


Kompendium wiedzy na temat zmiany
opodatkowania obowiązującej od 2021 roku

Od początku roku obowiązują przepisy, które przewidują opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych (podatkiem CIT) spółek komandytowych. Poniżej zespół JP Weber Tax przedstawia informacje, które warto znać, aby nie wpaść w niektóre „pułapki” zastawione przez ustawodawcę.



Spółki komandytowe zostały objęte przepisami ustawy o CIT od 1 stycznia 2021 r. Jednak, te z nich, których wspólnicy podjęli stosowne uchwały, mogły przesunąć termin objęcia ich podatkiem CIT do dnia 1 maja 2021 r.

Zysk, dochód, przychód

- Spółki komandytowe, zasadniczo, zostały objęte przepisami ustawy o CIT od 1 stycznia 2021 r. Jednakże spółki komandytowe, których wspólnicy podjęli stosowne uchwały, mogły przesunąć termin objęcia ich podatkiem CIT do dnia 1 maja 2021 r.
- Zysk wypracowany w ramach spółki komandytowej przed dniem objęcia jej regulacjami ustawy o CIT opodatkowany jest na „starych” zasadach. Oznacza to, że w przypadku, gdy spółka komandytowa wypłaci zysk wspólnikowi wypracowany np. w roku 2020 pod koniec 2021 r., to zysk taki w dalszym ciągu nie zostaje opodatkowany podatkiem CIT.
- W związku z objęciem spółek komandytowych zakresem regulacji ustawy o CIT, spółki te muszą stosować wszystkie regulacje znajdujące się w tejże ustawie, tj. m.in. muszą stosować podział przychodów na poszczególne źródła przychodów (przychody z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł) oraz muszą uwzględniać limity dotyczące kosztów finansowania dłużnego (art. 15c ustawy o CIT), czy też limity zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków z tytułu niektórych usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych (art. 15e ustawy o CIT).
- Spółka komandytowa będzie obecnie wykazywała następujące pozycje: zysk brutto, zysk netto oraz dochód (podstawę opodatkowania), ewentualnie - stratę.
- Do dochodów z podstawowej działalności spółki komandytowej – podobnie jak w przypadku pozostałych spółek objętych podatkiem CIT – znajdzie zastosowanie stawka 19% albo 9%.

Komandytariusz i komplementariusz, dywidenda wspólnika

- Wypłata zysku na rzecz wspólników spółki komandytowej (komplementariuszy i komandytariuszy) opodatkowana jest stawką 19%.
- Wypłata zysku dla wspólników staje się przychodem z udziału w zyskach osób prawnych. Wypłatę tego zysku można nazwać umownie „dywidendą”. Umownie – bowiem kodeks spółek handlowych nie przewiduje wypłaty „dywidend” na rzecz spółek osobowych, jaką w dalszym ciągu, na gruncie KSH, pozostaje spółka komandytowa. Wypłata zysku wspólnikom spółek komandytowych będzie jednak de facto zrównana z wypłatą dywidendy spółce kapitałowej.
- Komandytariusz będzie mógł zastosować zwolnienie części swojego przychodu uzyskanego z udziału w zyskach spółki komandytowej.
- Dla komplementariusza nie przewidziano „zwolnienia” przychodu z opodatkowania, jednakże komplementariusz ten będzie mógł odliczyć CIT zapłacony przez spółkę komandytową od swojego podatku należnego z tytułu partycypacji w zyskach spółki komandytowej. Jest to rozwiązanie korzystniejsze niż te, które ustawodawca przewidział w stosunku do komandytariusza.
- Podstawą obliczenia „dywidendy wspólnika” i w konsekwencji jego przychodu – od którego trzeba zapłacić podatek dochodowy - z tytułu udziału w spółce komandytowej jest „zysk netto” takiej spółki. Podstawą NIE jest „dochód” spółki. Zysk netto oraz dochód nie muszą być ze sobą zbieżne. Zysk netto stanowi zysk brutto pomniejszony o należny od spółki komandytowej podatek CIT.
- Zysk netto przypadający na danego wspólnika stanowi podstawę do opodatkowania wspólnika wyłącznie, jeżeli zysk ten zostanie mu WYPŁACONY. W związku z powyższym, jeżeli zyski spółki komandytowej zostaną przeznaczone na kapitał zapasowy (rezerwowy) albo co prawda podjęta jest uchwała wspólników o wypłacie zysku, ale nie dochodzi faktycznie do tejże wypłaty, to przychód po stronie wspólników nie powstaje. W tym zakresie realizowana jest kasowa zasada powstawania przychodów.
- Ważnym jest to, że spółka komandytowa jest płatnikiem podatku od przychodu wspólników z udziału w zyskach osób prawnych (od „dywidend” wypłacanych wspólnikom). Zobowiązana jest zatem obliczyć, pobrać i wpłacić ten podatek do urzędu skarbowego. Spółka odpowiada za podatek niepobrany albo pobrany ale nie wpłacony do urzędu skarbowego.
- Przychód wspólnika będącego osobą prawną należy zaklasyfikować do źródła przychodów „zyski kapitałowe”, a konkretnie do przychodów z dywidend.

Wspólnik spółki komandytowej i podatek CIT

- Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów (zob. odpowiedź na interpelację nr 17368), spółka z o.o. będąca komandytariuszem w spółce komandytowej, może skorzystać ze zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, tj. zwolnienia przewidzianego dla spółek posiadających albo zamierzających posiadać co najmniej 10% udziałów w spółce komandytowej przez co najmniej 2 lata.
- Dla wspólnika spółki komandytowej będącego osobą fizyczną wypłata zysku ze spółki komandytowej jest przychodem ze źródła „kapitały pieniężne”, a konkretniej z udziału w zyskach osób prawnych.

Wspólnik spółki komandytowej i podatek CIT

- Komplementariusz może odliczyć od swojego podatku dochodowego podatek CIT zapłacony przez spółkę komandytową. Nie jest to jednak odliczenie całego CIT zapłaconego przez spółkę komandytową, tylko odliczenie tego CIT w proporcji bazującej na iloczynie procentowego udziału komplementariusza w zysku spółki komandytowej i podatku CIT należnego od spółki komandytowej. Przykładowo, jeżeli udział w zysku komplementariusza to np. 50%, a podatek CIT należny od spółki komandytowej do 1 mln zł, to od swojego podatku z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej komplementariusz będzie mógł odliczyć 500 tys. zł podatku CIT zapłaconego przez spółkę komandytową.
- Należy zwrócić uwagę, że przepis stanowi o odliczeniu bazującym na podatku należnym spółki komandytowej „obliczonym za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany”. Z powyższego wypływa taki wniosek, że bierzemy pod uwagę podatek spółki za rok podatkowy, z którego pochodzi zysk wypłacony wspólnikowi. Zatem, jeżeli zysk spółki komandytowej za 2021 r. zostanie wypłacony komplementariuszowi w 2022 r., to podatek należny od komplementariusza od otrzymanego zysku za 2021 r. pomniejsza się o CIT zapłacony przez SK od dochodu podatkowego za 2021 r. NIE MOŻNA zatem pomniejszyć podatku komplementariusza od zysku za 2021 r. o podatek CIT spółki komandytowej należny np. za 2023 r. CIT spółki komandytowej od podatku komplementariusza odlicza sama spółka komandytowa, bowiem to ona jest płatnikiem podatku od zysku wypłaconego komplementariuszowi.
- Przepisy wskazują również, jak długo wypłacając zysk za dany rok można odliczać od podatku wspólnika (komplementariusza) CIT zapłacony przez spółkę komandytową. Przepisy precyzują, że podatek CIT spółki komandytowej można odliczyć, jeżeli zysk wypłaci się w roku następnym i przez 5 kolejnych lat (licząc od końca roku podatkowego następującego po roku w którym zysk osiągnięto). Jak już powiedziano, podatek komplementariusza należny od wypłaty z zysku za 2021 r. pomniejsza się o CIT zapłacony przez spółkę komandytową od dochodu podatkowego za 2021 r. (nie o CIT od dochodu podatkowego osiągniętego w roku 2022, 2023 itd.). Jednak termin tego odliczenia JEST OGRANICZONY, bowiem przepisy wskazują, że CIT zapłacony przez spółkę komandytową odliczy się od podatku dochodowego komplementariusza, jeżeli zysk zostanie wypłacony komplementariuszowi w roku 2022 i 5 kolejnych latach (liczonych od końca 2022), tj. w latach 2023 - 2027. Innymi słowy, komplementariusz ma prawo do odliczenia od swojego podatku od zysku wypłaconego za 2021 r., podatku CIT zapłaconego przez spółkę komandytową za 2021 r., o ile ten zysk zostanie wypłacony maksymalnie do końca 2027 r. Gdyby wypłata zysku za 2021 r. miała dokonać się po 2027 r., to komplementariusz nie może odliczyć od podatku należnego od niego podatku CIT zapłaconego przez spółkę komandytową.
- Kolejną ważną rzeczą jest to, że w przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce komandytowej pomniejszenie podatku komplementariusza o CIT spółki komandytowej przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek. Wniosek z powyższego jest taki, że nie można odliczyć od podatku dochodowego od wypłaty zysku ze spółki komandytowej A, podatku CIT zapłaconego przez spółkę komandytową B i odwrotnie.

Zaliczki na poczet udziału w zysku spółki komandytowej

- Istotnym problemem jest także kwestia wypłaty zaliczek komplementariuszom na poczet udziału w zysku spółki komandytowej. Podobne zagadnienie pojawiło się na gruncie opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych. W ocenie organów podatkowych, spółka komandytowo-akcyjna (jako płatnik) powinna pobrać od komplementariusza podatek dochodowy z tytułu wypłaty na jego rzecz zaliczek na poczet udziału w zysku. Równocześnie organy podatkowe twierdzą, że od tej zaliczki nie można potrącić zaliczki na podatek CIT zapłaconej przez samą spółkę komandytowo-akcyjną. Organy twierdzą, że dopiero na koniec roku można potrącić od podatku dochodowego należnego od komplementariusza, podatek CIT zapłacony przez spółkę komandytowo-akcyjną. Prowadzić to może do powstania sporej nadpłaty.
- Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2020 r. (II FSK 2048/18) stanął jednak na całkowicie odmiennym stanowisku. Mianowicie, NSA stwierdził, że od zaliczek wypłacanych na poczet udziału wspólnika w zysku spółki komandytowo-akcyjnej W OGÓLE nie trzeba pobierać podatku dochodowego. NSA wskazał, że skoro do poznania wysokości zobowiązania podatkowego komplementariusza konieczna jest wiedza o wysokości podatku CIT należnego od spółki komandytowo-akcyjnej, a taką wiedzę można osiągnąć dopiero po zakończeniu roku podatkowego, to nie można żądać w trakcie roku zapłaty podatku dochodowego od komplementariuszy. Wyżej wskazane uwagi będą miały analogiczne zastosowanie do opodatkowania w ramach spółki komandytowej.

Częściowe zwolnienie przychodów uzyskiwanych z „dywidend” ze spółki komandytowej

- Jak powiedziano, komandytariusz (zarówno podatnik CIT, jak i podatnik PIT), może skorzystać z częściowego zwolnienia swoich przychodów uzyskiwanych z „dywidend” ze spółki komandytowej. Przepisy wskazują, że zwalnia się z opodatkowania kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym. Zatem przykładowo, jeżeli Pan Jan uzyskuje, jako komandytariusz, wypłaty z zysku spółki komandytowej A w wysokości 100 tys. zł, to jego zwolnienie będzie wynosiło 50 tys. zł i zapłaci podatek dochodowy tylko od 50 tys. zł. Jeżeli zaś Pan Jan uzyskuje wypłaty z zysku spółki komandytowej B w wysokości 1 mln zł, to jego zwolnienie wyniesie tylko 60 tys. zł i zapłaci podatek dochodowy od 940 tys. zł
- Ważne jest to, że limity zwolnienia dotyczące komandytariuszy stosuje się ODRĘBNIIE dla udziału w zysku z każdej spółki komandytowej. Oznacza to, że Pan Jan zastosuje zwolnienie 50 tys. zł w przypadku spółki A i 60 tys. zł w przypadku spółki B, czyli łącznie 110 tys. zł (a nie 60 tys. zł).

Kompendium wiedzy na temat zmiany
opodatkowania obowiązującej od 2021 roku

Częściowe zwolnienie przychodów uzyskiwanych z „dywidend” ze spółki komandytowej

- Należy mieć również na uwadze to, że niektóre powiązania komandytariusza spółki komandytowej z komplementariuszem spółki komandytowej, będącym OSOBA PRAWNĄ (np. spółką z o.o.), wykluczają możliwość zastosowania zwolnienia, o którym mowa wyżej. Niestety, ale są to powiązania występujące dosyć powszechnie w obrocie gospodarczym i w związku z tym trudno będzie spełnić warunki do zastosowania zwolnienia w stosunku do komandytariusza.
- W związku z wypłatą zysku na rzecz wspólników spółki komandytowej należało będzie składać szereg deklaracji, takich jak m.in. PIT-8AR, CIT-7, CIT-6R, IFT-1R, CIT-10Z, IFT-2R.

Rozliczanie strat wspólników spółki komandytowej

- Istotnym zagadnieniem jest również rozliczenie strat wspólników spółki komandytowych powstałych w okresie zanim spółka komandytowa stała się podatnikiem CIT (czyli strat sprzed 1 stycznia 2021 r. albo sprzed 1 maja 2021 r.), a nie odliczonych. Przepis nowelizacji wskazuje, że stratę tę może rozliczyć zarówno wspólnik (komandytariusz i komplementariusz) będący podatnikiem PIT, jak i podatnikiem CIT.
- Możliwość odliczenia straty ograniczona jest terminem 5-letnim. Należy mieć jednak na uwadze, że przy uwzględnieniu pięcioletniego okresu uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona (a nie po roku, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem CIT). Należy więc spieszyć się z odliczeniem straty, aby nie upłynął okres, w którym można tego dokonać.
- Spółka komandytowa, po objęciu jej regulacjami CIT, dokonuje kontynuacji w zakresie zasad amortyzacji.

Masz pytania? Skontaktuj się z zespołem JP Weber Tax



Tomasz Bartoszek
Associate Partner

+48 510 201 294
t.bartoszek@jpweber.com



Anna Pławiak
Tax Director

+48 660 579 157
a.plawiak@jpweber.com



Artur Chamot
Doradca Podatkowy
Radca prawny

+48 660 579 146
a.chamot@jpweber.com

Wrocław.

JP Weber
Rynek 39/40
50-102 Wrocław
Poland

Warszawa.

JP Weber
ul. Wspólna 70
00-687 Warsaw
Poland