

## Wstęp

W ostatnim dniu listopada 2020 r., tj. w ostatnim prawnie dopuszczalnym terminie, polski prawodawca opublikował nowelizację ustaw o podatkach dochodowych (zarówno ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) – dalej: ustawa o CIT, jak i ustawy z 15 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.) – dalej: ustawa o PIT), w ramach której spółkom komandytowym i niektórym spółkom jawnym nadawany został status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Oczywiście, kluczowe i najważniejsze regulacje dotyczące tego zagadnienia zawarte są w ustawie o CIT, jednak wpływają one na treść przepisów ustawy o PIT (stąd wskazanie na obie ustawy podatkowe). Wciągnięcie spółek komandytowych na listę podatników CIT nie było nowym pomysłem, jednak z całą pewnością zaskakujący był moment wprowadzenia takich zmian. Bez wątplenia bowiem czas pandemii, okres, w którym duża część przedsiębiorców wobec kolejnych, powracających ograniczeń walczy o przetrwanie, nie sprzyja tego rodzaju rewolucjom fiskalnym. Zdecydowanie zaskakująca była decyzja prawodawcy o objęciu statusem podatnika podatku dochodowego od osób prawnych niektórych spółek jawnych. Dodatkowo niepokój sygnatariuszy umów takich spółek wzbudziły, przynajmniej w pierwszym momencie, nie zawsze jasne dla nich przesłanki, jakie decydują o objęciu konkretnych jednostek opodatkowaniem podatkiem dochodowym.

W niniejszej publikacji przybliżyłam szczególne rozwiązania, jakie stosowane są w związku z nadaniem spółkom komandytowym i jawnym statusu podatników CIT, ale również wyjaśniam, co zrobić, aby spółka jawna pozostała transparentna podatkowo. Zapewniam Czytelników, że książka nie stanowi kolejnego opracowania, w ramach którego prawodawca poddawany jest krytyce za to, co i w jaki sposób zmienił w podatkach dochodowych od 2021 r. (bo takich nie brakuje). Moim celem jest ułatwienie funkcjonowania współnikom takich dwóch rodzajów spółek osobowych oraz poruszenia się w głąb nie do końca dopracowanych przepisów.

Radostaw Kowalski

# Rozdział I

## Spółka komandytowa

### 1. Spółka komandytowa jako podatnik CIT

Nie sposób jest omawiać implikacje nadania spółkom komandytowym i jawnym statusu podatników CIT, a także okoliczności, w jakich te drugie unikną opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, bez ogólnego chociaż przypomnienia, z czego wynika owa niemal mityczna atrakcyjność fiskalna takich podmiotów. Jednocześnie zaznaczyć trzeba, że o ile sytuacja podatkowa w podatkach dochodowych obu rodzajów spółek była identyczna, o tyle już w ogólnym rozrachunku, w sensie cywilistycznym, spółka komandytowa jest formułą znacznie bezpieczniejszą gospodarczo, przynajmniej dla komandytariuszy, niż spółka jawna.

Do końca 2020 r. spółki osobowe prawa handlowego, inne niż spółka komandytowo-akcyjna, nie były, a nawet nie mogły być, podatnikami polskiego podatku dochodowego. Wyjątek stanowiły zakłady zagranicznych spółek osobowych posiadających w państwie swojej rezydencji podatkowej status podatnika podatku dochodowego, ale w praktyce sytuacja taka występowała dość rzadko, bo w wielu państwach spółki komandytowe i spółki jawne, a także podmioty odpowiadające swoim statusem takim spółkom, nie są podatnikami, tj. pozostają transparentne podatkowo.

Zarówno na gruncie ustawy o CIT, jak i ustawy o PIT do takich spółek zastosowanie miały zasady, zgodnie z którymi to wspólnicy spółki komandytowej i jawnej (tak samo jak do spółek partnerskich, ale i spółek cywilnych) byli podatnikami podatków dochodowych i to oni dokonywali rozliczenia z fiskusem w zakresie dochodów i strat z działalności gospodarczej prowadzonej w ramach danej spółki. Owa transparentność (przejrzystość) podatkowa sprowadzała się do tego, że o ile ewidencje podatko-

we prowadzone były dla spółki, o tyle wynik podatkowy nie „należał do spółki”, a do wspólników. Oczywiście, wspólnicy uczestniczyli w przychodach i kosztach, w efekcie – w dochodach czy stratach w takim zakresie, w jakim mają udział w zyskach spółki. Przy okazji warto przypomnieć, że bez względu na wynik takiej działalności decydował udział w zyskach, a nie stratach.

W efekcie wypłata wspólnikowi udziału w zysku takiej spółki, inaczej niż wypłata udziału w zyskach spółek będących podatnikami CIT, nie podlegała żadnemu opodatkowaniu. Skutkowało to jednokrotnością opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez wspólnika spółki osobowej wyłącznie na poziomie wspólnika.

Nawet jeżeli w praktyce pojawiają się niekiedy „jakieś” szczególne problemy (np. powracająca co jakiś czas kwestia transakcji pomiędzy spółką a wspólnikiem), to bez wątpienia fakt, iż podatek od dochodów uzyskiwanych w ramach działalności prowadzonej w formie spółki płacony był wyłącznie na poziomie wspólnika, tworzył takie rozwiązanie niezwykle atrakcyjnym fiskalnie. Już tylko to mogło prowokować do zastanowienia się nad tym, czy prawodawca nie powinien poszukać pieniędzy w kieszeniach wspólników tych spółek. Oczywiście, przedstawicielom fiskusa najtrudniej było zaakceptować to, w jak korzystnej sytuacji znajduje się komandytariusz spółki komandytowej.

Minister Finansów podniósł jako główny argument uzasadniający włączenie spółki komandytowej do grupy podatników CIT, że pozycja komandytariusza spółki komandytowej w zakresie, w jakim ten ponosi odpowiedzialność za zobowiązania spółki, jest bardzo zbliżona (w praktyce niemal identyczna) do tej, jaką ma udziałowiec w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością.

Wynika to bowiem z faktu, że udziałowiec nie odpowiada za zobowiązania spółki z o.o., a faktycznie ponosi odpowiedzialność z wniesionego wkładu do spółki, tymczasem odpowiedzialność komandytariusza jest ograniczona tylko do wysokości sumy komandytowej i na dodatek jest on wolny od odpowiedzialności w granicach wartości wkładu wniesionego do spółki.

**MF** *W praktyce zatem sytuacja prawna oraz odpowiedzialność komandytariusza w spółce komandytowej jest zbliżona do sytuacji prawnej oraz odpowiedzialności wspólników spółki kapitałowej (np. spółki z o.o.). Uznając zatem, iż brak jest racjonalnego uzasadnienia dla dalszego podatkowego różnicowania zasad opodatkowania komandytariusza w spółce komandytowej z zasadami dotyczącymi wspólników spółki kapitałowej, proponuje się nadanie spółce komandytowej statusu podatnika podatku dochodowego. (Druk sejmowy nr 642, uzasadnienie projektu)*

W istocie już w 2013 r., w projekcie nowelizacji, w wyniku której spółka komandytowo-akcyjna włączona została do grona podatników CIT (druk sejmowy nr 1725), obok tej spółki jako nowy podmiot objęty opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych wymieniana była spółka komandytowa. Wówczas jednak prawodawca

nie zdecydował się na taki krok, w konsekwencji czego wspólnicy spółek komandytowych uniknęli podwójnego opodatkowania dochodów na kilka lat.

Jak się jednak okazało, było to jedynie odroczenie terminu realizacji pomysłu przedstawicieli fiskusa, a nie całkowite odejście od niego.

Bez wątpienia spółki komandytowe (czy ich wspólnicy) stały się ofiarą swojej popularności. Choć sama instytucja spółki komandytowej znana jest od lat (np. występowała już w Kodeksie handlowym z 1934 r.), to w trakcie drugiej dekady XXI wieku nastąpił istotny wzrost liczby spółek komandytowych.

Najpopularniejsza przy tym jest formuła, w ramach której osoby fizyczne będące komandytariuszami jednocześnie są udziałowcami spółki z o.o. uczestniczącej w spółce komandytowej jako komplementariusz z niewielkim udziałem w zysku. W konsekwencji osoby fizyczne ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania spółki komandytowej w bardzo ograniczonym zakresie (do wysokości sumy komandytowej, jednak nie więcej niż do wysokości posiadanych udziałów w spółce z o.o. będącej komplementariuszem, a jeżeli są członkami zarządu komplementariusza, to na zasadach określonych w art. 299 ustawy z 15 ustawy 2020 r. – Kodeks spółek handlowych; j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm., dalej: k.s.h.), uczestnicząc bezpośrednio w zysku spółki komandytowej bez podwójnego opodatkowania i pośrednio, poprzez udział w zysku komplementariusza, czyli z podwójnym podatkiem dochodowym.

Ze względu na popularność takiego modelu prowadzenia działalności spółka komandytowa została uznana przez aparat skarbowy za strukturę optymalizacyjną.

W świetle powyższego, jak się zdaje, wprowadzenie opodatkowania dochodów spółek komandytowych na poziomie takich podmiotów, tj. pozbawienie ich transparentności, było nieuniknione, jednak prawodawca wybrał bodaj najgorszy moment – czas pandemii. Na dodatek sama nowelizacja została uchwalona dosłownie na ostatnią chwilę i opublikowana w Dzienniku Ustaw w ostatnim możliwym terminie.

Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że przy okazji ustawodawca „wylał dziecko z kąpielą”, bo dążąc do wyeliminowania mechanizmów służących osiągnięciu korzyści podatkowej, prawodawca doprowadził do tego, że podwójne opodatkowanie stosowane będzie również wówczas, gdy wspólnicy nie kierowali się celem optymalizacyjnym (bo trudno uznać za eliminację takiego skutku zwolnienie zaproponowane komandytariuszom – o czym w dalszej części).

O ile wprowadzenia opodatkowania dochodów spółki komandytowej można było się spodziewać, o tyle nadanie statusu podatnika CIT niektórym spółkom jawnym było dużym zaskoczeniem. Bez wątpienia za uzasadnienie takiego działania prawodawcy nie może posłużyć argumentacja zastosowana wobec spółek komandytowych. W przypadku bowiem spółki jawnej nie mamy do czynienia ani z działaniami optymalizacyjnymi, ani też nie występuje ograniczenie odpowiedzialności za zobowiązania spółki któregokolwiek ze wspólników. Jeżeli chodzi o spółki jawne, autor projektu uzasadnia nadanie statusu niektórym podmiotom takiego rodzaju tym, że część spośród wspólni-

ków pozostając w cieniu, unika opodatkowania dochodów osiąganych w ramach działalności spółki jawnej.

## 1.2. Spółki komandytowe mające status podatnika CIT

Po nowelizacji ustawy o CIT nie ma takiej możliwości, aby po 30 kwietnia 2021 r. jakakolwiek spółka komandytowa nie była podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Najpóźniej od początku maja spółki komandytowe, niezależnie od tego, jaki jest status jej wspólników, jaka jest ich rezydencja podatkowa, ale również to, czy spółka prowadzi aktywną działalność, czy zamierza dalej funkcjonować, czy może jest w likwidacji bądź innej procedurze – są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Całkowicie bez znaczenia jest to, jakie podmioty są wspólnikami spółki, czy są to osoby fizyczne czy prawne. Nawet gdyby zarówno komandytariuszami, jak i komplementariuszami były osoby fizyczne, najpóźniej od maja 2021 r. spółka jest podatnikiem CIT. Wbrew postulatam wysuwany w czasie procesu legislacyjnego nieistotne również jest to, czy wspólnicy spółki są polskimi rezydentami fiskalnymi, czy może są nimi podmioty zagraniczne.

---

**WAŻNE!** Począwszy od maja 2021 r., każda spółka komandytowa, również ta będąca w likwidacji, upadłości itp., posiada status podatnika CIT.

---

## 1.3. Działania wspólników spółki komandytowej

Zapewne fakt, że nowelizacja, skutkiem której było objęcie statusem podatnika CIT spółki komandytowej, została uchwalona i opublikowana w ostatniej chwili, przesądził o tym, że prawodawca, bardzo nietypowo, umożliwił odsunięcie w czasie momentu nabycia przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego. Nietypowość rozwiązania polega na tym, że co prawda przepisy obowiązują od 1 stycznia 2021 r. i od tego dnia, co do zasady, spółki komandytowe podlegają CIT, jednak na podstawie regulacji przejściowych spółka może postanowić, że status podatnika podatku od osób prawnych nabędzie dopiero od dnia 1 maja 2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r.

Jest to rozwiązanie opcjonalne, zatem decyzja w tym zakresie należała do spółki. Podkreślić trzeba, że w art. 12 ust. 2 ustawy z 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. poz. 2123) nie zostało wskazane, kto, jak, w jakim terminie powinien podjąć taką decyzję i czy powinien informować o tym organ podatkowy, a może KRS? Na skutek tego decyzja