

Rafał Bernat

Przekształcenie spółdzielni pracy w spółkę kapitałową : wybrane skutki podatkowe

Roczniki Administracji i Prawa 15/2, 187-199

2015

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Oryginalny artykuł naukowy
Original Article

Data wpływu/Received: **15.06.2015**

Data recenzji/ Accepted: **25.10.2015**

Data publikacji/Published: **14.12.2015**

Źródła finansowania publikacji: **środki własne Autora**

Authors' Contribution:

(A) Study Design (projekt badania)

(B) Data Collection (zbieranie danych)

(C) Statistical Analysis (analiza statystyczna)

(D) Data Interpretation (interpretacja danych)

(E) Manuscript Preparation (redagowanie opracowania)

(F) Literature Search (badania literaturowe)

Rafał Bernat¹

PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁDZIELNI PRACY W SPÓŁKĘ KAPITAŁOWĄ – WYBRANE SKUTKI PODATKOWE

WSTĘP

Współcześnie coraz więcej pracowników zatrudnionych jest w komercyjnych spółkach handlowych, których właścicielami są prywatne osoby fizyczne lub inne spółki handlowe. Można przyznać, że obecnie forma podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w postaci spółki prawa handlowego daje większe możliwości niż uczestnictwo w spółdzielni. W przeszłości spółdzielnie były liczne, a ich działalność uwidaczniała się w wielu dziedzinach życia gospodarczego². Dziś członkowie spółdzielni mogą jednakże

¹ mgr; Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu.

² R. Skrzypiec dostrzega istotny wzrost przekształceń, jednocześnie krytykując odejście członków od wartości spółdzielczych – P. Frączak, R. Skrzypiec (red.), *Kondycja spółdzielczości pracy oraz wizje jej rozwoju. Raport z badania*, Warszawa 2011, wyd. Ośrodek badania aktywności lokalnej przy Spółdzielni Kooperatywa Samorządowa, s. 96. Podobnie E. Pudelkiewicz, *Spółdzielcze formy gospodarowania w Polsce i w innych krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, „Finanse i Marketing” 2009, nr 51, s. 288.

brać udział w tworzeniu spółek handlowych. Zgodnie z art. 1 ustawy Prawo spółdzielcze³ spółdzielnia jest dobrowolnym zrzeszeniem nieograniczonej liczby osób, o zmiennym składzie osobowym i niestabilnym funduszu udziałowym, które w interesie swoich członków prowadzi działalność gospodarczą. Można stwierdzić, że niektóre spółki kapitałowe zdają się wykazywać ww. cechy. Wspólnicy podpisują dobrowolnie umowę spółki i wnoszą wkład pieniężny lub niepieniężny, obejmując udziały w kapitale zakładowym. Jednocześnie nic nie stoi na przeszkodzie, aby (o ile wspólnicy są zgodni) następowały zmiany zarówno w składzie osobowym, jak i kapitałowym podmiotu. Niemniej jednak dalsza część przepisów w Prawie spółdzielczym pozwala jednoznacznie stwierdzić istotne różnice pomiędzy spółdzielnią a spółką.

Przedmiotem analizy tego artykułu nie będzie jednak komparatystyka obu podmiotów, ale określenie charakteru prawnego opodatkowania zmiany formy prawnej podmiotu – ze spółdzielni pracy na spółkę kapitałową. W piśmiennictwie⁴ interesowano się od dłuższego czasu sposobami zmiany struktury organizacyjnej spółdzielni w spółkę prawa handlowego. Wprowadzenie nowelizacji w 2011 r.⁵ umożliwiło spółdzielniom przekształcenie w spółkę osobową lub kapitałową. Jednocześnie obawy członków spółdzielni może wzbudzać fakt nieprecyzyjnych przepisów podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług i podatku dochodowego⁶. Celem artykułu jest przedstawienie charakteru sukcesji praw i obowiązków podatkowych przysługujących spółdzielni pracy na spółkę przekształconą oraz możliwości powstania obowiązku podatkowego w VAT. Dodatkowo analizie zostanie poddany zakres kosztów podatkowych i dochodu, jaki może powstać

³ Ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze (Dz.U. 2013, poz. 1443, tekst jedn.) – zwana dalej „ups”. Przepisy prawa nie stanowią o tym, jaki ma mieć wymiar i charakter działalność gospodarcza prowadzona przez spółdzielnię – P. Bielski, *Spółdzielnia jako przedsiębiorca rejestrowy*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2000, nr 2, s. 73-81; J.P. Naworski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 29 kwietnia 1998 r.*, III CZP 7/98, „Radca Prawny” 1999, nr 2, s. 59. Zdaniem L. Etel liczne spółdzielnie inwalidów starają się w uzyskaniu statusu zakładu pracy chronionej z uwagi na korzystne formy opodatkowania takich podmiotów – tenże, *Glosa do uchwały NSA z dnia 22 stycznia 1996 r.*, VI SA 23/95, „Glosa” 2000, nr 8, s. 15.

⁴ T. Bieniek, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 grudnia 2000 r.*, III CZP 43/00, Orzecznictwo Sądów Polskich 2001, nr 12, s. 177; P. Zakrzewski, *Uwagi na temat projektu ustawy o przekształceniu spółdzielni w spółkę*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2000, s. 271-279; S. Sołtysiński, „Droga przez mękę”. *Uwagi o przekształceniu spółdzielni w spółkę kapitałową* [w:] A. Kidyba, R. Skubisz (red.), *Współczesne problemy prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. dr hab. Marii Poźniak-Niedzielskiej*, Warszawa 2007, s. 325-337. Porównywano także istotę samej spółdzielni i spółki prawa handlowego – K. Pietrzykowski, *Spółdzielnia a spółka handlowa*. Cz. 1, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1991, nr 6, s. 101 lub analizowano skutki na gruncie prawa pracy – M.M. Gersdorf, *Glosa do wyroku SN z dnia 24 czerwca 1998 r.*, I PKN 169/98, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2002, nr 1, poz. 8.

⁵ Zob. art. 2 ustawy z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczeniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców (Dz.U. 2011, nr 196, poz. 622). Aktualnie wystąpiły głosy postulujące wprowadzenie przepisów o przekształceniu odwrotnym, tj. spółki kapitałowej w spółdzielnię – J. Jankowski, P. Pałka, *Będzie ustawa umożliwiająca przekształcenie spółek prawa handlowego w spółdzielnię?*, „Pieniądze i Więź” 2014, nr 1, s. 90-94.

⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054) – dalej „ustawa o VAT”. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014, poz. 851, tekst jedn.) – dalej „ustawa o CIT”. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012, poz. 361, tekst jedn.) – dalej „ustawa o PIT”. Pominęto skutki podatkowe procesu przekształcenia spółdzielni w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz innych podatków, gdyż będzie to przedmiotem odrębnej publikacji autora. Autor przyjął, że spółdzielnia pracy ulegająca przekształceniu prowadzi działalność gospodarczą i jest podatnikiem podatku od towaru i usług.

w wyniku przekształcenia. Warto zwrócić uwagę, że w literaturze przedmiotu niezmiernie rzadko porusza się powyższą tematykę⁷. Może to wynikać z braku prowadzenia stosownych badań naukowych nad zagadnieniami z pogranicza dziedziny prawa podatkowego, spółdzielczego i prawa spółek handlowych. To z kolei jest niekorzystne dla członków spółdzielni, gdyż ustawowy sposób zmiany formy prawnej spółdzielni pracy stanowi dla niej szansę na rozwój i pozyskanie nowych środków⁸. Aby przedstawić skutki podatkowe tego procesu, należy się w pierwszym zwrócić się do norm prawnych określających przekształcenie spółdzielni w spółkę handlową umiejscowionych w prawie spółdzielczym.

PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁDZIELNI PRACY – RAMY PRAWNE

Istotą działalności spółdzielni pracy jest prowadzenie wspólnego przedsięwzięcia w oparciu o osobistą pracę członków. Przydzielając członkom zakres obowiązków, bierze się pod uwagę ich wykształcenie, uprawnienia zawodowe i umiejętności interpersonalne (vide art. 155 § 2 ups). Czynnikiem pracowniczym ma decydujące znaczenie w kontekście kwalifikacji podmiotu. Jeśli członkowie nie świadczą pracy na rzecz spółdzielni to tym samym jest ona pozbawiona możliwości przekształcenia w spółkę handlową⁹. Tworząc taką spółdzielnię, członkowie wyznaczają pewien cel zawodowy, społeczny i wspólnie dążą do niego. Mając na uwadze charakter prawny spółdzielni pracy, można postawić tezę, że posiada ona pewne cechy bliskie spółce osobowej, w której wspólnicy mogą wnieść wkład w postaci pracy. Podobieństwo można zauważyć także w treści artykułów 203e–203x ups, które regulują proces przekształcenia spółdzielni pracy w spółkę prawa handlowego (osobową lub kapitałową). Przepisy te zawierają terminy zapożyczone wprost z prawa spółek handlowych. Dlatego też określenie „przekształcenie”, „kapitał zakładowy” należy używać w zgodzie z ich znaczeniem nadanym im przez ustawodawcę przy tworzeniu Kodeksu spółek handlowych¹⁰.

Spółdzielnia pracy może być przekształcona także w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i spółkę akcyjną. Proces przekształcenia można podzielić na trzy etapy: przygotowaw-

⁷ Występujące poglądy dotyczą przeważnie kwestii ekonomicznych i prawnych, bez odniesienia do skutków przekształcenia na gruncie prawa podatkowego – np. B. Nogalski, *Przekształcenie spółdzielni w organizację konkurencyjną – ewolucja czy rewolucja*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2006, nr 1141, s. 256-264; B. Schnotale-Bednarek, *Przekształcenie własnościowe w spółdzielczości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Prace Katedry Makroekonomii” 2000, nr 6, s. 85-97; T. Bieniak, *Przekształcenie spółdzielni w sp. z o.o.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 8, s. 18.

⁸ Przeciwnie M.G. Brodziński, *Oblicza polskiej spółdzielczości wiejskiej: geneza, rozwój, przyszłość*, Nowy Dwór Mazowiecki 2015, s. 395.

⁹ Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 czerwca 2007 r., V CSK 196/07, Lex nr 393826. Należy jednak przyznać, że sąd rejestrowy, rozpatrując wniosek o wpis spółki przekształconej, nie bada tego, czy członkowie spółdzielni świadczyli realnie pracę dla podmiotu.

¹⁰ Nie należy zatem do innych sposobów restrukturyzacji spółdzielni używać określenia quasi-przekształcenie tak jak P. Jaros, *Przekształcenie spółdzielni pracy w spółkę handlową – analiza procesu transformacji*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2014, nr 4, s. 31-34. O zmianach struktury spółdzielni poprzez działania na udziałach, aktywach, wnoszeniu aportów – M. Jasiakiewicz, *Głosa do uchwał SN z dnia 13 grudnia 2000 r., III CZP 43/00 oraz z dnia 12 stycznia 2001 r., III CZP 44/00*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 9, s. 43-48. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. 2013, poz. 1030, tekst jedn.) – zwana także „Ksh”.

czy, uchwałodawczy i rejestracyjny. Najdłuższy i najbardziej skomplikowany jest pierwszy z etapów, który rozpoczyna się przygotowaniem planu przekształcenia oraz wyznaczeniem przez sąd biegłego rewidenta mającego na celu zbadanie planu pod względem prawidłowości i rzetelności. Plan przekształcenia zawiera ustalenie wartości bilansowej majątku, motywy przekształcenia, proporcje przyznanych udziałów w spółce oraz inne informacje wymienione w art. 203l § 2 i 3 ups. Po sporządzeniu opinii zawiadamia się dwukrotnie, w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie i nie później niż na miesiąc przed planowanym dniem podjęcia tej uchwały członków spółdzielni, o zamiarze przeprowadzenia przekształcenia. Zawiadomienia powinny zawierać istotne elementy planu przekształcenia oraz opinii biegłego rewidenta, a także miejsce i termin, w którym członkowie mogą zapoznać się z pełną treścią planu przekształcenia (art. 203n § 1 ups). Istotą etapu uchwałodawczego jest podjęcie w sposób kolegialny decyzji o charakterze procesu i strukturze przyszłej spółki kapitałowej. Członkowie najpierw głosują (wymagana większość $\frac{3}{4}$ głosów oddanych) o wszczęciu procesu przekształcenia i wyborze rodzaju spółki handlowej. Po przeprowadzeniu wspomnianego badania i skierowaniu zawiadomień do członków podejmowana jest uchwała o przekształceniu (także wymagana większość $\frac{3}{4}$ głosów). Wedle art. 203o ups uchwała ta zawiera określenie typu spółki, wysokości kwoty przeznaczonej na wypłaty dla członków spółdzielni nieuczestniczących w spółce przekształconej, nazwiska i imiona osób reprezentujących spółkę, zgodę na brzmienie umowy, określenie wysokości kapitału zakładowego albo wartości nominalnej akcji. Następnie spółdzielnia praca wzywa swoich członków do złożenia (w sposób wskazany w statucie) oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształconej, w terminie miesiąca od dnia podjęcia uchwały o przekształceniu. Złożenie oświadczeń umożliwia sporządzenie umowy spółki kapitałowej w formie notarialnej. W świetle art. 203q ups zarząd spółdzielni powinien zawiadomić członków o proponowanym terminie spotkania u notariusza niezwłocznie po przesłaniu przez członków oświadczeń, o których mowa w art. 203p ups. Etap rejestracyjny przekształcenia rozpoczyna się od skierowania przez członków zarządu wniosku do KRS o ogłoszenie przekształcenia. W razie braków formalnych sąd wzywa członków do ich uzupełnienia. Ponieważ wpis ten ma charakter konstytutywny, podjęcie uchwały o przekształceniu, podpisanie umowy spółki i skierowanie do KRS nie oznacza jeszcze powstania spółki kapitałowej¹¹. Dopiero z chwilą dokonania wpisu spółka kapitałowa uzyskuje podmiotowość prawną oraz numer ewidencyjny w Rejestrze Przedsiębiorców.

Opisany powyżej proces przekształcenia przypomina ten występujący w przypadku zmiany formy spółki osobowej na kapitałową lub kapitałowej na osobową. Podobnie wygląda to w przypadku przekształcenia spółki osobowej w osobową, gdy wszyscy wspólnicy prowadzili sprawę spółki. W sprawach nieuregulowanych w Prawie spółdzielczym

¹¹ W świetle art. 555 § 2 Ksh nie jest możliwe przekształcenie spółdzielni w spółkę przy pomocy wzorca umowy (zob. art. 1571 Ksh). Jeśli została podpisana umowa spółki kapitałowej, to powstaje spółka w organizacji. W przypadku jeśli nie zostanie ona zarejestrowana w terminie sześciu miesięcy od dnia podpisania aktu erekcyjnego, spółka ulega rozwiązaniu. Wydaje się, że należy wtedy przeprowadzić procedurę przekształcenia spółdzielni od początku. Szerzej o tematyce likwidacji spółki w organizacji – R. Bernat, *Likwidacja jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji – aspekty podatkowe*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Prawa w Bielsku Białej” 2015, nr 1, s. 85-99.

do przekształcenia odniesienie mają art. 551–584 Ksh z pominięciem art. 551 § 2 i 3 Ksh (które dotyczą spółki cywilnej) oraz art. 551 § 5, art. 5841–58413 Ksh (dotyczących jednoosobowej działalności gospodarczej). Zarówno Kodeks spółek handlowych, jak i Prawo spółdzielcze regulują kwestię kontynuacji praw i obowiązków przysługujących spółdzielni w chwili przekształcenia.

SUKCESJA PRAW I OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH SPÓŁDZIELNI

Spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia spółdzielni pracy jest kontynuatorem praw i obowiązków związanych z podmiotem przekształconym. Artykuł 203h ups jest (w części) przepisem o charakterze blankietowym, którego treść oparto o konstrukcję zastosowaną w art. 553 Kodeksu spółek handlowych¹². Jedynie w paragrafie 4 art. 203h ups wprowadzono ustawową kontynuację stosunku pracy, jaki istniał pomiędzy spółdzielnią a członkami przed datą przekształcenia. W nowo powstałej spółce kapitałowej członkowie ci zatrudnieni są na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony. Charakter stosunków pracowniczych mających miejsce w procesie przekształcenia nie wydaje się wzbudzać wątpliwości. Inaczej jest w przypadku praw i obowiązków na płaszczyźnie prawa podatkowego, jakie dotyczą restrukturyzowanej spółdzielni. Warto zwrócić uwagę, że zmiana formy prawnej podmiotu ze spółdzielni pracy na spółkę kapitałową znacznie różni się od wszystkich procesów restrukturyzacyjnych przewidzianych w prawie spółek handlowych¹³. Ponadto nie wydaje się prawdopodobne zastosowanie przez spółkę większości interpretacji podatkowych, które były wydane w związku z wnioskiem spółdzielni. Co prawda spółka kapitałowa może powoływać się na wykładnię prawa określoną w interpretacji przez organ, lecz stosowanie jej wprost może doprowadzić do błędnej konkluzji¹⁴. W spółkach kapitałowych inaczej bowiem rozliczana (na gruncie PIT i CIT) jest praca wspólników dla spółki oraz wnoszenie dopłat celem przeznaczenia ich na inwestycję przez spółkę. Wątpliwości dotyczące możliwości stosowania wprost stanowiska organu do sytuacji prawno-podatkowej spółki to niejedyny przykład braku dostatecznej przejrzystości przepisów odnoszących się do przedmiotowego tematu. W piśmiennictwie podnosi się¹⁵ także problem związany z sukcesją prawa do interpretacji podatkowej w przypadku, gdy poprzedni podmiot wystąpił jako wnioskodawca przed datą przekształcenia. W odniesieniu do spółdzielni przekształcanej

¹² Przepis ma charakter blankietowy, gdy w swojej treści odsyła do innych unormowań prawnych; przepis ten nie zawiera wytycznych dotyczących treści aktu, a zaistnienie skutków prawnych wiąże z okolicznościami określonymi w innych przepisach – zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2002 r., III KK 264/02, Lex nr 55228 i wyrok NSA z dnia 5 marca 2009 r., II OSK 1824/08, Lex 597395.

¹³ Szerzej o opodatkowaniu i istocie procesów restrukturyzacyjnych spółek handlowych – R. Bernat, *Transgraniczne połączenie spółki europejskiej i polskiej spółki akcyjnej – wybrane aspekty podatkowe*, „Forum Prawnicze” 2014, nr 6, s. 40-49.

¹⁴ Zob. M. Leconte, Glosa do wyroku WSA z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 6, s. 513-517.

¹⁵ P. Prus, *Sukcesja ochrony prawnej wynikającej z pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego*, [w:] T. Famuska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013, s. 107; H. Filipczyk, *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 9, s. 23.

w spółkę kapitałową należy wtedy zachować szczególną ostrożność. Zmianie bowiem ulega stan faktyczny w sposób istotny (chyba że wnioskodawca nadmienił o trwającym procesie). Także organ podatkowy może mieć wątpliwość, czy interpretacja indywidualna wydana w kontekście praw i obowiązków spółdzielni może mieć swoją podstawę we wniosku kierowanym przez spółdzielnię, określającym np. inne przepisy podatkowe jako wymagające wykładni. Logicznym rozwiązaniem wydaje się (o ile nie minął termin z art. 14d OP) wezwanie podatnika przez Dyrektora Izby Skarbowej do uzupełnienia braków formalnych przez spółkę przekształconą w zakresie ewentualnego uszczegółowienia stanu faktycznego oraz opisywanego zagadnienia. Jeśli spółka otrzyma takie wezwanie po terminie wpisu do KRS, ma obowiązek poinformować organ o zmianie stanu faktycznego i dostosować zapytanie do sytuacji prawnej podmiotu przekształconego.

Spółdzielni w chwili przekształcenia (co do zasady) przysługują określone prawa i obowiązki w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich. Podmiot ten może być także stroną postępowań prowadzonych przed organami podatkowymi. Spółka kapitałową z chwilą rejestracji wstępuje w środowisko prawne podmiotu przekształcanego w zakresie prawa proceduralnego i materialnego (art. 93a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹⁶). Tym samym spółdzielnia nie zostaje zlikwidowana, lecz zmienia swoją formę prawną. Postępowania podatkowe, w których stroną była spółdzielnia, nie zostają zawieszane lub umorzone (pozostają w toku). Wraz z rejestracją spółki kapitałowej także dotychczasowe pełnomocnictwa dla radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych i innych pełnomocników profesjonalnych pozostają aktualne. Przeciwnie, zdaniem niektórych w wyniku przekształcenia powstaje odrębny podmiot posiadający inne niż spółdzielnia numery ewidencyjne¹⁷. Dotyczyć to ma także kwestii związanej z NIP. Warto jednak zwrócić uwagę, że w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹⁸ NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem przekształcenia spółki cywilnej lub handlowej w inną spółkę handlową. Organy podatkowe, dokonując wykładni literalnej tego przepisu, wyrażają się o niemożliwości przeniesienia NIP na spółkę kapitałową, gdyż spółdzielnia nie jest spółką, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy¹⁹. Warto jednak pamiętać, że w świetle art. 558 Ksh w zw. z art. 203i oraz art. 203j ups, spółdzielnia pracy przekształcana jest w podobny sposób jak spółka osobowa w kapitałową. Przysługują podmiotowi przekształconemu – co do zasady – prawa i obowiązki spółdzielni. Mimo że spółdzielnia nie może być w żadnym wypadku kwalifikowana jako spółka, to jednak w kontekście przedstawionej argumentacji spółdzielnia korzysta

¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2012, poz. 749, tekst jedn.) – zwana także „OP”.

¹⁷ Tak T. Franas, *Gospodarstwo przekształcenie spółdzielni w spółkę kapitałową. Metoda, definicja i kryteria klasyfikacji*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej. Organizacja i Zarządzanie” 2013, z. 55, s. 138. Problematyka sukcesji praw do nr NIP występuje także w innych procesach restrukturyzacyjnych – R. Bernat, *Aspekty podatkowe podziału spółki akcyjnej*, „Przedsiębiorstwo Przyszłości” 2015, nr 1, s. 46.

¹⁸ Ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. 2012, poz. 1314, tekst jedn.).

¹⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 23 sierpnia 2012 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPT-PP1/443-493/12-2/MG; Interpretacja indywidualna z dnia 23 kwietnia 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy ITPP1/443-124/13/IK; Interpretacja indywidualna z dnia 6 czerwca 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP2/443-333/13-3/KG; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 września 2014 r., nr ILPP1/443-651/14-2/JSK.

z rozwiązań prawnych przewidzianych dla spółek handlowych. Należy tu przytoczyć przykład spółki cywilnej, która nie będąc spółką prawa handlowego, otrzymała od ustawodawcy prawa przysługujące zwyczajowo wyłącznie spółce jawnej (vide art. 551 § 2 i 3 Ksh). Ustawodawca podatkowy opowiedział się za sukcesją prawa do numeru NIP ze spółki cywilnej na spółkę kapitałową. Spółdzielnia pracy jest podmiotem cechującym się wyższym poziomem organizacji oraz trwałości struktury (osobowość prawna) niż spółka cywilna. Dlatego należy odnieść się z aprobatą do możliwości przekazania przez spółdzielnię posiadanego numeru NIP spółce przekształconej. Zachowanie tego numeru identyfikacyjnego oznacza brak konieczności występowania o nadanie nowego oznaczenia z uwagi na dokonywanie przez spółkę przekształconą czynności opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej.

PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁDZIELNI A VAT

Spółdzielnia pracy może być czynnym podatnikiem VAT i prowadzić działalność gospodarczą w świetle art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Przysługują jej wtedy wszelkie prawa i obowiązki przewidziane dla podatników tego podatku. Jeśli zatem spółdzielnia nienależnie odliczyła sobie podatek, to obowiązek korekty będzie dotyczył spółki. Podobnie będzie w przypadku ulg na gruncie podatku od towarów i usług (np. ulgi na złe długi - art. 89a ustawy o VAT). W odniesieniu do innych preferencji podatkowych, tj. zwolnień i wyłączeń należy dokonywać wykładni zawężającej przepisów umożliwiających ich zastosowanie do spółki przekształconej. Po zmianie formy prawnej podmiotu nie jest możliwe stosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 11 ww. ustawy w odniesieniu do czynności wykonywanych na rzecz członków spółdzielni, gdyż preferencja ta dotyczy jedynie spółdzielni.

W wyniku przekształcenia członkowie spółdzielni tracą możliwość wnoszenia swojej pracy tytułem wkładu do spółki. W kontekście art. 14 § 1 Kodeksu spółek handlowych przedmiotem aportu do spółki kapitałowej mogą być świadczenia wspólników względem spółki, jednak gdy ich charakter jest inny niż osobista praca. Dlatego też jeśli wspólnik spółki (wcześniej członek spółdzielni) wykonuje w sposób permanentny pracę dla spółki, to powinna być sporządzona umowa o pracę lub umowa cywilnoprawna. Jeśli wspólnik wykonuje usługi na rzecz kilku spółek, to jego postępowanie oznacza konieczność zarejestrowania jednoosobowej działalności gospodarczej i uzyskania statusu podatnika VAT. O ile w przypadku spółdzielni praca członków jest podstawą jej istnienia, o tyle z momentem przekształcenia głównym celem udziałowców jest wniesienie wkładów na kapitał zakładowy i dokonywanie (w razie potrzeby) dopłat do spółki.

W przypadku przekształcenia nie wystąpi VAT przewidziany dla podmiotów likwidowanych lub zaprzestających prowadzenia działalności (art. 14 ustawy o VAT). Przekształcenia spółdzielni nie można wiązać z dostawą towarów lub wykonaniem usług²⁰. Z tego

²⁰ Należy przy tym wspomnieć, że przedmiotem sukcesji jest zespół składników materialnych i niematerialnych spółdzielni pracy, tj. przedsiębiorstwo. Zgodnie z art. 6 ustawy o VAT taka sukcesja jest wyłączona z opodatkowania tym podatkiem. Zob. K.G. Szymański, *Opodatkowanie podatkiem VAT czynności prawnej podziału spółki kapitałowej przez wydzielanie*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 3, s. 27-30; P. Selera, *VAT a przekazanie całości lub części majątku przedsiębiorstwa – zakres wyłączenia*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 9, s. 21-23.

tytułu spółdzielni nie wystawia faktury spółce kapitałowej. Biorąc pod uwagę powyższą tezę o możliwości kontynuacji numeru NIP, należy uznać, że spółka przekształcona jest tym samym podatnikiem co uprzednio spółdzielnia. Warto przy tym stwierdzić, że podatek zostanie jednak naliczony, gdy przekształcona spółka nie wykona po rejestracji żadnej czynności opodatkowanej w terminie 10 miesięcy (przy jednoczesnym braku zgłoszenia zawieszenia działalności)²¹. Spółka zachowuje prawo do nadpłaty w VAT i wystąpienia z wnioskiem o zwrot tego podatku w stosunku do czynności opodatkowanych mających miejsce podczas istnienia spółdzielni. Wskutek przejścia praw do rzeczy, nieruchomości, dóbr niematerialnych na spółkę nie powstaje obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej.

PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁDZIELNI NA GRUNCIE PODATKU DOCHODOWEGO

Majątek spółdzielni jest odrębnym zespołem składników materialnych i niematerialnych, którego własność należy do spółdzielni (vide art. 11 ups)²². W wyniku przekształcenia majątek spółdzielni staje się majątkiem spółki kapitałowej, zaś członkowie spółdzielni uzyskują status wspólników spółki. Jednocześnie podnosi się²³, że spółdzielnia traktowana jest na gruncie podatku dochodowego tak samo jak spółka kapitałowa, tj. najpierw występuje opodatkowanie dochodu podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie członkowie, otrzymując dywidendę, zostają opodatkowani podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przepisy nie stanowią wprost o konsekwencjach w podatku dochodowym procesu przekształcenia spółdzielni. Jednakże, zdaniem organów podatkowych²⁴, katalog dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest katalogiem otwartym i nie zawiera wszystkich rodzajów przychodów z tym związanych.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się dywidendy z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w tym dywidendy z akcji złożonych przez członków pracowniczych funduszy emerytalnych na rachunkach ilościowych, oprocentowanie udziałów członkowskich z nadwyżki bilansowej (dochodu ogół-

²¹ Artykuł 14 ust. 2 ustawy o VAT jest krytykowany przez Tomasza Krywana, wedle którego jest niezgodny z przepisami unijnymi i powinien być usunięty z aktu normatywnego – tenże, VAT. Komentarz 2014, Wrocław 2014, s. 187. Podobnie wyraża się T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa 2014, s. 217.

²² Por. A. Jedliński, *Własnościowe prawo do lokalu jako ograniczone prawo rzeczowe (Zagadnienia konstrukcji prawnej)*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 4, s. 44-51; Z. Kuniewicz, *Kilka uwag o nowelizacji prawa spółdzielczego*, „Radca Prawny” 1995, nr 1, s. 26.

²³ Przykładowo – Interpelacja z 05.10.2014 r. posła Marka Polaka nr 29418 do Ministra Finansów w sprawie podwójnego opodatkowania zysków spółdzielni oraz zwolnienia z podatku części ich dochodów, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=29418> [dostęp: 31.05.2015]. Wraz ze zmianą formy prawnej niemożliwe jednak staje się odliczenie od dochodu darowizny na rzecz spółdzielni, z jakiego przed przekształceniem mogli korzystać potencjalni donatorzy (zob. art. 18 ust. 1 pkt. 1 ustawy o CIT).

²⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 23 sierpnia 2012 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ITPB2/415-520/13/DSZ; Interpretacja indywidualna z dnia 30 września 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy ITPB2/415-640/13/DSZ; Interpretacja indywidualna z dnia 22 grudnia 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPPB2/415-876/11-2/AK.

nego) w spółdzielniach, podziału majątku likwidowanej spółdzielni. W odniesieniu do spółdzielni funkcję dywidendy pełni nadwyżka bilansowa. Podział tej nadwyżki może nastąpić w formie oprocentowania udziałów – co powoduje powstanie obowiązku w PIT²⁵. Jednakże nie wynika to bezpośrednio z uchwały o przekształceniu w spółkę kapitałową, lecz stanowi zwyczajowe wynagrodzenie za pracę członka na rzecz spółdzielni (art. 183 § 2 ups).

Kwoty otrzymane przez nieuczestniczących w przekształceniu członków spółdzielni są opodatkowane, o ile przewyższają wartość wkładów wniesionych do spółdzielni przez tych członków. Z drugiej strony, jeśli nowi wspólnicy wniosą wkład na kapitał zakładowy spółki celem jego podwyższenia, to zastosowanie znajdzie art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, wedle którego do przychodów spółki nie zalicza się wartości otrzymanych na podwyższenie takiego kapitału. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt. 50 ustawy o PIT wolne od podatku dochodowego są przychody otrzymane w związku ze zwrotem udziałów lub wkładów do spółdzielni, do wysokości wniesionych udziałów lub wkładów do spółdzielni. Jeśli więc spółdzielnia zwróci członkowi (przed przekształceniem) wartość równą wkładowi jego do spółdzielni, to przychód po stronie tego członka nie powstanie. W przeciwnym wypadku należy pobrać podatek zryczałtowany w wysokości 19% (art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT).

Problematyczne wydaje się także rozliczanie strat podatkowych spółdzielni pracy powstałych w latach poprzedzających proces przekształcenia. Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT, przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców przekształcanych – z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę. Powstać może wątpliwość, czy ustawodawca podatkowy miał na myśli przekształcenie spółek osobowych i kapitałowych, czy też wszelkich podmiotów, w stosunku do których stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przekształcenia spółek handlowych. Wedle wykładni operatywnej²⁶ przepis ten należy interpretować w sposób zawężający, tj. wedle znaczenia słów, jakimi posłużono się w przepisie. Wtedy to spółka kapitałowa, powstała wskutek przekształcenia ze spółdzielni pracy, z rozliczenia zaległych strat podatkowych skorzystać nie może. Powyższy pogląd oznacza przydzielenie pierwszeństwa normom prawa podatkowego względem norm prawa spółek handlowych (*lex specialis derogat legi generalis*). Warto przy tym stwierdzić, że odliczenie straty może być uprawnione, tylko jeśli spółdzielnia otrzymała przed przekształceniem dochód. Brak prawa do odliczenia straty w chwili przekształcenia jest przesłanką wyłączającą możliwość zastosowania przez spółkę art. 7 ust. 4 ustawy o CIT.

Wydatki ponoszone przez spółdzielnię w związku z procesem przekształcenia stanowić będą dla tego podmiotu koszty uzyskania przychodów, o ile są ściśle związane z procesem i nie znajdują się w katalogu podatkowych kosztów negatywnych (art. 16 ustawy

²⁵ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz Lex*, Warszawa 2014, s. 310.

²⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 6 października 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPT-PB3/423-133/11-2/Akr; Interpretacja indywidualna z dnia 12 października 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPTPB3/423-143/11-2/MF.

o CIT). W orzecznictwie sądowno-administracyjnym podnosi się także konieczność zachowania cechy racjonalności i proporcjonalności w ponoszeniu wydatku w kontekście możliwego przychodu²⁷. Warunkiem sine qua non odliczenia od przychodu kosztów podatkowych związanych z przekształceniem jest wydanie przez referendarza sądowego sądu rejestrowego postanowienia o wpisie spółki kapitałowej w wyniku zaistniałej zmiany formy prawnej. Jeśli bowiem wydatki zostaną poniesione, a sąd kilkakrotnie odrzuci wnioski (np. z braków formalnych), może minąć czas przewidziany na rejestrację uchwały o przekształceniu. W takim wypadku procedura będzie musiała być wszczęta od nowa, co wygeneruje dodatkowe wydatki (taksa notarialna, opłaty skarbowe). Dlatego też warunkiem zakwalifikowania wydatków związanych z przekształceniem do kosztów podatkowych jest rejestracja spółki przez sąd. Pozwoli to za koszt podatkowy uznać wydatek na wynagrodzenie na biegłego rewidenta (sporządzenie opinii), pełnomocnika przed KRS, takse notarialną, opłaty sądowe i skarbowe z tytułu rejestracji spółki kapitałowej²⁸.

PODSUMOWANIE

Przekształcenie spółdzielni pracy w spółkę kapitałową jest procesem skomplikowanym zarówno pod względem treści przepisów spółdzielczych, jak i przepisów prawa spółek handlowych. Problematyka tego rodzaju restrukturyzacji obejmuje także pojawiające się wątpliwości w zakresie skutków podatkowych dokonywanych czynności. Przede wszystkim należy mieć na uwadze, że przekształcenie spółdzielni pracy w spółkę kapitałową nie powinno być związane (co do zasady) ze zmianami w zakresie praw i obowiązków podatkowych. Spółka przekształcona staje się stroną postępowań podatkowych oraz wstępuje w środowisko prawno-podatkowe podmiotu przekształcanego. Jednocześnie należy pamiętać, że spółdzielnia jako podmiot posiada inny charakter prawny. Dlatego też nie każda interpretacja podatkowa wydana z wniosku spółdzielni będzie mogła być wprost stosowana w spółce przekształconej (np. wkład w postaci pracy). Jak zostało to przedstawione powyżej, istnieją przypadki, gdy proces przekształcenia nie wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego w VAT lub podatku dochodowym (zarówno CIT i PIT). W kontekście art. 558 Ksh w zw. z art. 203i oraz art. 203j ups spółdzielnia pracy przekształcana jest w podobny sposób jak spółka osobowa w kapitałową. Mając na uwadze, że spółdzielnia pracy nie może być kwalifikowana jako spółka, należy stwierdzić, że (w przypadku przekształcenia) korzysta jednak z rozwiązań prawnych przewidzianych dla spółek handlowych. Dlatego też jako postulat *de lege ferenda* należy uznać potrzebę

²⁷ Wyrok NSA z dnia 26 września 2010 r., II FSK 683/09, Lex 745804; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2014 r., I SA/Wr 251/14, Lex nr 1463406. Szerzej o charakterze prawnym kosztów uzyskania przychodów na gruncie PIT – R. Bernat, Koszty uzyskania przychodów w działalności prawniczej, „Zeszyty Naukowe Uczelni Warszawskiej im. Marii Skłodowskiej-Curie” 2014, nr 3, s. 41-56.

²⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 17 września 2012 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPT-PB3/4231-3/12-2/MF. Tak jak powyżej zostało wykazane – przychód nie powstanie w razie przystąpienia wspólników wnoszących wkład w trakcie przekształcenia do spółki. Tym samym wnoszący nie będzie mógł takiej wartości kwalifikować jako kosztu podatkowego – por. Interpretacja indywidualna z dnia 20 grudnia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, IBPBI/2/423-1196/10/MS.

wprowadzenia nowelizacji w zakresie kontynuacji prawa do NIP w przypadku przekształcenia spółdzielni pracy w spółkę kapitałową. Ustawodawca powinien ponadto czynić obciążenia w zakresie podatków jak najmniej dolegliwymi dla spółdzielni, której członkowie podjęli istotną decyzję o zmianie formy prawnej.

Bibliografia

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz Lex*, Warszawa 2014.
- Bernat R., *Koszty uzyskania przychodów w działalności prawniczej*, „Zeszyty Naukowe Uczelni Warszawskiej im. Marii Skłodowskiej-Curie” 2014, nr 3.
- Bernat R., *Likwidacja jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji – aspekty podatkowe*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Prawa w Bielsku Białej” 2015, nr 1.
- Bernat R., *Transgraniczne połączenie spółki europejskiej i polskiej spółki akcyjnej – wybrane aspekty podatkowe*, „Forum Prawnicze” 2014, nr 6.
- Bernat R., *Aspekty podatkowe podziału spółki akcyjnej*, „Przedsiębiorstwo Przyszłości” 2015, nr 1.
- Bielski P., *Spółdzielnia jako przedsiębiorca rejestrowy*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2000, nr 2.
- Bieniek T., *Glosa do uchwały SN z dnia 13 grudnia 2000 r., III CZP 43/00*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2001, nr 12.
- Bieniak T., *Przekształcenie spółdzielni w sp. z o.o.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 8.
- Brodziński M.G., *Oblicza polskiej spółdzielczości wiejskiej: geneza, rozwój, przyszłość*, Nowy Dwór Mazowiecki 2015.
- Etel L., *Glosa do uchwały NSA z dnia 22 stycznia 1996 r., VI SA 23/95*, „Glosa” 2000, nr 8.
- Frączak P., Skrzypiec R. (red.), *Kondycja spółdzielczości pracy oraz wizje jej rozwoju. Raport z badania*, Warszawa 2011.
- Famuska T. (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.
- Filipczyk H., *Czy interpretacja indywidualna udziela ochrony prawnej następcy prawnemu?* „Monitor Podatkowy” 2011, nr 9.
- Franas T., *Gospodarcze przekształcenie spółdzielni w spółkę kapitałową. Metoda, definicja i kryteria klasyfikacji*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej. Organizacja i Zarządzanie” 2013, z. 55.
- Gersdorf M.M., *Glosa do wyroku SN z dnia 24 czerwca 1998 r., I PKN 169/98*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2002, nr 1.
- Jankowski J., Pałka P., *Będzie ustawa umożliwiająca przekształcenie spółek prawa handlowego w spółdzielnie?*, „Pieniądze i Więzy” 2014, nr 1.
- Jaros P., *Przekształcenie spółdzielni pracy w spółkę handlową – analiza procesu transformacji*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2014, nr 4.
- Jasiakiewicz M., *Glosa do uchwał SN z dnia 13 grudnia 2000 r., III CZP 43/00 oraz z dnia 12 stycznia 2001 r., III CZP 44/00*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 9.
- Jedliński A., *Własnościowe prawo do lokalu jako ograniczone prawo rzeczowe (Zagadnienia konstrukcji prawnej)*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 4.
- Kidyba A., Skubisz R. (red.), *Współczesne problemy prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. dr hab. Marii Poźniak-Niedzielskiej*, Warszawa 2007.
- Kuniewicz Z., *Kilka uwag o nowelizacji prawa spółdzielczego*, „Radca Prawny” 1995, nr 1.
- Krywan T., *VAT. Komentarz 2014*, Wrocław 2014.
- Leconte M., *Glosa do wyroku WSA z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 6.

- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Nogalski B., *Przekształcenie spółdzielni w organizację konkurencyjną – ewolucja czy rewolucja*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2006, nr 1141.
- Naworski J.P., *Glosa do postanowienia SN z dnia 29 kwietnia 1998 r.*, III CZP 7/98, „Radca Prawny” 1999, nr 2.
- Pietrzykowski K., *Spółdzielnia a spółka handlowa. Cz. 1*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1991, nr 6.
- Pudelkiewicz E., *Spółdzielcze formy gospodarowania w Polsce i w innych krajach Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, „Finanse i Marketing” 2009, nr 51.
- Selera P., *VAT a przekazanie całości lub części majątku przedsiębiorstwa – zakres wyłączenia*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 9.
- Schnotale-Bednarek B., *Przekształcenie własnościowe w spółdzielczości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Prace Katedry Makroekonomii” 2000, nr 6.
- Szymański K.G., *Opodatkowanie podatkiem VAT czynności prawnej podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 3.
- Zakrzewski P., *Uwagi na temat projektu ustawy o przekształceniu spółdzielni w spółkę*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2000.

Streszczenie: Podstawową funkcją spółdzielni pracy jest realizacja założonego przedsięwzięcia poprzez wykorzystanie potencjału zawodowego członków. Solidarne działanie oraz partycypowanie w zarządzaniu spółdzielnią może doprowadzić członków do decyzji o jej przekształceniu w spółkę kapitałową. Celem artykułu jest przedstawienie skutków podatkowych tego przekształcenia na gruncie podatku od towarów usług oraz podatku dochodowego. Ponadto analizie poddano charakter prawny sukcesji praw i obowiązków (m.in. dotyczących interpretacji podatkowej, Numeru Identyfikacji Podatkowej) z podmiotu przekształcanego na podmiot przekształcony. Zastosowano analityczną oraz językowo-logiczną metodę badawczą. W wyniku podjętych badań przyjęto, że przekształcenie spółdzielni w spółkę jest transparentne pod względem VAT. W związku z przekształceniem w spółkę kapitałową (gdy uczestniczą w nim wszyscy członkowie i nie następują zmiany osobowe) co do zasady nie powstaje obowiązek podatkowy w żadnym z podatków dochodowych. Jako wniosek de lege ferenda przyjęto konieczność wprowadzenia przepisu umożliwiającego przeniesienie NIP spółdzielni pracy na spółkę przekształconą.

Słowa kluczowe: spółka prawa handlowego, spółdzielnia, podatek dochodowy

TRANSFORMATION OF COOPERATIVE WORK INTO LIMITED COMPANY - CHOSEN TAX EFFECTS

Summary: The primary function of cooperative work established through the use of project professional potential members. Solidarity action and participating in the management of the cooperative may lead members to a decision on its transformation into a capital company. The aim of the article is to present the tax consequences of this transformation on the basis of tax on goods and services tax. In addition, the analysis of the legal nature of the rights and obligations of the succession have been (at least for the interpretation of the tax base, tax identification number) from the converted on subject transformed. Analytical uses and linguistically-logical research method. As a result of the investigations undertaken, the transformation of cooperatives in a company in transparent in terms of VAT. In view of the transformation in a capital company (when it involved all members and no changes occur in the bed) in principle not obligation arises in any of your income

taxes. As a proposal de lege ferenda accepted the need for a provision to transfer NIP cooperative work on the company transformed.

Keywords: commercial law, cooperative, income tax