, czyli na niekorzyść skarbu państwa, musi to skorygować. Tak samo jest, gdy z powodu zastosowania złej stawki podatku przedsiębiorca zapłacił za niski VAT należny.

– Po zmianie przepisów mogą pojawić się istotne problemy z udzieleniem odpowiedzi na pytanie: kto powinien dokonać korekty złe rozliczonego podatku przed przekształceniem – zwraca uwagę doradca podatkowy z kancelarii SSW.

Podaje też inne przykłady obowiązków, z których trzeba się wywiązać niezależnie od zmiany formy prowadzenia działalności gospodarczej. To chociażby konieczność zapłaty zaliczki na podatek dochodo-

„ Na tle regulacji ordynacji podatkowej dotyczących sukcesji jest to przepis wyjątkowy. Przewiduje on przejście na spółkę tylko praw podatkowych. W ogóle nie wspomina o obowiązkach.

► **Tomasz Wickel**
doradca podatkowy, kancelaria SSW

Sukcesja prawa i obowiązków po przekształceniu

Kodeks spółek handlowych

► **Obecnie** Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego. Spółka ta pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Nie stosuje się tego do ulg podatkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego.

► **Po zmianach** Osoba fizyczna odpowiada solidarnie ze spółką przekształconą za zobowiązania przedsiębiorcy przekształcanego związane z prowadzoną działalnością gospodarczą powstałe przed dniem przekształcenia, przez okres trzech lat, licząc od dnia przekształcenia. Z kodeksu zniknie zastrzeżenie, że sukcesja nie odnosi się do ulg podatkowych.

Ordynacja podatkowa

► **Obecnie** 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 związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

► **Po zmianach** Dodany zostanie przepis, że jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie regulacji dotyczących opodatkowania spółek kapitałowych.

wy od uzyskanych wcześniej dochodów. Albo obowiązek korekty VAT od zakupu nieruchomości, której przeznaczenie zostało zmienione w trakcie jej użytkowania. Jeśli budynek nabyto dla celów prowadzonej działalności, przedsiębiorca ma prawo odliczyć cały VAT naliczony przy zakupie. Po zmianie przeznaczenia nieruchomości należy dokonać korekty odliczonego uprzednio podatku. Te przykłady to tylko czubek góry lodowej.

Problem pozostanie

Po wejściu w życie nowych rozwiązań nadal nie będzie pełnej jasności co do sukcesji podatkowej po przekształceniu. Wciąż trzeba będzie odwoływać się do k.s.h., gdzie jest ogólnie mowa o przysługiwaniu spółce praw i obowiązków przekształcanego przedsiębiorcy. To wcale nie znaczy, że organy podatkowe będą tym się kierowały, czego dowodzi dotychczasowa praktyka przy interpretowaniu takich sytuacji.

W ocenie Tomasza Wickela, w ordynacji podatkowej powinny znaleźć się przepisy określające pełną sukcesję – czyli i praw, i obowiązków podatkowych – na wzór regulacji zawartych w kodeksie. Jeśli ustawodawca obawia się możliwości nadużywania tej instytucji prawnej dla swoistej ucieczki osób fizycznych od ich osobistych zobowiązań podatkowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wystarczyłoby zapisać w ordynacji, że osoba fizyczna, która była przedsiębiorcą, odpowiada solidarnie ze spółką przekształconą za zobowiązania podatkowe przedsiębiorcy przekształcanego powstałe do dnia przekształcenia.

– Obecnie to spółka ponosi odpowiedzialność solidarną z tą osobą, co z punktu widzenia konstrukcji tej odpowiedzialności na gruncie ordynacji podatkowej stanowi istotną różnicę – podkreśla doradca. I tego w ordynacji nie zmieniono.