

**Departament Efektywności Wydatków  
Publicznych i Rachunkowości**

DWR5.5101.148.2020

-

Pani  
**Barbara Misterska-Dragan**  
Prezes Krajowej Rady Biegłych  
Rewidentów  
Polska Izba Biegłych Rewidentów  
mail:biuro@pibr.org.pl

*Szanowna Pani Prezes,*

odnosząc się do Państwa pisma znak: R- 20201215-001 dotyczącego konsekwencji sprawozdawczych związanych z uzyskaniem przez spółki komandytowe od 1 stycznia 2021r. lub od 1 maja 2021r. statusu podatnika podatku CIT – przekazujemy stanowisko opracowane przez Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w porozumieniu z Departamentem Podatków Dochodowych.

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wchodzi w życie przepisy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123 dalej: „uzp”) zmieniające m.in. zasady opodatkowania podatkiem dochodowym mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółek jawnych i komandytowych, czyli podmiotów dotychczas transparentnych podatkowo.

Przepisy te przewidują, iż spółki komandytowe uzyskają status podatnika podatku CIT od 1 stycznia 2021 r. lub od 1 maja 2021 r.

W przypadku, gdy zgodnie z art. 12 ust. 1 uzp spółki komandytowe staną się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych od 1 stycznia 2021 r., to termin zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2020 wynikający z przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości - Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm., dalej „uor” (31 grudnia 2020 r., w przypadku gdy rok obrotowy równy się kalendarzowemu) pokryje się z terminem zamknięcia ksiąg rachunkowych wynikającym z art. 12 ust. 3 ww. ustawy uzp, tj. z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Natomiast w przypadku, gdy - zgodnie z art. 12 ust. 2 i 3 ww. ustawy uzp - spółka komandytowa uzyska status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r., to wówczas jest ona zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający ten dzień (tj. na dzień 30 kwietnia 2021 r.). Ponadto art. 12 ust. 3 uzp zawiera odniesienie odpowiednio do przepisów art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym

od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.). Odniesienie się w tym przepisie do art. 8 ust. 6 ustawy CIT ma na celu wskazanie roku podatkowego spółki komandytowej; nie nakłada ono samoistnie obowiązku sporządzania przez spółkę komandytową sprawozdania finansowego na dzień 30 kwietnia 2021 r.

W myśl art. 45 ust. 1 uor sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2 uor, oraz na inny dzień bilansowy. W art. 12 ust. 2 ustawa ta wskazuje, że księgi rachunkowe zamyka się na dzień kończący rok obrotowy (pkt 1) oraz odpowiednio na dzień albo na dzień poprzedzający dzień wystąpienia zdarzeń skutkujących zamknięciem ksiąg rachunkowych takich, jak np. zakończenie działalności, jej likwidacja, zmiana formy prawnej, podział, połączenie jednostki (pkt 2-6), oraz na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami (pkt 7). Dniem bilansowym – w świetle art. 3 ust. 1 pkt 10 uor - jest dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe.

Biorąc powyższe pod uwagę - w opinii Ministerstwa Finansów - spółka komandytowa na dzień 30 kwietnia 2021 r. nie będzie miała obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego (wymienione dni w ww. punktach 1- 7 ust. 2 art. 12 uor nie obejmują zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 3 uzp). W związku z tym rok obrotowy spółki komandytowej za 2021 r. będzie trwał od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. i za ten okres będzie sporządzone sprawozdanie finansowe. Natomiast zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki komandytowej na ww. dzień 30 kwietnia 2021 r., a następnie ich otwarcie na 1 maja 2021 r. nastąpi wyłącznie dla celów podatkowych, bez obowiązku sporządzania sprawozdania finansowego na 30 kwietnia 2021 r.

Z kolei z brzmienia przepisu art. 12 ust. 4 ww. ustawy uzp wynika możliwość niezamykania ksiąg rachunkowych (jeżeli ostatni dzień roku obrotowego spółki komandytowej przypada w okresie od dnia 31 grudnia 2020 r. do dnia 31 marca 2021 r.) i kontynuacji roku obrotowego do dnia 30 kwietnia 2021 r.

Natomiast w świetle art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości przez rok obrotowy rozumie się rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

Biorąc powyższe pod uwagę zasadnym jest przyjęcie, iż ww. przepis art. 12 ust. 4 ustawy uzp stanowi *lex specialis* do powyższego przepisu art. 3 ust. 1 pkt 9 uor. W praktyce oznaczać to będzie, że jeżeli rok obrotowy spółki komandytowej jest równy kalendarzowemu, to jej rok obrotowy w tym przypadku będzie trwał od 1 stycznia 2020 r. do 30 kwietnia 2021 r. i za ten okres będzie sporządzane sprawozdanie finansowe. Kolejny rok obrotowy będzie obejmował okres od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r.

Odnosząc się do pytania czy w powyższej sytuacji (rok obrotowy będzie trwał od 1 stycznia 2020 r. do 30 kwietnia 2021 r.) trzeba będzie zmieniać audytora, czy będzie jednak wystarczające renegotjowanie z nim umowy, przyjąć należy, że w takiej sytuacji firma audytorska nadal wykonuje badanie sprawozdania finansowego, a co za tym idzie nie ma podstawy do zmiany audytora tylko z powodu okoliczności wynikającej ze zmiany przepisów dotyczących roku obrotowego. Jednakże należy przyjąć, że zawarte umowy o badanie mogą być renegotjowane w związku ze zwiększonym nakładem pracy jaki firma audytorska poniesie w związku z badaniem sprawozdania finansowego z odpowiednio wydłużonym rokiem obrotowym, za który firma audytorska będzie przeprowadzała badanie sprawozdania

finansowego za 2020, przy jednoczesnym skróconym roku obrotowym 2021 r., a także przesunięciem terminów odnośnie wydania przez biegłego rewidenta sprawozdania z badania za 2020 r.

*Z poważaniem,*

Agnieszka Stachniak  
Zastępca Dyrektora Departamentu  
Efektywności Wydatków Publicznych  
i Rachunkowości  
*/podpisano kwalifikowanym podpisem  
elektronicznym /*

