

Podatki i księgowość

DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA

Wydzielenie nowej spółki może zainteresować skarbowkę

Fiskus nie zgadza się na sztuczną restrukturyzację w celu obejścia podatku od tzw. niepodzielonych zysków.

MIKOŁAJ DUDA

Przedsiębiorcy często decydują się na zmianę formy prowadzonej działalności. W przypadku przekształcenia spółki z o.o. w spółkę osobową (np. komandytowa) zdarza się, że na przeszkodzie staje regulacja dotycząca opodatkowania tzw. niepodzielonych zysków. Zakłada ona, że w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową, niepodzielone zyski spółki kapitałowej przechodzą na wspólników i stają się ich przychodem podlegającym opodatkowaniu stawką 19 proc. Szeff Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) już po raz drugi stwierdził, że przeprowadzona w sposób sztuczny restrukturyzacja poprzez wydzielenie nowej spółki z o.o. nie pozwala na obejście przepisów dotyczących opodatkowania niepodzielonych zysków.

Podwójne obciążenie

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością to jedna z chętniej wybieranych form prowadzenia działalności gospodarczej. Mimo takich zalet jak m.in. ograniczona odpowiedzialność wspólników, w momencie wypłaty zysków pojawia się problem podwójnego opodatkowania. Dochód spółki z o.o. w pierwszej kolejności podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki 19 proc. lub 9 proc., a następnie wypłata dywidendy na rzecz wspólnika jest opodatkowana zryczałtowanym podatkiem

dochodowym w wysokości 19 proc. Pozostała po opodatkowaniu kwota zysku w spółce z o.o. nie musi jednak być wypłacona udziałowcom w formie dywidendy. Alternatywą jest jej przeznaczenie na kapitał zapasowy.

Wspólnicy, którzy przez lata gromadzili zyski w spółce z o.o., przeznaczając je na kapitał zapasowy, rozważają często przekształcenie działalności w spółkę osobową, np. w spółkę komandytową. Spółka osobowa nie ma osobowości prawnej i jest opodatkowana tylko jednokrotnie na poziomie wspólników, a więc nie występuje w niej problem podwójnego opodatkowania. Przy przekształceniu spółki z o.o. w spółkę osobową może jednak powstać przychód z tzw. niepodzielonych zysków (art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT). Zgodnie z brzmieniem przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2015 r. opodatkowaniu podlega wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej. Przychód jest opodatkowany zryczałtowanym 19-proc. podatkiem. Innymi słowy, w razie przekształcenia spółki z o.o. w spółkę komandytową wspólnicy *de facto* płacą podatek od wcześniej zatrzymanych (nie wypłaconych) zysków.

Dwie części przedsiębiorstwa

Jeden z przedsiębiorców wystąpił do Szeffa KAS o wydanie opinii zabezpieczającej

przedstawiając restrukturyzację działalności spółki z o.o., w wyniku której wydzielono do nowych spółek z o.o. dwie zorganizowane części przedsiębiorstwa (dział eksportu i dział zarządzania majątkiem). Podział został przeprowadzony przez wydzielenie w trybie art. 529 § 1 pkt 4 kodeksu spółek handlowych i został sfinansowany z kapitału zapasowego spółki z o.o. pochodzącego z niepodzielonych zysków lat poprzednich. W dalszej kolejności jedna z nowo wydzielonych spółek miała zostać przekształcona w spółkę komandytową.

W trakcie tej restrukturyzacji podział spółki poprzez wydzielenie powodował, że zyski zatrzymane w spółce dzielonej, po podziale przestały spełniać definicję niepodzielonych zysków lub wartości zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy. W rezultacie, w momencie przekształcenia w spółkę komandytową zyski te nie mogły już podlegać opodatkowaniu. Na skutek restrukturyzacji wspólnicy mogli uniknąć podatku od tzw. niepodzielonych zysków.

Mimo, że wnioskodawca przedstawił rozmaite cele i przyczyny restrukturyzacji, Szeff KAS informacją z 23 stycznia 2020 r. (DKP3.8011.19.2019) odmówił wydania opinii zabezpieczającej. Stwierdził, że w wyniku opisanych czynności wnioskodawca osiągnie korzyść podatkową polegającą na braku opodatkowania wartości ekonomicznej (niepodzielonych zysków) zgromadzonej przez spółkę przez ponad 20 lat działalności gospodarczej. Szeff KAS

uznał, że wskazane przyczyny ekonomiczne były niezbyt istotne i poddał w wątpliwość, czy wnioskodawca zdecydowałby się na przeprowadzenie restrukturyzacji w takiej formie gdyby nie możliwość osiągnięcia ww. korzyści podatkowej. Tym samym uznał, że w sprawie może mieć zastosowanie tzw. klauzula przeciwko unikaniu

PISALIŚMY O TYM:

Jeśli osiągnięcie korzyści podatkowej nie było jednym z głównych celów restrukturyzacji, to podjęte działania nie są sztuczne i mają uzasadnienie ekonomiczne. Nie znajdują tu zastosowania przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania.

„Przekształcenie spółki z o.o. w komandytową nie podlega pod GAAR; 25 maja 2020 r.

archiwum.rp.pl

opodatkowania. Wprowadzony w 2016 r. mechanizm pozwala fiskusowi na zakwestionowanie podatkowych skutków sztucznych czynności dokonanych celem obejścia przepisów prawa podatkowego.

Istotne są cele

Warto jednak zauważyć, że fiskus w szóstej wydanej do tej pory opinii zabezpieczającej z 26 marca 2020 r. (DKP1.8011.8.2019) uznał, że przekształcenie zależnej spółki z o.o. w spółkę komandytową nie oznacza unikania opodatkowania, jeżeli operacja ma na celu lepsze funkcjonowanie grupy, a nie korzyści podatkowe. W tym

kancelarie  rp

ZDANIEM AUTORA

Mikołaj Duda

doradca podatkowy w Kancelarii Madejczyk sp. k. zrzeszonej w Sieci Kancelarie RP



Opinia zabezpieczająca zabezpieczy przed ryzykiem

Przedsiębiorcy już na starcie działalności powinni brać pod uwagę, że ewentualne późniejsze przekształcenie założonej spółki z o.o. w spółkę osobową, w której nie występuje tzw. podwójne opodatkowanie, może wiązać się z koniecznością zapłaty podatku. Ze stanowiska fiskusa wynika, że wiele sztucznych czynności podejmowanych w celu uniknięcia podatku od tzw. niepodzielonych zysków to duże ryzyko zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Jednoznaczne wskazanie, które restrukturyzacje można uznać za bezpieczne, a przy których istnieje ryzyko ich zakwestionowania przez fiskusa, wciąż jest zadaniem trudnym. Jeżeli zakładane cele ekonomiczne da się ocenić jako obiektywnie pozorne czy nieprzydatne gospodarczo, to można narazić się na zarzut obejścia prawa podatkowego. Spodziewane korzyści ekonomiczne z planowanej restrukturyzacji powinny być istotne w zestawieniu z korzyściami na gruncie podatkowym, zwłaszcza biorąc pod uwagę ich wartość. Podatnicy, którzy chcą być pewni, że ich transakcja nie wiąże się z ryzykiem podatkowym, mogą wystąpić o wydanie opinii zabezpieczającej, która chroni przed GAAR. Należy jednak liczyć się z tym, że procedura jej wydania trwa ponad sześć miesięcy, a koszt jej wydania wynosi 20 tys. zł. Mimo wszystko opinia zabezpieczająca może okazać się cennym rozwiązaniem, jeżeli ewentualny skutek podatkowy może narazić przedsiębiorcę na niepomiarne koszty. Warto również już przed rozpoczęciem działalności zastanowić się, czy nie warto skorzystać z innej struktury dla nowego biznesu, jak np. spółka z o.o. spółka komandytowa. /@

przypadku przedstawione działania prowadziły do uzyskania korzyści podatkowej innego rodzaju. W wyniku przekształcenia spółki zależnej w spółkę osobową w przyszłości jej nadwyżka przychodów nad kosztami będzie mogła być efektywnie rozliczana ze stratą podatkową spółki dominującej w przeszłości. Zdaniem Szeffa KAS, osiągnięcie korzyści podatkowej nie było jednak głównym celem przeprowadzenia czynności, a cele ekonomiczne były racjonalne i mieściły się w ogólnych ramach, w jakich działają inni uczestnicy rynku. Analizie poddano także skutki restrukturyzacji, jak poprawa poziomu i struktury wyników finansowych spółki dominującej,

zwiększenie poziomu kontroli nad spółką zależną, czy uzyskanie większej elastyczności w relacjach pomiędzy spółką /@ dominującą a zależną.

podstawa prawna: art. 119a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. DzU z 2019 r. poz. 900 ze zm.)

podstawa prawna: art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)

podstawa prawna: art. 19 i art. 22 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2019 r. poz. 865 ze zm.)

ROZLICZENIA

Czy VAT do przeniesienia może się przedawnić

Aby uniknąć sporów ze skarbowką, podatnicy powinni rozliczać kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w okresie pięciu lat. Jeśli nie jest to możliwe, to należy zawniekskować o zwrot na rachunek bankowy.

LIDIA ADAMEK-BACZYŃSKA
MONIKA MAĆKOWIAK

Poniesienie przez podatnika istotnych nakładów inwestycyjnych w trakcie realizacji projektu często powoduje powstanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Przepisy ustawy o VAT przewidują dwa rozwiązania w przypadku powstania takiej nadwyżki:

- zwrot na rachunek bankowy podatnika lub
- przeniesienie kwoty nadwyżki na kolejny okres rozlicze-

niowy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT).

W przypadku zwrotu kwoty nadwyżki VAT na rachunek bankowy, organy mogą weryfikować zasadność tego zwrotu w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. I w praktyce często to robią. Taka kontrola może powodować przedłużenie terminu na zwrot. W celu szybszego rozliczenia kwoty nadwyżki wielu podatników decyduje się ją wykazać w deklaracji VAT jako kwotę do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe.

Takie rozwiązanie jest praktyczne szczególnie wtedy, gdy przeniesioną kwotę nadwyżki podatku naliczonego podatnik może rozliczyć w kolejnym okresie z kwotą należnego VAT. Trzeba się jednak zastanowić co będzie w przypadku, gdy

w kolejnym i następnych miesiącach również powstanie nadwyżka podatku naliczonego. Czy kwota nadwyżki VAT naliczonego nad należnym może wtedy ulec przedawnieniu?

Kwestia ta nie została uregulowana w przepisach podatkowych. Problematyka przedawnienia kwoty do przeniesienia jest przedmiotem sporów podatkowych z organami podatkowymi.

Jakie jest podejście fiskusa

Stanowisko organów podatkowych jest w tym zakresie niejednoznaczne. W interpretacji indywidualnej z 14 lutego 2019 r. (O114-KDIP1-3.4.012.744.2018.1.SM) dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że

pięcioletni okres przedawnienia, o którym mowa w art. 70 ordynacji podatkowej, dotyczy wszystkich elementów konstrukcyjnych VAT. W konsekwencji, kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przenoszona w deklaracji VAT przedawnia się z upływem pięciu lat, podobnie jak zobowiązanie podatkowe. Zdaniem organów podatkowych takie stanowisko jest zgodne z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 czerwca 2009 r. (I FPS 9/08).

Odmienne podejście zostało natomiast zaprezentowane w interpretacji indywidualnej dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 listopada 2019 r. (O115-KDIT1-1.4012.619.2019.1.MM). Organ uznał, że jeżeli podatnik prowadził działalność i wykazywał w deklaracjach podatkowych podatek należny

i naliczony, to nie należy mówić o kwocie nadwyżki wynikającej z deklaracji VAT za okres rozliczeniowy sprzed pięciu lat, lecz z poprzedniej deklaracji VAT. Dodatkowo, skoro podatnik nieprzerwanie prowadził działalność gospodarczą, to kwota VAT nie ulega przedawnieniu. Podobne stanowisko znajduje się w interpretacjach indywidualnych dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 października 2017 r. (O112-KDIL4.4012.269.2017.1.HW) oraz z 4 października 2019 r. (O114-KDIP1-1.4012.436.2019.1.IZ).

Stanowisko NSA

Omawiane zagadnienie było przedmiotem orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 14 stycznia 2020 r., I FSK 685/19). Sprawa dotyczy-

ła podatnika prowadzącego działalność na rynku obrotu nieruchomościami, któremu naczelnik urzędu skarbowego odmówił prawa do pomniejszenia podatku należnego o kwotę nadwyżki wykazanej w deklaracji jako kwota do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe. Naczelnik uznał, że kwota do przeniesienia powstała w przedawnionych okresach (2008-2010). W konsekwencji, podatnik był uprawniony do rozliczenia tej kwoty poprzez pomniejszenie kwoty podatku należnego wynikającego ze sprzedaży jednego z budynków dokonanej w 2017 r. Podatnik zaskarżył decyzję organu do wojewódzkiego sądu administracyjnego, który uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję i umorzył postępowanie. Zdaniem WSA, jeżeli wysokość kwoty podatku