



PODATKI I RACHUNKOWOŚĆ

Zmiana jednoosobowej firmy w spółkę rodzi wątpliwości podatkowe

VAT | Od 1 lipca 2011 możliwe jest przekształcenie działalności gospodarczej osoby fizycznej w jednoosobową spółkę kapitałową. Niestety, nie jest jasne, co się wówczas dzieje z jej prawami i obowiązkami wobec fiskusa wynikającymi z tej działalności

Wątpliwości pojawiają się zwłaszcza na gruncie podatku VAT.

Nowa możliwość

Przed 1 lipca 2011 przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą mógł ją kontynuować w formie spółki kapitałowej (z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjnej) jedynie poprzez przeniesienie swojego przedsiębiorstwa do tej spółki np. w drodze aportu (wkładu niepieniężnego). To wiązało się z niekorzystnymi skutkami na gruncie prawa cywilnego, bo nie wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy indywidualnego przechodziły na spółkę, do której wnosił aportem przedsiębiorstwo. Ustawodawca wprowadził więc do kodeksu spółek handlowych (k.s.h.) instytucję przekształcenia działalności gospodarczej w jednoosobową spółkę kapitałową, szczegółowo regulując tryb i zasady tego przekształcenia.

Czy jest sukcesja

Nowe przepisy przewidują, że wiąże się ono z tzw. sukcesją generalną. Zgodnie z art. 584 § 1 k.s.h. „spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego”. W dalszej części tego przepisu stwierdzono, że zasady sukcesji generalnej nie

stosuje się do ulg podatkowych przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 584 § 2 k.s.h.).

Językowa wykładnia tych przepisów prowadzi do wniosku, że przekształcenie wiąże się z sukcesją generalną wszystkich praw i obowiązków przedsiębiorcy przekształcanego, a zatem także wynikających z przepisów prawa podatkowego. Jak wskazuje k.s.h., wyjątek dotyczy jedynie ulg podatkowych. Tym samym a contrario należałoby dojść do wniosku, że wszelkie inne prawa i obowiązki wynikające z prawa podatkowego przechodzą na spółkę kapitałową.

Taki pogląd sprzeczny jest z uzasadnieniem do projektu ustawy z 25 marca 2011 o ograniczeniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców, którą wprowadzono w życie we wskazanym przepisie k.s.h. Stwierdzono w nim bowiem (jak się wydaje wbrew literalnemu brzmieniu wyżej wskazanych przepisów k.s.h.), że ze względu na brak odpowiednich postanowień ordynacji podatkowej z instytucją przekształcenia działalności gospodarczej w spółkę kapitałową nie będzie się wiązała sukcesja podatkowa. Ordynacja podatkowa zawiera katalog sytuacji, w których występuje sukcesja praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Nie ma w nim jednak przekształcenia działalności gospodarczej w jednoosobową spółkę kapitałową.

Pogląd wyrażony w uzasadnieniu do ustawy jest bardzo dyskusyjny i nie da się pogodzić

z językową wykładnią przepisów k.s.h. Przyjmując bowiem konsekwentnie zasadę, że to ordynacja podatkowa statuuje przejście ulg podatkowych, dochodzi się do wniosku, że jednocześnie ustawodawca postąpił w sposób nieracjonalny i nadgorliwy, wyłączając w k.s.h. z zakresu sukcesji przejście ulg podatkowych, które i tak nie nastąpi wskutek braku odpowiednich regulacji ordynacji podatkowej.

Jaka była intencja

Powstaje zatem pytanie, czy intencją ustawodawcy było zastosowanie sukcesji generalnej występującej przy przekształceniu działalności w jednoosobową spółkę również w odniesieniu do praw i obowiązków podatkowych? Czy może jednak – stosując zasadę autonomizacji prawa podatkowego – skoro przepisy podatkowe nie regulują tej kwestii, należy przyjąć, że nie może być mowy o sukcesji (zgodnie z wyżej przywołanym uzasadnieniem do nowelizacji)?

Odpowiedź na to pytanie jest kluczowa dla przekształcanych przedsiębiorców, szczególnie gdy chodzi o ich rozliczenia z tytułu VAT. Wątpliwości w konsekwencji prowadzi do niepewności co do tego, czy spółka kapitałowa kontynuująca działalność gospodarczą przekształcanego przedsiębiorcy nabywa m.in. prawo do odliczenia podatku naliczonego i otrzymania ewentualnego zwrotu nadwyżki podatku a jednocześnie przejmuje obowiązek złożenia deklaracji podatkowych i rozliczenia podatku za okresy poprzedzające przekształcenie.

W ustawie o VAT, podobnie jak w ordynacji podatkowej, próżno jednak szukać szczególnych regulacji w tym zakresie. Nie jest zatem do końca jasne, jak powinien postąpić przekształcani przedsiębiorca.

Zdarzenie niepodlegające VAT

W pierwszej kolejności należy zastanowić się, czy samo przekształcenie jest zdarzeniem podlegającym VAT. Czy instytucja ta bardziej zbliżona jest do znanych z obrotu gospodarczego restrykturacji spółek, o których

ZDANIEM AUTORKI

Anita Bardońska

doradca podatkowy,
starsza konsultantka podatkowa
w Kancelarii Olesiński & Wspólnicy



Przekształcenie przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą w spółkę kapitałową nie podlega VAT. Najwięcej wątpliwości budzi jednak przejście praw i obowiązków z zakresu tego podatku. Organy skarbowe zapewne bezkrytycznie przyjmą pogląd wyrażony w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej możliwość przekształcenia działalności gospodarczej. Oznaczałoby to, że prawo do zwrotu różnicy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nie przechodzi na spółkę kapitałową, a tym samym przedsiębiorca jeszcze przed wykreśleniem z ewidencji powinien zadbać o jego zwrot. Należy się spodziewać, że pionierzy chcący skorzystać z nowych regulacji będą chcieli potwierdzić konsekwencje podatkowe, występując o indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Opisane wątpliwości stawiają pod znakiem zapytania atrakcyjność przekształcenia działalności gospodarczej, które z założenia miało stanowić udogodnienie dla przedsiębiorców. ■

mowa w k.s.h. (np. połączenia, przekształcenia itp.), które w praktyce wiążą się ze zmianą podmiotową, czy też możemy mówić w tym wypadku o zbyciu majątku (przedsiębiorstwa) między dwoma podmiotami.

Za pierwszym z wskazanych poglądów przemawia to, że przekształcenie działalności gospodarczej w spółkę kapitałową wiąże się na gruncie prawa handlowego z sukcesją uniwersalną, podobnie jak przekształcenie lub połączenie spółek.

Natomiast specyfiką przekształcenia działalności gospodarczej jest współistnienie obu podmiotów po przekształceniu, bowiem byt osoby fizycznej jako podmiotu praw i obowiązków nie ustaje, choć sam przedsiębiorca zostaje wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, a efektem przekształcenia jest przejście przedsiębiorstwa na nabywcę.

Niezależnie od podejścia przekształcenie działalności gospodarczej pozostaje poza zakresem opodatkowania VAT. Nie jest żadną z czynności opodatkowanych (dostawą towarów ani świadczeniem usług), a jeśli przyjąć, że mamy tu do czynienia ze zbyciem majątku przedsiębiorstwa, to takie zbycie wprost zostało wyłączone z zakresu opodatkowania w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT.

Przepis ten, który jest wdrożeniem art. 19 dyrektywy 2006/112, mówi: „W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że

dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego”.

Pytanie o zgodność z dyrektywą

Oczywiście przytoczony przepis dyrektywy może, ale nie musi zostać wprowadzony przez państwa członkowskie. Jego treść wskazuje jednak, że jeśli już zostanie wprowadzony, nabywca przedsiębiorstwa powinien być traktowany jako następca prawny osoby przekazującej przedsiębiorstwo. Ma to zagwarantować kontynuację odliczeń i zwrotów VAT między podatnikiem zbywającym przedsiębiorstwo a podatnikiem nabywającym, i tym samym realizację zasady neutralności VAT.

Choć polska ustawa o VAT wprost wyłącza opodatkowanie zbycia przedsiębiorstwa, to jednocześnie nie wprowadzono regulacji zapewniających sukcesję praw i obowiązków w zakresie VAT. Za taką nie można bowiem uznać art. 91 ust. 9 ustawy o VAT, który jedynie zobowiązuje nabywcę przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do dokonania stosownych korekt odliczenia VAT. Można mieć zatem wątpliwości co do prawidłowości wdrożenia przepisów dyrektywy do polskich przepisów o VAT.

— Anita Bardońska
— Konrad Misiewicz
konsultant podatkowy
w Kancelarii Olesiński & Wspólnicy

• CZY POTRZEBNY SPIS Z NATURY

Brak szczegółowych regulacji dotyczących przekształcenia ma również ten skutek, że podatnicy VAT mogą mieć wątpliwości, czy będą zobowiązani sporządzić spis z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy o VAT. W praktyce, przy przekształceniu, spółka kapitałowa zostanie wpisana do KRS, zanim przedsiębiorca zostanie wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej. Wiązać się to będzie z tym, że przedsiębiorstwo osoby fizycznej zostanie w całości przeniesione do nowo utworzonej spółki kapitałowej przed zakończeniem prowadzenia działalności gospodarczej i przed powstaniem ewentualnego obowiązku sporządzenia spisu z natury. Naszym zdaniem przedsiębiorcy dokonujący przekształcenia mogą argumentować, że wykonywali czynności opodatkowane VAT aż do dnia ich wykreślenia z centralnej ewidencji i informacji o działalności gospodarczej, a organom podatkowym trudno będzie udowodnić, że zaprzestali tych czynności wcześniej, np. przed dniem zarejestrowania w KRS spółki powstałej przed przekształceniem. Niezależnie od tego, czy omawiane przekształcenie oznacza tylko zmianę podmiotową czy zbycie przedsiębiorstwa przez osobę fizyczną do nowo utworzonej spółki, na moment zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonywania czynności opodatkowanych VAT w majątku osoby fizycznej nie pozostaną żadne towary, które mogłyby zostać objęte ewentualnym spisem z natury. W praktyce zatem nie powinno być obowiązku sporządzenia takiego spisu. ■