

Wstęp

Pomimo że obecnie jesteśmy skupieni na zmianach, jakie od 2022 r. prawodawca wprowadził i wciąż wprowadza w ramach Polskiego Ładu, nie możemy zapominać, że dla większości spółek komandytowych niedawno skończył się pierwszy rok ich statusu jako podatnika CIT. To oznacza pierwsze rozliczenia roczne takich podatników. Przypomnijmy, że w ostatnim dniu listopada 2020 r. 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 2021 r. poz. 1800 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 2021 r. poz. 1128 ze zm. – dalej: ustawa o PIT), w ramach której spółkom komandytowym i niektórym spółkom jawnym nadany 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 sprzyjało 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 przybliżam szczególne rozwiązania, jakie stosowane są w związku z nadaniem spółkom komandytowym i jawnym statusu podatników CIT, uwzględniam przy tym pierwsze doświadczenia i zmiany wprowadzone Polskim Ładem, ale również wyjaśniam, co zrobić, aby spółka jawna pozostała transparentna podatkowo. Moim celem jest ułatwienie funkcjonowania współnikom takich dwóch rodzajów spółek osobowych oraz poruszania się w gąszczu nie do końca dopracowanych przepisów, po części dodatkowo skomplikowanych przez eksperyment legislacyjny nazywany Polskim Ładem.

Radosław Kowalski

Rozdział I

Spółka komandytowa

1. Spółka komandytowa jako podatnik CIT

Pomimo że rok podatkowy 2022 jest drugim, w którym spółki komandytowe i niektóre jawne mają status podatników CIT, warto pokrótce przypomnieć, z czego w przeszłości wynikała 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 zawsze była i cały czas 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 podatkowe 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 mieli 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 (czyli inaczej, niż to jest w przypadku wypłaty udziału w zysku spółki będącej podatnikiem CIT).

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, który z jednej strony w bardzo ograniczonym zakresie odpowiada za zobowiązania spółki, a jednocześnie w poprzednim stanie prawnym korzystał z „przywileju” jednokrotnego opodatkowania.

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.