

Jakie potrzeby, taka wykładnia

PIT | Zbycie udziałów w spółce z o.o. powstałej z przekształcenia spółki jawnej trzeba opodatkować. Wykorzystując niejasne przepisy dotyczące kosztów takich transakcji organy próbowały różnie je interpretować, aby zyskać jak najwięcej.

Maciej Jurczyga

Wspólnicy spółki jawnej, do której wniesiono wkłady o wartości 100 tys. zł przekształcili spółkę jawną w spółkę z o.o. o kapitale podstawowym 1 mln zł. Jaka będzie wartość kosztu uzyskania przychodu w przypadku sprzedaży posiadanych udziałów w spółce z o.o. – pyta czytelnik.

Konieczność opodatkowania dochodu ze sprzedaży udziałów w spółce z o.o. nie wzbudza wątpliwości. Zgodnie z art. 30b ustawy o PIT, podatek dochodowy od dochodów z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną wynosi 19 proc. uzyskanego dochodu. Dochodem jest w tym przypadku różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną a kosztami uzyskania przychodów, określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f lub art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT (w związku z art. 22 ust. 1e pkt 2 lit. b ustawy o PIT).

Art. 22 ust. 1f reguluje zasady ustalenia kosztu w przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny. Na dzień zbycia tych udziałów koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- nominalnej wartości objętych udziałów z dnia ich objęcia - jeżeli te udziały zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
- przyjętej dla celów podatkowych wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części wynikającej z ksiąg rachunkowych przedsiębiorstwa, określonej na dzień objęcia tych udziałów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

Ustalenie kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 22 ust. 1f pkt 2 ustawy o PIT może więc nastąpić jedynie w przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością objętych w zamian za wkład niepieniężny (aport):

- w postaci wniesionego przedsiębiorstwa lub
- w innej postaci niż przedsiębiorstwo.

Nie będzie on miał jednak zastosowania w przypadku przekształcenia, gdyż mamy wtedy do czynienia z tym samym podmiotem, zmieniającym jedynie formę prawną prowadzenia działalności. W związku z tym koszty uzyskania przychodu z tytułu sprzedaży udziałów

nabytych w wyniku przekształcenia spółki jawnej w spółkę z o.o. powinny zostać ustalone zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT.

Właściwa podstawa...

Artykuł 23 ust. 1 pkt 38 ustawy o PIT stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na objęcie lub nabycie udziałów w spółce mającej osobowość prawną. Wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów. Powołany artykuł wskazuje, że kosztem są wydatki poniesione na objęcie lub nabycie udziałów. Tym samym rozwiązaniem problemu czytelnika jest ustalenie, co było wydatkiem na objęcie lub nabycie udziałów w spółce z o.o. powstałej w wyniku przekształcenia spółki jawnej.

... ale jak ją stosować

Logicznie rzecz biorąc, z ekonomicznego punktu widzenia sprawa wydaje się prosta. Wartość wkładów wniesionych do spółki jawnej na pewno jest kosztem uzyskania przychodów. W czasie trwania spółki jej wspólnicy ponosili wydatki na nabywanie poszczególnych składników jej majątku i wykorzystywali w tym celu środki finansowe, które podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym u każdego wspólnika spółki jawnej na bieżąco, do momentu jej przekształcenia w spółkę z o.o. Całość majątku, zarówno wkład początkowy jak i część wygospodarowana w późniejszym okresie, tworzy następnie wartość majątku spółki z o.o., a więc w tym kontekście wartość jej udziałów.

Gdyby zatem kosztem uzyskania przychodu przy sprzedaży udziałów w sp. z o.o. miała być jakaś inna wartość, niższa niż całkowita wartość majątku przekształconej spółki jawnej, mielibyśmy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem przynajmniej części dochodu. Wydaje się oczywiste, że dochód do opodatkowania z tytułu sprzedaży udziałów w spółce z o.o. należy wyliczyć z uwzględnieniem kosztów uzyskania przychodu o wartości równej sumie wartości księgowej majątku przekształcanej spółki jawnej na dzień wpisania przekształcenia do KRS, pomniejszonej o wartość jej zobowiązań na ten dzień. Innymi słowy, kosztem uzyskania przychodów będzie wartość aktywów netto na dzień przekształcenia.

Tak też twierdziły początkowo organy podatkowe, czego przykładem jest **interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 29 sierpnia 2008 r. (IBPBI/415-451/08/KB)**.

Odwrót fiskusa...

Jednak w wyniku coraz większego fiskalizmu to korzystne dla podatników stanowisko uległo zmianie, a wskazana interpretacja została uchylona. Niestety, brak przepisów opisujących wprost omawianą sytuację oraz nieustanna chęć wydrenowania kieszeni

podatników przez fiskusa spowodowały, że opisane powyżej, logiczne i ekonomicznie uzasadnione podejście zaczęło ewoluować w kierunku bardzo niekorzystnym dla podatników.

W pierwszej kolejności organy podatkowe stanęły na stanowisku, że kosztem uzyskania przychodu ze sprzedaży udziałów w spółce z o.o. będzie wartość majątku spółki jawnej do wysokości majątku przekazanego na kapitał zakładowy spółki z o.o. Innymi słowy, w przypadku sprzedaży udziałów spółki z o.o. powstałej w wyniku przekształcenia ze spółki jawnej, kosztami uzyskania przychodu będzie nominalna wartość udziałów w spółce kapitałowej. Taki pogląd znajdujemy m.in. w **interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 4 maja 2009 r. (IPPB1/415-105/08-2/AŻ)**.

Okazało się jednak, że można iść jeszcze dalej. W **interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 22 lipca 2010 r. (IPPB1/415-511/10-4/KS)** stwierdzono bowiem, że przekształcenie spółki jawnej w spółkę z o.o. nie jest traktowane jak likwidacja spółki jawnej i powstanie nowego podmiotu (spółki z o.o.). Fiskus uznał, że jest to jedynie proces zmierzający do zmiany formy prawnej prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, w którym wspólnik spółki osobowej nie wnosi do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością żadnego aportu. Z drugiej zaś strony, stosownie do art. 93a ordynacji podatkowej, sp. z o.o. powstała w wyniku przekształcenia spółki jawnej wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

W związku z tym organ podatkowy stwierdził, że przekształcenie spółki jawnej w spółkę z o.o. nie wywołuje skutków podatkowych, ponieważ zmieniana jest jedynie forma prawna prowadzonej działalności. Tym samym, opierając się na zasadach sukcesji określonych w ordynacji należy uznać, że kosztem uzyskania przychodu ze zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością otrzymanych w wyniku przekształcenia spółki jawnej będą wydatki poniesione na wkłady w spółce jawnej.

Podobny pogląd **Izba Skarbowa w Warszawie** wyrażała jeszcze **25 kwietnia 2012 r. (IPPB1/415-147/12-3/MS)** a wtórowała jej **Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 7 maja 2012 r. (IBPBII/2/415-179/12/AK)**.

Najdalej poszła **Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 12 grudnia 2012 r. (ITPB1/415-1038/12/TK)**. Wnioskodawcą był podatnik, który nabył udziały w spółce jawnej za cenę wyższą niż wkład wniesiony do tej spółki przez poprzedniego wspólnika sprzedającego swoje udziały. Organ podatkowy stwierdził, że po przekształceniu w spółkę z o.o., wydatek na nabycie udziałów w części przewyższającej wartość pierwotnie wniesionego wkładu nie będzie kosztem uzyskania przychodu z tytułu zbycia udziałów w spółce z o.o.

... doprowadził do absurdów

Nadmierny fiskalizm pogrążył jednak organy podatkowe. Chcąc uzasadnić forsowane stanowiska, organy te popełniły poważny błąd. Mianowicie, powołując się na przepisy dotyczące sukcesji, fiskus rozpatrywał prawa i obowiązki podatkowe wspólników z punktu widzenia spółki. Jest to w oczywisty sposób nielogiczne, gdyż spółka jest w tym przypadku jedynie przedmiotem zagadnienia, a nie jego podmiotem. Na szczęście istnieli podatnicy, którzy sprzeciwiali się takiemu podejściu i wywalczyli korzystne dla siebie, ale przede wszystkim prawidłowe od samego początku, podejście do tego tematu.

Przykładem jest tutaj **interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 20 stycznia 2012 r. (IPPB1/415-105/09/12-5/S/KS)**. Po przejściu procedury przed **WSA (wyrok z 27 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1465/09)** oraz **NSA (wyrok z 24 listopada 2011 r. II FSK 947/10)** organ podatkowy musiał przyznać, że rzeczywistym kosztem uzyskania przychodu powinna być wartość bilansowa spółki jawnej z dnia ustania jej bytu prawnego, będąca jednocześnie wartością bilansową spółki z o.o. z dnia rozpoczęcia tego bytu.

Nie da się inaczej obliczyć

W związku z wyrokiem sądu organ podatkowy został zmuszony do stwierdzenia, że dla określenia metody ustalenia kosztów uzyskania przychodu ze sprzedaży udziałów w sp. z o.o. powstałej z przekształcenia spółki jawnej jedynie miarodajny pozostaje art. 23 ust. 1 punkt 38 ustawy o PIT. Zgodnie z tym właśnie przepisem, wydatki na nabycie udziałów są kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tych udziałów lub akcji. Do nich zaś trzeba zaliczyć wartość środków poniesionych dla uzyskania majątku spółki jawnej, który w dacie ustania bytu prawnego tej spółki, a więc w dacie powstania spółki z o.o., był równy początkowej wartości majątku spółki z o.o., gdyż nie istnieje żadna inna metoda, według której możnaby obliczyć ten koszt.

Tym ostatnim podkreślono, że bez znaczenia jest czy całość, czy też część majątku spółki jawnej została przeznaczona na kapitał zakładowy spółki przekształconej. Jest to dość istotne, gdyż wartość majątku spółki przekształcanej wynikająca z planu przekształcenia jest z reguły inna, zwykle niższa z uwagi na upływ czasu, niż wartość majątku spółki z o.o. na dzień jej utworzenia (dzień dokonania konstytutywnego wpisu do rejestru sądowego). To dość oczywiste spostrzeżenie jest ważne, gdyż w przeszłości zdarzało się, że za koszt uzyskania przychodu ze zbycia udziałów w spółce z o.o. uznawano wartość bilansową majątku spółki jawnej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia (m.in. **interpretacja Izby Skarbowej w**

Katowicach z 25 czerwca 2008 r. IBPB2/415-1126/08/HS).

Przykład

Wartość aktywów netto (aktywa - zobowiązania = kapitał własny) spółki jawnej w bilansie sporządzonym dla celów przekształcenia wynosiła 100 tys. zł i w takiej samej wysokości planowany był kapitał zakładowy spółki z o.o. powstałej w wyniku przekształcenia. Jednak na dzień przekształcenia wartość aktywów netto wynosiła 120 tys. zł. Przy ograniczeniu kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży udziałów spółki z o.o. do wartości jej kapitału zakładowego, wspólnicy musieliby wykazać dochód z tej sprzedaży zawyżony o 20 tys. zł.

RAMKA

Zdaniem autora

Maciej Jurczyga

biegły rewident, doktor nauk ekonomicznych

Mamy do czynienia z tym samym podmiotem

Zarówno spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jak i spółka jawna zaliczane są do spółek handlowych, których ustroj i zasady funkcjonowania określa kodeks spółek handlowych (k.s.h.). Zgodnie z art. 551 § 1 k.s.h., spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółka przekształcona). W myśl art. 553 § 1 k.s.h. spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Wspólnicy spółki przekształcanej uczestniczący w przekształceniu stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształconej (art. 553 § 3 k.s.h.).

Spółka przekształcona staje się zatem - co do zasady - kontynuatorem praw i obowiązków przysługujących spółce przekształcanej. Należy zwrócić uwagę na to, że przekształcenie spółki w inną spółkę, zgodnie z art. 551 k.s.h., ma jedynie charakter zmiany formy prawnej prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej i nie powoduje powstania nowego podmiotu, rozpoczynającego prowadzenie tejże działalności.

Na gruncie prawa podatkowego problematykę następstwa prawnego reguluje art. 93a ordynacji podatkowej (o.p.). Stosownie do art. 93a §. 1 pkt 2, osoba prawna - a więc także spółka z ograniczoną odpowiedzialnością - zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej (spółki jawnej) wstępuje we

wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki. Przekształcenie spółki jawnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie jest traktowane jak likwidacja spółki jawnej i powstanie nowego podmiotu (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), a jedynie jako proces zmierzający do zmiany formy prawnej prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zatem w przypadku przekształcenia, wspólnik spółki osobowej nie wnosi do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością aportu, tak samo jak spółka jawna nie wnosi swojego przedsiębiorstwa do innej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Cały czas mamy do czynienia z tym samym podmiotem, który zmienił formę prawną działalności, a nie z dwoma odrębnymi podmiotami.

Koniec ramki