

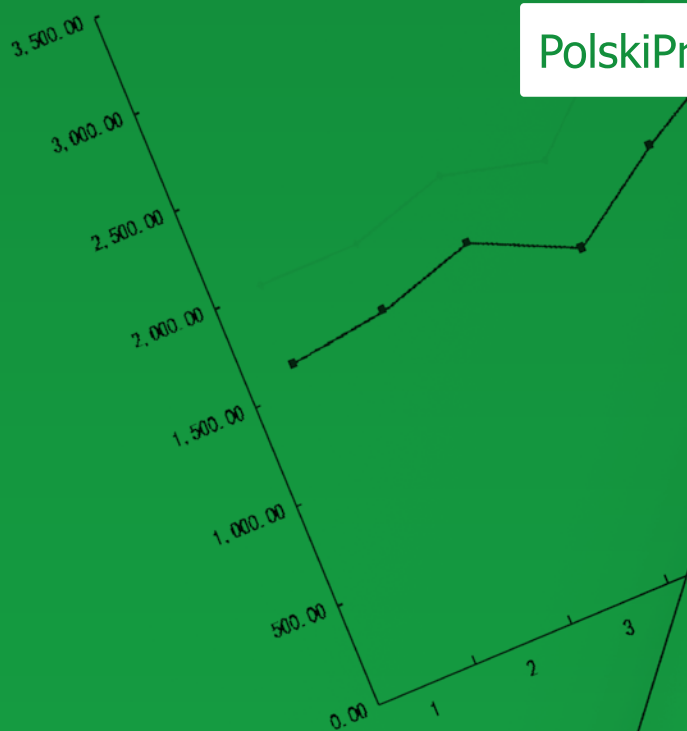
---

# FINANSE I KSIĘGOWOŚĆ

---

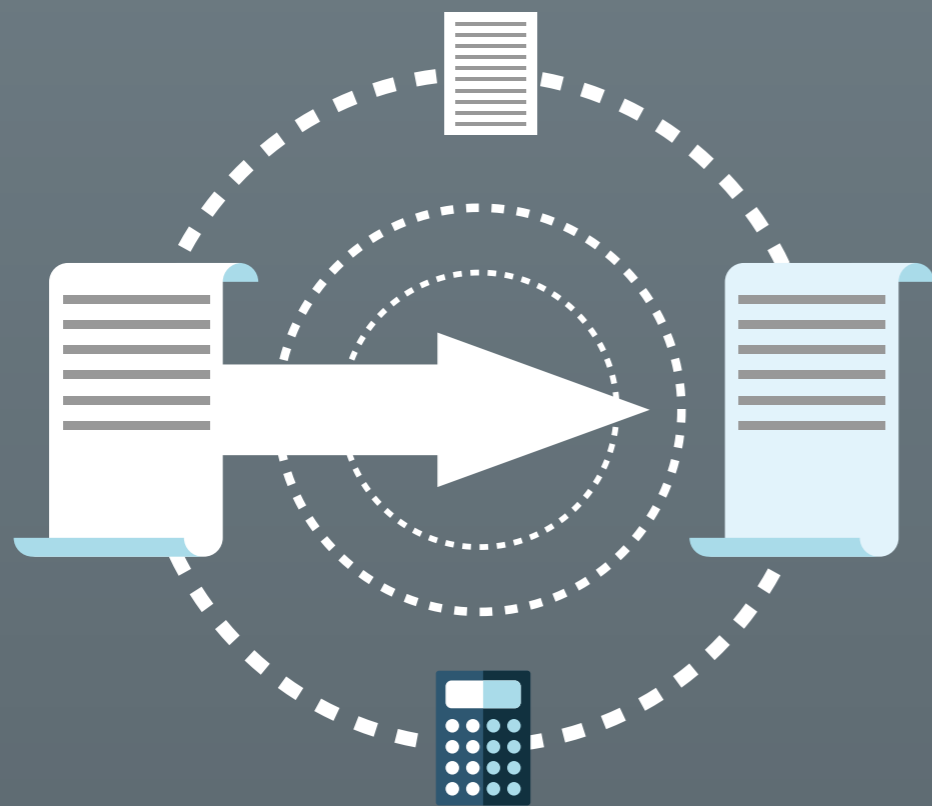
DODATEK MAGAZYNU

PolskiPrzemysł



**Deloitte.**

2015



# Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową

## – wybrane zagadnienia prawne, rachunkowe i podatkowe

Zmiana formy prawnej spółki prawa handlowego może być wynikiem różnych okoliczności. Niezależnie od konkretnego kontekstu biznesowego dla pełnego powodzenia procesu przekształcenia konieczne jest kompleksowe spojrzenie na jego poszczególne etapy i skutki. W artykule specjaliści Deloitte zwracają uwagę przedsiębiorców na najważniejsze aspekty prawne, podatkowe i rachunkowe związane z przekształceniem spółek na przykładzie przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę komandytową.



**Katarzyna Kurzawska-Puchała**

starszy menedżer  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.



**Piotr Kruszyński**

projekt menedżer Deloitte Polska  
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.



**Rafał Danielczak**

starszy konsultant  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.



**Marta Józwiak**

starszy prawnik Deloitte Legal, Pasternak, Korba  
i Wspólnicy Kancelaria Prawnicza sp.k.

### SKUTKI PRAWNE PRZEKSZTAŁCENIA SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ W SPÓŁKĘ OSOBOWĄ

#### DOPUSZCZALNE KOMBINACJE

Podstawowym dokumentem w prawie polskim regulującym kwestie prawne związane z przekształceniem spółek handlowych jest Kodeks spółek handlowych (KSH), a konkretnie artykuły od 551 do 584. KSH dopuszcza możliwość zmiany formy prawnej ze spółki osobowej w spółkę kapitałową, ze spółki osobowej w inną spółkę osobową, ze spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową, a także ze spółki kapitałowej w spółkę osobową, o ile spółka przekształcana nie znajduje się w stanie likwidacji, która nie rozpoczęła podziału majątku, ani nie jest w upadłości. Jedną z najciekawszych dopuszczalnych kombinacji zmiany formy prawnej jest przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (spółka kapitałowa) w spółkę komandytową (spółka osobowa).

#### ETAPY PRZEKSZTAŁCENIA SPÓŁKI HANDLOWEJ W INNĄ FORMĘ PRAWNĄ

W każdym procesie przekształcenia można wyróżnić trzy zasadnicze etapy. Pierwszy z nich, powszechnie zwany etapem przygotowawczym lub menedżerskim, polega na sporządzeniu przez zarząd prze-

kształcanej spółki planu przekształcenia wraz z załącznikami, który następnie należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta. W fazie przygotowawczej spółka przekształcana również dwukrotnie dokonuje zawiadomienia wspólników o zamiarze podjęcia uchwały o przekształceniu. Po zakończeniu pierwszego etapu następuje przejście na tzw. etap właścicielski polegający na podjęciu uchwał przez wspólników spółki przekształcanej o przekształceniu i złożeniu oświadczeń o uczestnictwie w spółce przekształcanej. Ten etap – w wypadku zmiany formy ze spółki z o.o. na spółkę komandytową – kończy się wraz z określeniem wspólników prowadzących sprawę spółki i mających reprezentować spółkę przekształconą oraz zawarciem umowy spółki komandytowej. Całość procesu przekształcenia wieńczy etap trzeci, polegający na wpisaniu spółki przekształcanej do rejestru i wykreśleniu spółki przekształcanej przez właściwy sąd rejestrowy. Oznacza to, że zmiana formy prawnej spółki prawa handlowego jest procesem stosunkowo złożonym, który może zająć około trzech miesięcy.

#### A CO W PODATKACH?

Przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową (np. spółkę komandytową czy jawną) wiąże się z szeregiem konsekwencji powstających na gruncie podatkowym. Warto w tym miejscu wskazać, że takie przekształcenie skutkuje przede wszystkim tzw. sukcesją uniwersalną praw i obowiązków podatkowych. W praktyce oznacza to, że spółka osobowa wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Jest to o tyle istotne, że spółka osobowa powstała z przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie tylko będzie odpowiadała za zobowiązania podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, z której przekształcenia powstała, lecz także będzie uprawniona do dokonywania korekt rozliczeń podatkowych spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (w zakresie nieobjętym okresem przedawnienia).

#### PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH (PCC)

Przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową jest na gruncie ustawy o PCC uznawane za zmianę umowy spółki, która stanowi czynność cywilnoprawną podlegającą opodatkowaniu PCC przy zastosowaniu stawki 0,5%, jeżeli wynikiem przekształcenia jest zwiększenie majątku spółki osobowej. W takim wypadku opodatkowaniu PCC podlega wartość wkładu do spółki osobowej powstałej z przekształcenia. Jednocześnie zwolnieniu z opodatkowania PCC podlega część wkładu do spółki osobowej, odpowiadająca kapitałowi zakładowemu w przekształcanej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, którego wartość była uprzednio opodatkowana PCC lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska albo od których – zgodnie z prawem państwa członkowskiego – podatek nie był naliczany.

To oznacza, że w związku z przekształceniem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową dojdzie do opodatkowania PCC jedynie pod warunkiem, że w wyniku przekształcenia doszło do zwiększenia majątku spółki osobowej.

Jakkolwiek jest to jedyny warunek skutkujący opodatkowaniem w zakresie PCC, to jednak organy podatkowe w wydawanych interpretacjach zwracają uwagę na to, że jeżeli wartość kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością była zwolniona z PCC (np. w części kapitału zakładowego wyemitowanego w związku z transakcją wymiany udziałów pomiędzy podmiotami będącymi polskimi rezydentami podatkowymi), to nie może ona korzystać ze zwolnienia z PCC. Argumentują to przede wszystkim tym, że przepis dotyczący zwolnienia z PCC, o którym mowa wcześniej, odnosi się m.in. do sytuacji, w której podatek nie był naliczany zgodnie z prawem państwa członkowskiego, a więc zdaniem organów podatkowych nie dotyczy polskich spółek kapitałowych.

#### PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH (CIT) I PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH (PIT)

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest podatnikiem CIT, podczas gdy podatnikiem podatku dochodowego od dochodów osiąganych przez spółkę osobową są wspólnicy tej spółki w części, w jakiej uczestniczą oni w zysku tej spółki. Tym samym na skutek przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową w miejsce dotychczasowego jednego podatnika CIT (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) pojawi się wielu podatników (wspólników spółki osobowej), którzy będą rozliczali dochody generowane przez spółkę osobową na podstawie ustawy o podatku dochodowym właściwej dla danego wspólnika (tj. ustawy o CIT lub PIT).

Ważnym elementem przekształcenia jest fakt, że na skutek takiego przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową zostaną utracone ewentualne posiadane przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością straty podatkowe, które mogłyby potencjalnie zostać przez tę spółkę rozliczone w kolejnych latach podatkowych, gdyby kontynuowała ona swoją działalność w dotychczasowej formie prawnej.

Dodatkowo przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową może skutkować opodatkowaniem po stronie wspólników przekształcanej spółki. Zgodnie bowiem z przepisami ustaw o podatkach dochodowych na moment przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową wartość niepodzielonych zysków oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy stanowi dla celów CIT i PIT dochód jej wspólników.

#### PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG (VAT)

Przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę osobową nie wywołuje żadnych skutków podatkowych w zakresie VAT (spółka osobowa jest także podatnikiem tego podatku i kontynuuje rozliczenia z tytułu VAT spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, z której przekształcenia powstała).

#### PLAN PRZEKSZTAŁCENIA I UDZIAŁ BIEGŁEGO REWIDENTA W PRZEKSZTAŁCENIU

Zgodnie z wymogami KSH elementem wymaganym do przekształcenia spółki jest sporządzenie planu przekształcenia. Jest on przygotowywany w formie pisemnej przez zarząd spółki przekształcanej bądź wszystkich wspólników prowadzących sprawę spółki przekształcanej. Plan przekształcenia powinien zawierać co najmniej ustalenie wartości bilansowej majątku spółki przekształcanej na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia oraz określenie wartości udziałów albo akcji wspólników zgodnie ze sprawozdaniem finansowym przygotowanym dla celów przekształcenia. Tym samym w odróżnieniu od planów połączenia i podziału nie jest wymagane określenie stosunku wymiany opartego na wartości godziwej udziałów lub akcji przekształcanej spółki. Sprawozdanie takie powinno być sporządzone na określony dzień w miesiącu poprzedzającym przedłożenie wspólnikom planu przekształcenia. Sprawozdanie należy sporządzić przy zastosowaniu takich samych metod i w takim samym układzie jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe. Ponadto do planu przekształcenia należy dołączyć projekt uchwały w sprawie przekształcenia spółki, projekt umowy albo statutu spółki przekształcanej oraz wycenę aktywów i pasywów spółki przekształcanej.

Plan przekształcenia należy poddać badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności. W szczególności badanie to polega na sprawdzeniu zgodności planu przekształcenia pod względem formalnym oraz jego kompletności i rzetelności.

Biegłego rewidenta wyznacza na wniosek spółki sąd rejestrowy właściwy według siedziby spółki przekształcanej. Spółka może wskazać nazwisko konkretnego biegłego rewidenta, który będzie odpowiedzialny za badanie. Wynagrodzenie za pracę biegłego rewidenta określa sąd rejestrowy. Biegły rewident zobowiązany jest do sporządzenia na piśmie szczegółowej opinii oraz do złożenia jej wraz z planem przekształcenia sądowi rejestrowemu, a także spółce przekształcanej w terminie określonym przez sąd, nie dłuższym jednak niż dwa miesiące od dnia jego wyznaczenia. ■

# Znak towarowy

## – prezentacja w sprawozdaniu finansowym oraz wybrane implikacje podatkowe



**Dominika Zawitkowska**  
projekt menedżer Deloitte Polska  
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.



**Katarzyna Mrozowska**  
menedżer Deloitte Polska  
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.



**Katarzyna Kunka**  
menedżer Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.

**Z**naki towarowe są istotnym elementem rozpoznawalności przedsiębiorstwa i po pewnym czasie stają się cennym składnikiem majątku przedsiębiorstwa. Znak towarowy pojawia się na każdym produkcie, w każdej umowie i jest jednym z podstawowych elementów promocji produkowanych towarów lub świadczonych usług. Od samego początku kreowania marki należy pamiętać o zapewnieniu znakom towarowym odpowiedniej ochrony prawnej, co pozwoli ograniczyć lub zakazać korzystania z wytworzonego przez firmę znaku towarowego przez osoby trzecie bez zgody właściciela znaku oraz uniemożliwi czerpanie korzyści materialnych z wykorzystania tych znaków przez osoby trzecie. Osoby zarządzające przedsiębiorstwami powinny zdawać sobie sprawę, że znaki towarowe pozostawione bez ochrony mogą być utracone na rzecz innych podmiotów, które mogą posiadać większe fundusze na szybszy rozwój dobrze zapowiadających się produktów pod daną marką.

”

**CHCĄC SPRZEDAĆ ZNAK TOWAROWY WYTWORZONY WE WŁASNYM ZAKRESIE INNEMU PODMIOTOWI GOSPODARCZEMU LUB ZAMIERZAJĄC POBIERAĆ OPŁATY ZA KORZYSTANIE Z WYTWORZONEGO PRZEZ SIEBIE ZNAKU PRZEZ PODMIOTY TRZECIE, WARTO PRZYGOTOWAĆ PROFESJONALNĄ WYCENĘ ZNAKU TOWAROWEGO. NA RYNKU ISTNIEJE WIELE FIRM WYSPECJALIZOWANYCH W PRZEPROWADZANIU TAKIEGO RODZAJU WYCEN**

### UJĘCIE ZNAKÓW TOWAROWYCH W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH

Należy jednak zdawać sobie sprawę, że znaki towarowe wytworzone we własnym zakresie nie stanowią składnika majątku przedsiębiorstwa ani w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z polską Ustawą o rachunkowości (UoR), ani w jednostkach sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Zgodnie z definicją wartości niematerialnych i prawnych w art. 3. UoR pkt 14 wartość praw do znaków towarowych może zostać ujęta w sprawozdaniu finansowym tylko w wypadku nabycia praw do znaków od innego podmiotu.

Wyraźny zakaz rozpoznawania znaków towarowych wytworzonych we własnym zakresie znajduje się również w MSR 38 pkt 63, natomiast w punkcie 64 tego standardu znajduje się argumentacja, w której mówi się o tym, że nakłady na wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie znaki towarowe nie są możliwe do odróżnienia od kosztów rozwoju firmy jako całości.

Chcąc sprzedać znak towarowy wytworzony we własnym zakresie innemu podmiotowi gospodarczemu lub zamierzając pobierać opłaty za korzystanie z wytworzonego przez siebie znaku przez podmioty trzecie, warto przygotować profesjonalną wycenę znaku towarowego. Na rynku istnieje wiele firm wyspecjalizowanych w przeprowadzaniu takiego rodzaju wycen.

W wypadku nabycia praw do znaków towarowych należy pamiętać, że zarówno według UoR, jak i MSR 38, znaki towarowe amortyzuje się zgodnie z okresem, w którym można się spodziewać, że składnik aktywów będzie generował korzyści ekonomiczne dla jednostki. Warto jednak zauważyć, że – na co wskazuje MSR 38 – dany składnik aktywów niematerialnych, czyli na przykład znak towarowy, może posiadać nieokreślony okres użytkowania – w takim wypadku składnik ten nie podlega amortyzacji, lecz corocznemu testowaniu pod kątem utraty wartości. Należy również pamiętać o analizie trwałej utraty wartości aktywów, która zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych.

Obecnie wiele grup kapitałowych decyduje się na tworzenie spółek, które mają na celu zarządzanie znakami towarowymi w grupie kapitałowej. Przy tworzeniu tego rodzaju struktur warto zwrócić się do specjalistów w zakresie rachunkowości oraz w zakresie prawa podatkowego z prośbą

o doradztwo, jak tego rodzaju transakcje wpłyną na sprawozdania finansowe i na rozliczenia podatkowe spółki.

W sprawozdaniach skonsolidowanych grup kapitałowych aktywa takie będą wyeliminowane jako transakcje z jednostkami powiązanymi. Jedynym efektem transakcji mającym odzwierciedlenie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jest utworzenia aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od znaku towarowego. Z kolei w sprawozdaniach jednostkowych spółek zarządzających znakami można zaobserwować, jaka jest wartość znaków towarowych w grupie kapitałowej i jakie zyski grupa mogłaby wygenerować przy ewentualnej sprzedaży swoich znaków towarowych poza grupę kapitałową.

### WYBRANE IMPLIKACJE PODATKOWE W WYPADKU POSIADANIA ZNAKÓW TOWAROWYCH W FIRMIE

W zależności od tego, czy znak towarowy został nabyty, czy wytworzony, odmienne będą implikacje podatkowe w zakresie traktowania takiej wartości niematerialnej dla celów podatkowych, w szczególności w obszarze traktowania wydatków związanych z wytworzeniem znaków towarowych bądź nabyciem praw do znaków towarowych.

Dla potrzeb niniejszego komentarza zostaną przedstawione wyłącznie implikacje dla osób prawnych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (przy czym analogiczne przepisy w zakresie traktowania wydatków na nabycie/wytworzenie omawianych wartości niematerialnych i prawnych obowiązują również na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Znaki towarowe, a w istocie prawa ochronne na znak towarowy mieszczą się w kategorii wartości niematerialnych i prawnych. W świetle art. 16b ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: Ustawa o PDOP) amortyzacji podlegają nabyte, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania, m.in. prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej<sup>1</sup>, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Zważywszy na tę regulację, amortyzacji nie podlegają znaki towarowe wytworzone w ramach działalności przedsiębiorstwa, albowiem jednym z koniecznych warunków dla dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych jest ich nabycie. Tym samym w wypadku firmy, która jakkolwiek może posiadać rozpoznawalne znaki towarowe na rynku, jeśli zostały one wytworzone w ramach działalności tej firmy, nie ma podstaw do ich amortyzacji podatkowej. Wydatki związane z wytworzeniem takich znaków powinny jednak stanowić koszty uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, przy czym w praktyce wydatki te nie są znaczące (zwykle w katalogu tych wydatków mieszczą się m.in. koszty rejestracji znaku czy badanie zdolności do ochrony znaku).

W przypadku nabycia znaków towarowych, jeśli spełnione zostaną pozostałe warunki wskazane w art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP, wartości te jako prawa ochronne na znaki towarowe powinny podlegać amortyzacji podatkowej, czyli wydatki na ich nabycie powinny co do zasady zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane od ustalonej dla celów PDOP wartości początkowej omawianych wartości.

Przy czym – w zależności od formy nabycia praw ochronnych do znaków towarowych (w drodze odpłatnego nabycia vs. w formie aportu aktywa lub przedsiębiorstwa/zorganizowanej części przedsiębiorstwa) – na gruncie przepisów ustawy o PDOP odmiennie może być ustalana wartość początkowa stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów. Kwestia ta wymaga zatem przeprowadzenia każdorazowo indywidualnej analizy podatkowej. ■

<sup>1</sup> W myśl art. 6 ustawy z dn. 30 czerwca 2000 r. Ustawa prawo własności przemysłowej (Dz.U.2013.1410.j.t.) na warunkach określonych w ustawie udzielane są patenty oraz dodatkowe prawa ochronne na m.in. znaki towarowe.

# Rozwój firmy w drodze akwizycji – wybrane możliwości nabycia przedsiębiorstwa lub jego aktywów a implikacje rachunkowe oraz podatkowe

Podmioty zamierzające zwiększyć skalę działalności lub zdywersyfikować portfel swoich przedsięwzięć mają obecnie do dyspozycji cały wachlarz możliwych rozwiązań: począwszy od relatywnie bezpiecznego, ale i przeważnie powolnego wzrostu organicznego, aż po akwizycje – mnogość dostępnych rozwiązań sprawia, że zasadniczo każdy podmiot powinien znaleźć to właściwie dopasowane do jego potrzeb. Przy podejmowaniu decyzji o dokonaniu akwizycji warto jednak pamiętać, że niesie to ze sobą pewne skutki rachunkowe i podatkowe, które będą różne w zależności od formy dokonanej akwizycji. Jedną z prostszych form akwizycji jest nabycie majątku innej spółki będącej przedmiotem zainteresowania.



**Piotr Niedziela**

starszy menedżer Deloitte Polska  
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.



**Mateusz Zalega**

projekt menedżer Deloitte Polska  
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.



**Katarzyna Kunka**

menedżer Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.



**Łukasz Starosta**

konsultant Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.

## IMPLIKACJE RACHUNKOWE

W skład nabywanego majątku wchodzi aktywa oraz potencjalne zobowiązania z nimi związane, choć najczęściej są to tylko aktywa. Przejęte aktywa ujmuje się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym, zgodnie z Ustawą o rachunkowości, a zatem w cenie nabycia, która obejmuje cenę zakupu składnika aktywów oraz wszelkie koszty bezpośrednio związane z zakupem, a także rabaty, opusty i inne zmniejszenia. W swej istocie transakcja nabycia majątku innego podmiotu gospodarczego nie różni się znacząco od nabycia pojedynczego składnika aktywów, np. maszyny lub urządzenia, i w związku z tym jest analogicznie traktowana i wykazywana w sprawozdawczości jednostki. Przy nabywaniu majątku innego podmiotu istotne jest jednak określenie, czy przedmiotem transakcji jest zespół pojedynczych składników majątku, czy też zorganizowana część przedsiębiorstwa. Tym, co w ujęciu rachunkowym odróżnia zorganizowaną część przedsiębiorstwa od zwykłego zestawu składników majątku, jest najczęściej to, że w wypadku zorganizowanej części przedsiębiorstwa mamy do czynienia z taką kombinacją składników aktywów i pasywów oraz m.in. elementów kapitału ludzkiego i wartości niematerialnych, które razem

”  
BARDZIEJ ZŁOŻONĄ Z RACHUNKOWEGO PUNKTU WIDZENIA, LECZ JEDNOCZEŚNIE JEDNĄ Z NAJPOPULARNIEJSZYCH NA RYNKU FORMĄ AKWIZYCJI JEST NABYCIE INNEGO PODMIOTU W FORMIE PRZEJĘCIA KONTROLI NAD WSZYSTKIMI UDZIAŁAMI LUB AKCJAMI W TYM PODMIOTCIE BĄDŹ TEŻ ICH CZĘŚCIĄ DAJĄCĄ PODMIOTOWI DOKONUJĄCEMU AKWIZYCJI KONTROLĘ NAD JEDNOSTKĄ, W KTÓREJ UDZIAŁY SĄ NABYWANE

tworzą odrębną całość zdolną do niezależnego funkcjonowania i osiągania pewnych celów biznesowych i które mogłyby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Dla przykładu – nabywca od innego podmiotu fabrykę rozumianą jako zespół środków trwałych (budynki, maszyny i urządzenia etc.), jednostka rozliczy ją w swoich księgach rachunkowych tak jak nabycie aktywów, jeśli jednak w ramach transakcji przejęto również całą załogę fabryki, zapasy, rozrachunki, to wówczas przedmiotem akwizycji jest zorganizowana część przedsiębiorstwa.

Ujęcie rachunkowe w wypadku nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest inne niż w wypadku nabycia aktywów. Ustawa o rachunkowości nakazuje rozliczyć i ująć w księgach transakcję nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa zgodnie z zasadami stosowanymi przy łączeniu się spółek. Przy założeniu, że nabycie dotyczyło podmiotu nieznajdującego się uprzednio z jednostką nabywającą pod wspólną kontrolą, właściwa jest tutaj metoda nabycia. Wartość przejętych aktywów i zobowiązań należy wycenić na dzień przejęcia do wartości godziwej – rozumianej jako wartość, za którą dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony – a zobowiązanie powinno zostać uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami. Ewentualna różnica pomiędzy ceną nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa a wartością godziwą przejętych aktywów netto ujmowana jest jako wartość firmy lub ujemna wartość firmy i rozliczana w czasie obciąża przyszłe wyniki netto jednostki.

Nabycie aktywów lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa dotyczącej części innego podmiotu i rozliczane są bezpośrednio w sprawozdaniu finansowym podmiotu dokonującego akwizycji.

Bardziej złożoną z rachunkowego punktu widzenia, lecz jednocześnie jedną z najpopularniejszych na rynku form akwizycji jest nabycie innego podmiotu w formie przejęcia kontroli nad wszystkimi udziałami lub akcjami w tym podmiocie bądź też ich częścią dającą podmiotowi dokonującemu akwizycji kontrolę nad jednostką, w której udziały są nabywane. Taka forma w sprawozdaniu finansowym jednostki dokonującej akwizycji jest wykazywana jako zwiększenie w pozycji aktywów finansowych. Wycena nabytych aktywów finansowych następuje według ceny nabycia pomniejszonej w późniejszych okresach o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, przy czym w określonych przypadkach dopuszczalne jest także przeszacowanie nabytych aktywów finansowych do wartości godziwej, a skutki tego przeszacowania odnosi się na kapitał z aktualizacji wyceny bądź też wyceny tych aktywów finansowych dokonuje się metodą praw własności, pod warunkiem że metoda ta będzie stosowana jednolicie wobec wszystkich jednostek podporządkowanych. Rzeczywiste ujawnienie skutków przejęcia kontroli nad innym podmiotem nieznajdującym się

uprzednio z jednostką nabywającą pod wspólną kontrolą następuje jednak w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, gdzie dokonuje się wyceny do wartości godziwych wszystkich aktywów i pasywów przejętej jednostki na dzień objęcia kontroli i odnosi ewentualną różnicę pomiędzy tak ustalonymi aktywami netto a ceną nabycia udziałów lub akcji na wartość firmy lub ujemną wartość firmy, które następnie rozliczane są w czasie i obciążają przyszłe wyniki finansowe. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wykazuje się także wszystkie przychody i koszty nabytego podmiotu od dnia przejęcia kontroli, a zatem tak jak w sprawozdaniu jednostkowym dla opisanych przypadków nabycia aktywów lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Warto przy tym pamiętać, że dokonanie akwizycji w drodze przejęcia kontroli nad innym podmiotem może w określonych sytuacjach powodować komplikacje systemu sprawozdawczości jednostki. Jeśli mieliśmy do czynienia z pojedynczym podmiotem gospodarczym, to po dokonaniu akwizycji w drodze nabycia udziałów lub akcji innego podmiotu jednostka jest co do zasady zobowiązana do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Od tego obowiązku Ustawa o rachunkowości przewiduje pewne odstępstwa, na przykład niespełnienie podanych w Ustawie kryteriów wielkościowych uprawnia jednostkę do skorzystania ze zwolnienia i nieprzygotowywania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Najbardziej oczywistym i powszechnym sposobem dokonania akwizycji jest jednak zakup innej spółki jako całości. Pociąga on jednak za sobą pewne komplikacje w sprawozdawczości finansowej jednostki, o których wspomnieliśmy wcześniej. Warto zatem zwrócić uwagę na inne możliwe rozwiązania, które w określonych sytuacjach mogą przynieść zamierzony efekt biznesowy, a jednocześnie okazać się korzystne z innych względów. W zależności od treści prawnej i ekonomicznej różnie należy rozliczyć transakcję akwizycji w księgach rachunkowych, co w szczególności związane jest z wyceną nabytego majątku i sposobem jego prezentacji. Warto mieć świadomość, jak te operacje wpływają na kształt sprawozdania finansowego jednostki i na jej obowiązki sprawozdawcze, aby w pełni świadomie podjąć decyzję, który z dostępnych wariantów jest dla jednostki najkorzystniejszy. Od dokonania wyboru często zależy kształt sprawozdań finansowych jednostki przez wiele kolejnych lat.

## IMPLIKACJE PODATKOWE

Na gruncie regulacji podatkowych skutki danej transakcji związanej z nabyciem pojedynczych aktywów, ich zespołu bądź całości masy majątkowej danego przedsiębiorstwa zależą również – podobnie jak w wypadku zasad rachunkowych – od kwalifikacji przedmiotu nabycia jako przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (ZCP) bądź jako pojedynczego składnika majątkowego (pojedynczych składników majątkowych). Dla celów niniejszego artykułu omówione zostały wybrane implikacje podatkowe po stronie nabywcy towarzyszące odpłatnemu nabyciu przedsiębiorstwa/ZCP lub pojedynczych aktywów na gruncie obowiązujących w Polsce aktualnie regulacji z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych<sup>1</sup> (CIT), podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC). Celem tej części opracowania jest zaprezentowanie najistotniejszych różnic w traktowaniu omawianych form transakcji nabycia majątku firmy dla celów podatkowych. Przy czym należy podkreślić, że omawiane formy nabycia nie wyczerpują wszelkich możliwych sposobów przejęcia majątku firmy.

Na wstępie warto zauważyć, że ustawy podatkowe generalnie zrównują w skutkach nabycie przedsiębiorstwa z nabyciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Stosownie do art. 4a pkt 3 ustawy o CIT przedsiębiorstwo oznacza przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Jednocześnie, jakkolwiek w ustawie o VAT i PCC brak definicji przedsiębiorstwa, to – jak się wydaje – zasadne powinno być odwołanie się do definicji wynikającej z uregulowań Kodeksu cywilnego w tym zakresie.

Na podstawie art. 4a pkt 4 ustawy o CIT (odpowiednio art. 2 pkt 27e ustawy o VAT) zorganizowana część przedsiębiorstwa oznacza organiza-

<sup>1</sup> W ramach niniejszego artykułu omawiane są skutki nabycia przedsiębiorstwa z perspektywy podmiotu będącego podatnikiem CIT.

”

W MYŚL PRZEPISÓW USTAWY O VAT, TRANSAKCYJA ZBYCIA PRZEDSIĘBIORSTWA LUB ZCP GENERALNIE NIE PODLEGA PRZEPISOM USTAWY O VAT, W KONSEKWENCJI NIE POWINNA BYĆ RÓWNIEŻ DOKUMENTOWANA FAKTURĄ VAT. REALNYM OBCIĄŻENIEM FISKALNYM W ZWIĄZKU Z NABYCIEM PRZEDSIĘBIORSTWA/ZCP, KTÓRE NALEŻY WZIĄĆ POD UWAGĘ, BĘDZIE BEZ WĄTPHENIA KOSZT ZAPŁATY PCC

transakcji sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP jako podlegającej przepisom tej ustawy (ale wymienia sprzedaż rzeczy i praw majątkowych jako czynność podlegającą opodatkowaniu). Niemniej, zgodnie z ugruntowanym podejściem, w praktyce sprzedaż przedsiębiorstwa bądź ZCP jako umowa sprzedaży rzeczy i praw majątkowych podlega opodatkowaniu PCC<sup>3</sup>. Obowiązek podatkowy z tytułu PCC, powstający z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, a zatem w praktyce z chwilą zawarcia umowy sprzedaży przedsiębiorstwa/ZCP, ciążyć będzie na nabywającym (przy czym przy zawarciu umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego co do zasady PCC powinien zostać pobrany przez notariusza).

Dodatkowo warto wskazać, że zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy Ordynacja podatkowa (art. 112) nabywca przedsiębiorstwa lub ZCP odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem (zbywcą) za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach. Zakres odpowiedzialności nabywcy jest ograniczony do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub ZCP.

Jednocześnie możliwe co do zasady jest ograniczenie odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa/ZCP poprzez uzyskanie w terminie najdalej 30 dni przed planowaną transakcją stosownego zaświadczenia o niezaleganiu przez zbywcę w podatkach.

Gdy natomiast przedmiotem nabycia są wyłącznie wybrane składniki majątkowe, z perspektywy regulacji CIT wydatki poniesione na nabycie składników majątkowych niestanowiących ZCP dla celów podatkowych powinny być rozpoznane jako koszty uzyskania przychodów po stronie nabywcy według zasad przewidzianych dla danej kategorii kosztów (przy założeniu, że wydatki te spełniają ogólną przesłankę w zakresie wykazania istnienia związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy ich poniesieniem a uzyskiwanymi przychodami bądź zabezpieczeniem lub zachowaniem istniejących źródeł przychodów). Np. jeśli przedmiotem nabycia jest składnik majątkowy stanowiący w znaczeniu podatkowym środek trwały lub wartość niematerialną i prawną, co do zasady cena nabycia będzie podstawą do ustalenia wartości początkowej takiego środka lub wartości, od której będą dokonywane odpisy amortyzacyjne (przy założeniu, że przedmiotem nabycia są aktywa podlegające amortyzacji dla celów CIT).

Istotna różnica wystąpi w zakresie traktowania takiej transakcji dla celów VAT. Zbycie wybranego składnika majątkowego przedsiębiorstwa (lub nawet kilku składników niestanowiących ZCP) stanowi co do zasady czynność podlegającą VAT (jako dostawa towarów). Przy czym zastosowanie odpowiedniej stawki podatku VAT/zwolnienia uzależnione będzie od przedmiotu dostawy. Ma to szczególne istotne znaczenie, gdy przedmiotem dostawy byłaby nieruchomości, albowiem w określonych okolicznościach taka dostawa – mimo że podlega regulacjom VAT – może być zwolniona z opodatkowania tym podatkiem, co w konsekwencji obligatoryjnie wiązać się będzie z koniecznością odprowadzenia przez nabywcę PCC. Dlatego bardzo ważne jest zweryfikowanie przedmiotu transakcji z perspektywy traktowania jej na gruncie podatku VAT, gdyż w pewnych sytuacjach transakcja taka może generować obowiązek zapłaty PCC.

Należy dodatkowo wskazać, że nabycie przedsiębiorstwa/ZCP lub składników majątkowych w sposób odmienny, np. w zamian za aport, w drodze darowizny bądź też nabycie pakietu udziałów lub akcji spółki kapitałowej, w której strukturach funkcjonuje przedsiębiorstwo, niesie za sobą różnorodne konsekwencje podatkowe, odmienne co do zasady od omówionych implikacji dotyczących – jak wskazano na początku – wyłącznie odpłatnego nabycia przedsiębiorstwa/ZCP lub składników majątkowych. Ich kształt będzie zależał od sposobu, w jaki takie nabycie zostanie przeprowadzone. Kwestie te – z uwagi na złożoną materię, a także odmiennosć przepisów podatkowych – powinny być rozważone w ramach odrębnego komentarza. ■

<sup>3</sup> Jednocześnie należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy o PCC co do zasady nie podlegają PCC czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana VAT bądź zwolniona z VAT. W związku z tym w sytuacji, gdy przedmiotem transakcji będzie przedsiębiorstwo lub ZCP, którego zbycie nie podlega regulacjom o VAT, to czynność taka będzie opodatkowana PCC niejako automatycznie.

cyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Przepisy ustawy o CIT (art. 16g ust. 10) wskazują, że gdy chodzi o nabycie w drodze kupna przedsiębiorstwa lub ZCP, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych (oraz wartości niematerialnych i prawnych) stanowi odpowiednio (i) suma ich wartości rynkowej – w wypadku wystąpienia dodatkowej wartości firmy<sup>2</sup> albo też (ii) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub ZCP a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi – w wypadku niewystąpienia dodatkowej wartości firmy.

Dla celów CIT nabywca przedsiębiorstwa lub ZCP uprawniony jest zatem generalnie do rozpoznania w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości początkowej (ustalonej w powyższy sposób, wynikający z art. 16g ust. 10 ustawy o CIT) nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w ramach transakcji nabycia przedsiębiorstwa/ZCP (z wyłączeniem w szczególności gruntów oraz prawa użytkowania wieczystego gruntów, które nie podlegają amortyzacji dla celów CIT). Jednocześnie, jeżeli w wyniku nabycia przedsiębiorstwa/ZCP powstanie dodatnia wartość firmy, będzie ona stanowiła po stronie nabywającego wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji podatkowej w okresie nie krótszym niż 5 lat.

Jednocześnie, w odniesieniu do innych aktywów wchodzących w skład masy nabytego przedsiębiorstwa/ZCP, niebędących środkami trwałymi oraz wartościami niematerialnymi, np. zapasów towarów lub surowców, wydatki na ich nabycie powinny być generalnie potrącone zgodnie z zasadami właściwymi dla celów CIT, z uwzględnieniem charakteru tych wydatków (koszty bezpośrednio związane z przychodami vs. koszty inne, tzw. pośrednie).

Z kolei, w myśl przepisów ustawy o VAT, transakcja zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP generalnie nie podlega przepisom ustawy o VAT, w konsekwencji nie powinna być również dokumentowana fakturą VAT. Realnym obciążeniem fiskalnym w związku z nabyciem przedsiębiorstwa/ZCP, które należy wziąć pod uwagę, będzie bez wątpienia koszt zapłaty PCC. Należy wskazać, że ustawa o PCC, zawierająca zamknięty katalog czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, nie wymienia wprost

<sup>2</sup> Dodatnia wartość firmy występuje, jeżeli cena nabycia przedsiębiorstwa jest wyższa niż wartość rynkowa składników majątkowych wchodzących w skład kupionego przedsiębiorstwa z dnia jego kupna.

# ecoenergy

## Summit 2015

14–16 października 2015, Rzeszów

### Polska energetyka wobec kluczowych wyzwań przyszłości

- **NOWA STRATEGIA dla energetyki**
- **PRZYSZŁOŚĆ I INWESTYCJE** polskich spółek surowcowych
- **INNOWACJE I NOWE OFERTY** na rynku energii
- **ROZWÓJ** odnawialnych źródeł energii w Polsce
- **POLITYKA** energetyczno-klimatyczna Unii Europejskiej 2030
- **Zrównoważony rozwój regionów**
- **Liberalizacja** w sektorze gazu w Polsce

dołącz do debaty

z energią!

Wojciech Winiarski | Dział Konferencji i Szkoleń  
tel.: 22 46 30 150 | wojciech.winiarski@rp.pl

- **Najważniejsze w kraju forum wymiany opinii i dyskusji o branży!**
- **Trzy dni debat i paneli z udziałem członków rządu, ekspertów, przedstawicieli branży i menedżerów firm sektora.**
- **Wydarzenie specjalne: sesja „Skarb Państwa w nowej roli – co po prywatyzacji?”**

partner generalny



partner



współorganizator



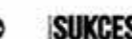
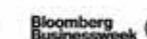
patron honorowy



patron honorowy



patron medialny



ecoenergysummit.pl

www.polskiprzemysl.com.pl

PolskiPrzemysł  
MAGAZYN  
PRZEMYSŁOWY  
nr

