

OPODATKOWANIE SPÓŁEK

redakcja naukowa Hanna Litwińczuk

Hanna Litwińczuk, Marcin Jamróży
Piotr Karwat, Robert Krasnodębski

2. WYDANIE

OPODATKOWANIE SPÓŁEK

redakcja naukowa Hanna Litwińczuk

Hanna Litwińczuk, Marcin Jamróży
Piotr Karwat, Robert Krasnodębski

2. WYDANIE

Stan prawny na 1 lutego 2022 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części książki napisali:

Hanna Litwińczuk – Wprowadzenie; część I: rozdział 1 – 1.2.1.2, 1.2.1.3, 1.2.1.4, 1.2.1.5, 1.2.2.2; rozdział 2 – 2.2.1; rozdział 3 – 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3, 3.2.4, 3.2.5.1, 3.2.5.2, 3.2.5.3, 3.2.5.4, 3.2.5.5, 3.2.5.6; rozdział 5, rozdział 7 – 7.1, 7.2; część IV: rozdział 1 – 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.6; rozdział 2 – 2.3.2, 2.4.2, 2.5.2; rozdział 3 – 3.1.2.1, 3.1.2.2, 3.1.2.3; rozdział 4 – 4.2.2; rozdział 5 – 5.1, 5.2

Marcin Jamróży – część I: rozdział 3 – 3.2.5.7, 3.2.5.8, 3.3; część II: rozdział 1 – 1.2; rozdział 2 – 2.2; rozdział 3 – 3.2; rozdział 4 – 4.2; rozdział 5

Piotr Karwat – część I: rozdział 1 – 1.3; rozdział 2 – 2.3; rozdział 3 – 3.4; rozdział 6 – 6.3, 6.4; rozdział 7 – 7.3; rozdział 8 – 8.3; rozdział 9; część II: rozdział 1 – 1.1, 1.3; rozdział 2 – 2.1, 2.3; rozdział 3 – 3.1, 3.3; rozdział 4 – 4.1, 4.3; rozdział 6; część III: rozdział 1; rozdział 2; rozdział 3; rozdział 4; część IV: rozdział 1 – 1.5; rozdział 2 – 2.1.3, 2.2.3, 2.3.3, 2.4.3, 2.5.3, 2.6.3; rozdział 3 – 3.1.3, 3.2.3; rozdział 4 – 4.3; rozdział 5 – 5.3, 5.4

Robert Krasnodębski – część I: rozdział 1 – 1.1, 1.2.1.1, 1.2.2.1, 1.2.2.3; rozdział 2 – 2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.4, 2.2.5; rozdział 3 – 3.1; rozdział 4; rozdział 6 – 6.1, 6.2; rozdział 8 – 8.1, 8.2; część IV: rozdział 2 – 2.1.1, 2.1.2, 2.2.1, 2.2.2; rozdział 3 – 3.1.1, 3.1.2.4; rozdział 4 – 4.1, 4.2.1

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-691-1

2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	19
Wprowadzenie	23

Część I Spółka kapitałowa

Rozdział 1

Zawiązanie spółki. Utworzenie kapitału zakładowego i późniejsze

jego podwyższenie	49
1.1. Aspekty prawnohandlowe	49
1.2. Podatek dochodowy	57
1.2.1. Utworzenie kapitału zakładowego	57
1.2.1.1. Wkłady pieniężne	57
1.2.1.2. Wkłady niepieniężne. Ogólna charakterystyka	60
1.2.1.3. Wkłady niepieniężne w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa	61
1.2.1.3.1. Pojęcia przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa	61
1.2.1.3.2. Skutki podatkowe dla podmiotu wnoszącego aport	69
1.2.1.3.3. Skutki podatkowe dla spółki przejmującej aport ...	72
1.2.1.3.4. Szczególny przypadek aportu transgranicznego	80
1.2.1.4. Wkłady niepieniężne w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część	86
1.2.1.4.1. Skutki podatkowe dla podmiotu wnoszącego aport	86
1.2.1.4.2. Skutki podatkowe dla spółki przejmującej aport ...	95
1.2.1.5. Wkłady niepieniężne objęte regulacjami szczególnymi	95
1.2.1.5.1. Partnerstwo publiczno-prywatne	95
1.2.1.5.2. Komercjalizowana własność intelektualna	96

1.2.2. Podwyższenie kapitału zakładowego	97
1.2.2.1. Utworzenie nowych udziałów (akcji) i podwyższenie wartości nominalnej udziałów (akcji) już istniejących	97
1.2.2.2. Podwyższenie kapitału w drodze konwersji wierzytelności	103
1.2.2.3. Wydatki na utworzenie i podwyższenie kapitału zakładowego ponoszone przez spółkę	108
1.3. Podatki obrotowe	113
1.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	113
1.3.1.1. Uwagi ogólne	113
1.3.1.2. Wspólnik wnoszący aport działający w charakterze podatnika VAT	114
1.3.1.3. Przedmiot aportu	119
1.3.1.4. Podstawa opodatkowania przy wniesieniu aportu	123
1.3.1.5. Finansowanie VAT od aportu: wspólnik czy spółka?	131
1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	132
1.3.2.1. Uwagi ogólne	132
1.3.2.2. Przedmiot opodatkowania. Zasada jednokrotności poboru podatku i zasada <i>standstill</i>	133
1.3.2.3. Podmiot podatku	135
1.3.2.4. Podstawa opodatkowania i stawka. Zwrot PCC	136
1.3.2.5. Aport w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	136
1.3.2.6. Aport innych składników w kontekście opodatkowania VAT	138

Rozdział 2

Wybrane formy finansowania spółki	143
2.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	143
2.2. Podatek dochodowy	145
2.2.1. Ogólna charakterystyka i ewolucja form finansowania	145
2.2.2. Finansowanie dłużne	149
2.2.3. Dopłaty	155
2.2.4. Zysk zatrzymany	157
2.2.5. Preferencje podatkowe dla finansowania spółki poprzez dopłaty i zysk zatrzymany	159
2.3. Podatki obrotowe	161
2.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	161
2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	167

Rozdział 3

Podział zysku spółki pomiędzy wspólników	169
3.1. Aspekty prawnohandlowe	169
3.2. Podatki dochodowe	175

3.2.1. Ogólna charakterystyka opodatkowania dywidend	175
3.2.2. Pojęcie dywidendy	177
3.2.2.1. Przepisy krajowe	177
3.2.2.2. Dyrektywa 2011/96/UE	180
3.2.2.3. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	182
3.2.3. Opodatkowanie dywidend na podstawie przepisów implementujących dyrektywę 2011/96/UE	185
3.2.3.1. Cel i zakres podmiotowy dyrektywy	185
3.2.3.2. Zasady opodatkowania dywidend wypłaconych przez spółkę będącą polskim rezydentem podatkowym	187
3.2.3.2.1. Wypłata dywidendy na rzecz spółki państwa członkowskiego	187
3.2.3.2.2. Wypłata dywidendy do zakładu spółki państwa członkowskiego	191
3.2.3.3. Zasady opodatkowania dywidend otrzymanych przez spółkę będącą polskim rezydentem podatkowym	193
3.2.3.4. Środki przeciwko nadużyciu przepisów dyrektywy	196
3.2.4. Opodatkowanie dywidend na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	198
3.2.4.1. Zasady ogólne	198
3.2.4.2. Klauzula <i>beneficial owner</i>	201
3.2.4.3. Inne środki przeciwko nadużyciu postanowień umów dotyczących opodatkowania dywidend	203
3.2.5. Szczególne zasady opodatkowania dywidend uregulowane w prawie krajowym	206
3.2.5.1. Opodatkowanie dywidend otrzymanych przez spółki holdingowe	206
3.2.5.2. Zryczałtowany krajowy podatek od dywidend	210
3.2.5.3. Odbiorcy dywidend objęci zwolnieniem podmiotowym lub specjalnym statusem podatkowym	211
3.2.5.4. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania dywidend przewidziane w prawie krajowym	212
3.2.5.5. Obowiązki spółki RP jako płatnika podatku od dywidend ...	215
3.2.5.6. Szczególny reżim opodatkowania przewidziany dla dywidend rzeczowych	218
3.2.5.7. Problem opodatkowania tzw. ukrytej dywidendy oraz świadczeń wzajemnych pomiędzy spółką a wspólnikami	221
3.2.5.8. Nierynkowość świadczeń wzajemnych pomiędzy spółką a wspólnikami	227
3.3. Podatki dochodowe – ryczałt od dochodów spółek	231
3.3.1. Uwagi ogólne	231
3.3.2. Warunki stosowania	232

3.3.3. Przedmiot opodatkowania	233
3.3.4. Obciążenia podatkowe zysku spółki	234
3.3.5. Fundusz na cele inwestycyjne	235
3.4. Podatki obrotowe	237
3.4.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	237
3.4.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	241

Rozdział 4

Zysk niepodzielony zagranicznej spółki kontrolowanej.

Skutki podatkowe u wspólnika	242
4.1. Istota i cel przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych	242
4.2. Polskie regulacje dotyczące zagranicznych spółek (jednostek) kontrolowanych	249
4.2.1. Uwagi wstępne	249
4.2.2. Definicja zagranicznej jednostki (spółki) kontrolowanej	250
4.2.3. Obowiązki ewidencyjne. Podstawa opodatkowania i ustalenie wysokości podatku	260

Rozdział 5

Rezydencja podatkowa spółki oraz opodatkowanie zysków

niezrealizowanych w związku ze zmianą rezydencji lub przeniesieniem aktywów i zakładu do innego państwa (*exit tax*)

5.1. Rezydencja podatkowa spółki	266
5.1.1. Kryteria rezydencji podatkowej w prawie krajowym	266
5.1.2. Rozstrzyganie konfliktu rezydencji na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	270
5.2. <i>Exit tax</i>	273
5.2.1. Charakterystyka ogólna <i>exit tax</i>	273
5.2.2. Regulacje unijne	274
5.2.3. Regulacje polskie	277

Rozdział 6

Obniżenie kapitału zakładowego spółki

6.1. Aspekty prawnohandlowe	280
6.2. Podatki dochodowe	283
6.2.1. Skutki podatkowe obniżenia kapitału zakładowego i umorzenia udziałów (akcji)	283
6.2.1.1. Umorzenie dobrowolne	283
6.2.1.2. Umorzenie przymusowe i automatyczne	288
6.2.1.3. Obniżenie wartości udziałów	289
6.2.1.4. Umorzenie rzeczowe	289
6.2.1.5. Umorzenie nieodpłatne	290
6.2.1.6. Umorzenie z czystego zysku	291
6.2.2. Koszt spółki, w której udziały są umarzane	291

6.3. Podatek od towarów i usług (VAT)	292
6.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	294

Rozdział 7

Organy spółki. Wybrane aspekty ich finansowania przez spółkę	295
7.1. Aspekty prawnohandlowe	295
7.2. Podatki dochodowe	302
7.2.1. Uwagi ogólne	302
7.2.2. Pełnienie funkcji członka zarządu i rady nadzorczej bez wynagrodzenia	303
7.2.2.1. Członkowie zarządu	303
7.2.2.2. Członkowie rady nadzorczej	307
7.2.3. Wydatki ponoszone przez spółkę w związku z funkcjonowaniem zarządu i rady nadzorczej	309
7.2.3.1. Ubezpieczenie członków zarządu i rady nadzorczej od odpowiedzialności cywilnej	309
7.2.3.2. Inne wydatki spółki związane z wykonywaniem funkcji przez członków zarządu	312
7.2.3.3. Inne wydatki spółki związane z wykonywaniem funkcji przez członków rady nadzorczej	314
7.3. Podatki obrotowe. Podatek od towarów i usług	315

Rozdział 8

Likwidacja spółki	317
8.1. Aspekty prawnohandlowe	317
8.1.1. Likwidacja spółki wpisanej do rejestru sądowego	317
8.1.2. Likwidacja spółki kapitałowej w organizacji	320
8.2. Podatki dochodowe	321
8.2.1. Zamknięcie roku podatkowego oraz obowiązki informacyjne	321
8.2.2. Prowadzenie działalności w trakcie likwidacji	322
8.2.3. Opodatkowanie wspólnika spółki kapitałowej	323
8.2.3.1. Dochód z likwidacji jako dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych	323
8.2.3.2. Nabycie składników majątkowych w związku z likwidacją	324
8.2.4. Opodatkowanie likwidowanej spółki w związku z przekazaniem majątku likwidacyjnego	326
8.3. Podatki obrotowe	327
8.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	327
8.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	329

Rozdział 9

Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki	330
9.1. Uwagi ogólne	330

9.2. Tryb orzekania o odpowiedzialności oraz jej egzekwowania	333
9.3. Szczególne zasady odpowiedzialności osób trzecich pełniących funkcje organów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek	335

Część II

Spółka jawna, partnerska, cywilna

Rozdział 1

Zawiązanie spółki i utworzenie jej majątku oraz jego późniejsze

powiększenie	343
1.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	343
1.2. Podatki dochodowe	352
1.2.1. Wkłady pieniężne	352
1.2.2. Wkłady niepieniężne	354
1.2.3. Podwyższenie wkładów	358
1.2.4. Wydatki wspólników na utworzenie lub powiększenie kapitału	358
1.2.5. Odsetki od udziału kapitałowego	360
1.3. Podatki obrotowe	361
1.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	361
1.3.1.1. Uwagi ogólne	361
1.3.1.2. Wspólnik wnoszący aport działający w charakterze podatnika VAT	363
1.3.1.3. Przedmiot aportu	364
1.3.1.4. Podstawa opodatkowania przy wniesieniu aportu	365
1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	371
1.3.2.1. Uwagi ogólne	371
1.3.2.2. Przedmiot opodatkowania	371
1.3.2.3. Podmiot podatku	372
1.3.2.4. Podstawa opodatkowania i stawka	373

Rozdział 2

Finansowanie dłużne spółki

ze środków wspólników	375
2.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	375
2.2. Podatki dochodowe	376
2.2.1. Odsetki jako koszty uzyskania przychodów	376
2.2.2. Odsetki jako przychód	377
2.3. Podatki obrotowe	380
2.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	380
2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	380

Rozdział 3

Rozliczenia pomiędzy spółką a wspólnikami w toku bieżącej działalności

spółki	381
3.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	381
3.1.1. Udział w zyskach i stratach	381
3.1.2. Udział kapitałowy	383
3.1.3. Umowy wspólników ze spółką	384
3.2. Podatki dochodowe	386
3.2.1. Status podatkowy spółki	386
3.2.2. Ustalanie wyniku podatkowego wspólników z tytułu udziału w spółce	387
3.2.2.1. Ewidencja rachunkowa lub podatkowa	387
3.2.2.2. Udział w zysku a dochód podatkowy	390
3.2.2.3. Kwalifikacja do źródła przychodów	393
3.2.2.4. Taryfa podatkowa	394
3.2.2.5. Straty podatkowe	396
3.2.2.6. Zmniejszenie udziału kapitałowego	397
3.2.3. Ustalanie dochodu z wybranych umów zawieranych przez wspólników ze spółką	398
3.2.3.1. Świadczenie pracy	398
3.2.3.2. Najem lub inne umowy o podobnym charakterze	403
3.2.3.3. Sprzedaż składników majątkowych	404
3.2.3.4. Świadczenia nieodpłatne	406
3.2.3.5. Ceny transferowe	408
3.3. Podatki obrotowe	409
3.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	409
3.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	410

Rozdział 4

Rozwiązanie i likwidacja spółki. Wystąpienie wspólnika albo zbycie

udziału	411
4.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	411
4.1.1. Postępowanie likwidacyjne	411
4.1.2. Wystąpienie ze spółki	413
4.1.3. Sprzedaż udziału spółkowego	417
4.2. Podatki dochodowe	418
4.2.1. Opodatkowanie likwidacji	418
4.2.2. Opodatkowanie wystąpienia ze spółki	420
4.2.3. Opodatkowanie sprzedaży udziału spółkowego	423
4.3. Podatki obrotowe	425
4.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	425
4.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	427

Rozdział 5

Specyfika spółek z udziałem nierezydentów	428
5.1. Podmiotowość spółki na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	428
5.2. Podmiot hybrydowy	430
5.3. Powstanie zakładu zagranicznego	432
5.4. Udział nierezydentów w spółce niebędącej osobą prawną	433
5.5. Świadczenia wynikające z umów ze spółką	434
5.6. Udział nierezydentów w spółce niebędącej osobą prawną	436
5.7. Straty podatkowe	437

Rozdział 6

Odpowiedzialność wspólników za zaległości podatkowe spółki	438
---	-----

Część III**Spółka komandytowa, komandytowo-akcyjna, jawna będąca podatnikiem CIT****Rozdział 1**

Aspekty prawnohandlowe	443
-------------------------------------	-----

Rozdział 2

Podatek dochodowy	452
2.1. Uwagi ogólne	452
2.2. Spółka komandytowo-akcyjna	452
2.3. Spółka komandytowa	465
2.4. Spółka jawna	468

Rozdział 3

Podatki obrotowe	470
3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	470
3.1.1. Zawiązanie spółki. Utworzenie kapitału zakładowego i późniejsze jego podwyższenie	470
3.1.2. Finansowanie spółki ze środków wspólników po rozpoczęciu działalności oraz inne rozliczenia między spółką a wspólnikami w toku bieżącej działalności spółki	472
3.1.3. Podział zysku spółki pomiędzy wspólników. Obniżenie kapitału zakładowego spółki komandytowo-akcyjnej. Obniżenie wkładu kapitałowego komandytariusza i komplementariusza	473
3.1.4. Rozwiązanie i likwidacja spółki	473
3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	475

Rozdział 4

Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej i jawnej będącej podatnikiem CIT	480
--	-----

Część IV

Restrukturyzacja spółek

Rozdział 1

Charakterystyka ogólna	483
1.1. Istota i rodzaje procesów restrukturyzacyjnych	483
1.1.1. Aspekty prawnohandlowe	483
1.1.2. Aspekty podatkowe	486
1.2. Podstawy prawne przekształceń, połączeń i podziałów	487
1.2.1. Prawo krajowe	487
1.2.2. Prawo unijne	489
1.3. Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, połączeniach i podziałach	490
1.4. Problemy na gruncie podatków dochodowych przy przekształceniach, połączeniach i podziałach	494
1.5. Problemy na gruncie podatków obrotowych przy przekształceniach, połączeniach i podziałach	497
1.6. Restrukturyzacja spółek a unikanie opodatkowania	497
1.6.1. Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania i ich zastosowanie do zdarzeń restrukturyzacyjnych	497
1.6.2. Środki zabezpieczenia przed ryzykiem uznania zdarzenia restrukturyzacyjnego za unikanie opodatkowania	502
1.6.3. Raportowanie schematów podatkowych	503

Rozdział 2

Wybrane rodzaje przekształceń	507
2.1. Przekształcenie spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową	507
2.1.1. Aspekty prawnohandlowe	507
2.1.1.1. Uwagi ogólne	507
2.1.1.2. Procedura przekształcenia spółki kapitałowej	509
2.1.2. Podatek dochodowy	512
2.1.2.1. Spółka przekształcana	512
2.1.2.2. Wspólnicy spółki przekształcanej	514
2.1.2.2.1. Przekształcenie bez podwyższenia kapitału zakładowego	514
2.1.2.2.2. Przekształcenie z podwyższeniem kapitału zakładowego	515
2.1.2.2.3. Przekształcenie bez udziału wszystkich dotychczasowych wspólników	515
2.1.3. Podatki obrotowe	516
2.1.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	516
2.1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	516
2.2. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej, komandytowej i jawnej będącej podatnikiem w spółkę kapitałową	517

2.2.1. Aspekty prawnohandlowe	517
2.2.2. Podatki dochodowe	519
2.2.2.1. Spółka przekształcana	519
2.2.2.2. Wspólnicy spółki przekształcanej	520
2.2.3. Podatki obrotowe	521
2.2.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	521
2.2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych	521
2.3. Przekształcenie spółki jawnej niebędącej podatnikiem, partnerskiej i cywilnej w spółkę kapitałową	522
2.3.1. Aspekty prawnohandlowe	522
2.3.2. Podatki dochodowe	524
2.3.2.1. Sukcesja podatkowa	524
2.3.2.2. Zbycie udziałów w spółce przekształconej nabytych w spółce przekształcanej za wkład niepieniężny	529
2.3.2.3. Przekształcenie a wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa	532
2.3.2.4. Wyplata przez spółkę przekształconą zysków wypracowanych przez spółkę przekształcaną	534
2.3.3. Podatki obrotowe	535
2.3.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	535
2.3.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych	536
2.4. Przekształcenie spółki jawnej niebędącej podatnikiem, partnerskiej i cywilnej w inną tego samego typu osobową spółkę handlową	538
2.4.1. Aspekty prawnohandlowe	538
2.4.2. Podatki dochodowe	540
2.4.3. Podatki obrotowe	541
2.4.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	541
2.4.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	542
2.5. Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę jawną niebędącą podatnikiem i partnerską	547
2.5.1. Aspekty prawnohandlowe	547
2.5.2. Podatki dochodowe	549
2.5.2.1. Skutki podatkowe dla spółki przekształcanej	549
2.5.2.2. Skutki podatkowe dla wspólników spółki przekształcanej	552
2.5.3. Podatki obrotowe	557
2.5.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	557
2.5.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	557
2.6. Przekształcenie spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej w spółkę jawną niebędącą podatnikiem i partnerską	562
2.6.1. Aspekty prawnohandlowe	562
2.6.2. Podatki dochodowe	562
2.6.3. Podatki obrotowe	563

2.6.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	563
2.6.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	564
Rozdział 3	
Połączenia spółek	567
3.1. Połączenie spółek kapitałowych	567
3.1.1. Aspekty prawnohandlowe	567
3.1.1.1. Zagadnienia ogólne	567
3.1.1.2. Procedura łączenia polskich spółek kapitałowych	570
3.1.1.3. Połączenie odwrotne	574
3.1.2. Podatki dochodowe	575
3.1.2.1. Aspekty podatkowe łączenia się spółek kapitałowych.	
Zagadnienia ogólne	575
3.1.2.1.1. Prawo unijne a prawo krajowe	575
3.1.2.1.2. Rok podatkowy	577
3.1.2.1.3. Zasada ciągłości wyceny	579
3.1.2.1.4. Skutki podatkowe dla łączących się spółek	580
3.1.2.2. Skutki podatkowe dla wspólników łączących się spółek	586
3.1.2.3. Szczególny przypadek łączenia transgranicznego	590
3.1.2.4. Wybrane problemy związane z przejęciem spółki	
kapitałowej	595
3.1.2.4.1. Strata spółki przejmowanej i przejmującej	595
3.1.2.4.2. Dopłaty otrzymane przez spółkę od wspólnika	599
3.1.2.4.3. Konfuzja zobowiązania w związku	
z połączeniem spółek	599
3.1.2.4.4. Połączenia a podatkowa grupa kapitałowa	600
3.1.2.4.5. Koszty połączenia oraz nabycia akcji (udziałów)	
spółki przejmowanej	600
3.1.2.4.6. Metoda rozliczania różnic kursowych	601
3.1.2.4.7. Możliwość kontynuacji uiszczania zaliczek	
w formie uproszczonej po połączeniu	
ze spółką przejmowaną	601
3.1.2.4.8. Połączenie spółek a <i>exit tax</i>	601
3.1.2.5. Obejście prawa podatkowego (mała klauzula abuzywna)	602
3.1.3. Podatki obrotowe	607
3.1.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	607
3.1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	609
3.2. Połączenie z udziałem spółek osobowych	609
3.2.1. Aspekty prawnohandlowe	609
3.2.2. Podatki dochodowe	612
3.2.3. Podatki obrotowe	615
3.2.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	615
3.2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	615

Rozdział 4

Wymiana udziałów jako alternatywa dla przejęcia majątku spółki	617
4.1. Istota i podstawy prawne wymiany udziałów	617
4.2. Podatki dochodowe	618
4.2.1. Zasady ogólne	618
4.2.2. Spółka kapitałowa w organizacji jako uczestnik wymiany udziałów – kontrowersje	629
4.2.2.1. Przyczyny kontrowersji	629
4.2.2.2. Spółka z o.o. w organizacji w świetle polskiego prawa handlowego	630
4.2.2.3. Spółka w organizacji w świetle polskiego prawa podatkowego	633
4.3. Podatki obrotowe	635
4.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	635
4.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	637

Rozdział 5

Podziały spółek	638
5.1. Aspekty prawnohandlowe	638
5.2. Podatki dochodowe	647
5.2.1. Uwagi ogólne	647
5.2.2. Podziały spółek polegające na przeniesieniu zorganizowanych części przedsiębiorstwa	650
5.2.2.1. Sposób wyodrębnienia z majątku spółki dzielonej zorganizowanych części przedsiębiorstwa	650
5.2.2.2. Sukcesja podatkowa	651
5.2.2.3. Skutki podatkowe dla spółki dzielonej i spółki przejmującej (nowo zawiązanej)	654
5.2.2.4. Skutki podatkowe dla wspólników spółki dzielonej	656
5.2.3. Podziały spółek polegające na przeniesieniu składników majątkowych niestanowiących zorganizowanych części przedsiębiorstwa	659
5.2.3.1. Skutki podatkowe dla spółki dzielonej i spółki przejmującej (nowo zawiązanej)	659
5.2.3.2. Skutki podatkowe dla wspólników spółki dzielonej	661
5.2.4. Szczególny przypadek podziału transgranicznego	662
5.2.5. Unikanie opodatkowania przy podziałach spółek	665
5.3. Podatki obrotowe	668
5.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	668
5.3.1.1. Podział polegający na przeniesieniu składników majątkowych stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa	668

5.3.1.2. Podział polegający na przeniesieniu składników majątkowych niestanowiących zorganizowanej części przedsiębiorstwa	674
5.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	674
5.4. Odpowiedzialność spółek przejmujących lub nowo zawiązanych w wyniku podziału za zaległości podatkowe spółki dzielonej	675
Literatura	677

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Akty prawne

- | | |
|-----------------------|---|
| dyrektywa 69/335/EWG | – dyrektywa Rady 69/335/EWG z 17.07.1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. WE L 249, s. 25, ze zm.), uchylona |
| dyrektywa 90/434/EWG | – dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzielen, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy państwami członkowskimi (Dz.Urz. UE L 225, s. 1, ze zm.), uchylona |
| dyrektywa 2003/49/WE | – dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.) |
| dyrektywa 2006/112/WE | – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa 2008/7/WE | – dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 46, s. 11, ze zm.) |
| dyrektywa 2009/133/WE | – dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.) |
| dyrektywa 2011/96/UE | – dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.) |

dyrektywa 2018/822	– dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.)
dyrektywa ATA	– dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
MK OECD	– Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 2017, https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-approves-2017-update-model-tax-convention.htm
MLI	– Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
pr. upadł.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.)
rozporządzenie w sprawie cen transferowych	– rozporządzenie Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1444)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)

ustawa nowelizująca z 8.11.2013 r.	– ustawy z 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387)
ustawa nowelizująca z 29.08.2014 r.	– ustawa z 29.08.2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 5.09.2016 r.	– ustawa z 5.09.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1550)
ustawa nowelizująca z 27.10.2017 r.	– ustawa z 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 23.10.2018 r.	– ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 19.07.2019 r.	– ustawa z 19.07.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1655 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 30.08.2019 r.	– ustawa z 30.08.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1798 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 28.11.2020 r.	– ustawa z 28.11.2020 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. poz. 2123)
ustawa nowelizująca z 29.10.2021 r.	– ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
ustawa o KRS	– ustawa z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 112 ze zm.)

2. Czasopisma i oficjalne publikatory

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KPP	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
PiZS	– Praca i Zabezpieczenie Społeczne
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
Pr. Spółek	– Prawo Spółek
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy

3. Inne

CFC	– zagraniczna spółka (od 2018 r.: jednostka) kontrolowana (<i>Controlled Foreign Corporation</i>)
GAAR	– ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (<i>General Anti-avoidance Rule</i>)
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PCC	– podatek od czynności cywilnoprawnych
PPT	– klauzula <i>Principal Purpose Test</i>
SA	– sąd apelacyjny
SAAR	– szczególna klauzula podatkowa (<i>Special Anti-avoidance Rule</i>)
SCE	– spółdzielnia europejska
SE	– spółka europejska
SKA	– spółka komandytowo-akcyjna
SN	– Sąd Najwyższy
SPV	– spółka celowa (ang. <i>Special Purpose Vehicle</i>)
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

Status prawny a status podatkowy spółek i ich wspólników w prawie polskim. Ewolucja i przyczyny rozbieżności

1. Wybór formy prawnej jest jedną z najważniejszych decyzji, jaką musi podjąć przedsiębiorca przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Z reguły może on wybrać jedną z form, jakie dopuszcza prawo danego państwa. Forma prawna staje się strukturą organizacyjno-prawną wyodrębnionego przedsiębiorcy, przez pojęcie której należy rozumieć nie tylko wewnętrzną strukturę majątkową i organizacyjną, ale także ogół zewnętrznych stosunków prawnych¹. Spółka jest jedną ze struktur organizacyjno-prawnych przedsiębiorcy przewidzianych w prawie polskim. Obok niej wyróżnia się jeszcze takie struktury organizacyjno-prawne, jak: przedsiębiorca indywidualny, przedsiębiorstwo państwowe, spółdzielnia oraz stowarzyszenie i fundacja prowadzące działalność gospodarczą.

W literaturze prawnohandlowej podkreśla się, że dla wyjaśnienia treści terminu „spółka” niezbędne jest wskazanie, na czym polegają jej cechy szczególne, które z jednej strony odróżniają tę specyficzną strukturę organizacyjno-prawną od innych form prawem dopuszczonych, z drugiej zaś stanowią pewne minima występujące we wszystkich spółkach, niezależnie od ich rodzaju. Wychodząc z tego założenia, przez spółkę należy rozumieć „prywatnoprawną «wspólnotę prawną» («stowarzyszenie», «zjednoczenie») osób, o charakterze jawnym, utworzoną w drodze umowy, dla osiągnięcia wspólnego celu, poprzez zorganizowane współdziałanie tych osób”².

Przepisy prawa polskiego definiują rodzaje spółek oraz określają ich kształt prawny, tworząc w ten sposób tzw. nazwane (normatywne) typy umów spółek. Należą do nich:

- 1) spółka cywilna,
- 2) spółka jawna,
- 3) spółka partnerska,
- 4) spółka komandytowa,

¹ S. Włodyka, *Prawo spółek handlowych w systemie prawa* [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, M. Spyra, *System Prawa Handlowego*, t. 2, *Prawo spółek handlowych*, red. S. Włodyka, Warszawa 2012, s. 32.

² S. Włodyka, *Prawo...*, s. 33.

- 5) spółka komandytowo-akcyjna,
- 6) spółka z o.o.,
- 7) spółka akcyjna i prosta spółka akcyjna³.

Regulacja rodzajów spółek zawarta w Kodeksie cywilnym i Kodeksie spółek handlowych jest wyczerpująca, tj. poza wymienionymi wyżej nie ma innych kodeksowych rodzajów spółek. Warto zauważyć, że nie ma wśród nich tzw. spółki cichej, którą przewidywały przepisy Kodeksu handlowego, a która obecnie może być jedynie uznana za formę współpracy ukształtowaną empirycznie⁴. Natomiast poza spółkami kodeksowymi istnieją jeszcze dwa rodzaje spółek pozakodeksowych, które stały się częścią prawa polskiego w wyniku jego dostosowania do europejskiego prawa spółek. Chodzi o europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych (EZIG) oraz spółkę europejską. Spółki te zostały pominięte w Kodeksie spółek handlowych ze względu na ponadnarodowy sposób powstawania regulujących je norm prawnych oraz transgraniczne ukierunkowanie regulowanych przez nie typów spółek⁵.

Z zamkniętego katalogu kodeksowych typów spółek wynika, że obok spółki cywilnej, uregulowanej przepisami Kodeksu cywilnego, pozostałe spółki są spółkami prawa handlowego. Jeśli chodzi o te ostatnie, to istotny jest ich normatywny podział na handlowe spółki osobowe i kapitałowe. Do pierwszej grupy Kodeks spółek handlowych zalicza spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną, zaś do drugiej grupy – spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkę akcyjną i prostą spółkę akcyjną. Ten sztywny podział normatywny nie odzwierciedla jednak rzeczywistego charakteru spółek z punktu widzenia stopnia występowania w nich elementu osobowego i kapitałowego. I tak wskazuje się, że „spółka jawna jest «czystą» spółką osobową, partnerska jest już bardziej kapitałowa, zaś spółka komandytowa, a zwłaszcza komandytowo-akcyjna, są już «bardzo kapitałowe»»⁶. Za modelowy typ spółki kapitałowej uznawana jest natomiast spółka akcyjna. Spółka ma charakter osobowy lub kapitałowy w zależności od tego, czy w jej substracie przeważa element osobowy (wspólnicy) czy kapitałowy (rzeczowy). Konkretyzacja tych elementów w odniesieniu do poszczególnych rodzajów spółek wymaga jednak wzięcia pod uwagę bardziej szczegółowych kryteriów, takich jak wyposażenie spółki w przymiot osobowości prawnej, jej skład osobowy i jego stabilność, zakres uprawnień wspólników, stosunki majątkowe spółki, organizacja zarzą-

³ W wyniku nowelizacji Kodeksu spółek handlowych w 2019 r. wprowadzony został nowy typ spółki handlowej, a mianowicie prosta spółka akcyjna, jednakże przepisy dotyczące jej wprowadzenia były odraczane (ustawa nowelizująca z 19.07.2019 r.). Na mocy art. 3 ustawy z 28.05.2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1090), data ich wejścia w życie ostatecznie została określona na 1.07.2021 r.

⁴ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 40.

⁵ A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych*, Warszawa 2015, s. VIII.

⁶ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 42–45.

dzania spółką oraz akt założycielski⁷. Z uwagi na znaczenie tych kryteriów zostaną one bliżej scharakteryzowane⁸.

Spółki kapitałowe są wyposażone w przymiot osobowości prawnej, podczas gdy spółki osobowe nie są osobami prawnymi. Zgodnie z art. 8 k.s.h. spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Oznacza to, że została wyposażona w zdolność prawną, zdolność do czynności prawnych i zdolność sądową, co pozwala uznać ją za ułomną osobę prawną. Jeśli chodzi o skład osobowy, spółki kapitałowe mogą być zarówno wieloosobowe, jak i jednoosobowe, w przeciwieństwie do spółek osobowych, które nie mogą mieć jednego wspólnika. Ponadto skład osobowy spółki osobowej jest w zasadzie stały, gdyż przeniesienie ogółu praw i obowiązków wspólnika takiej spółki jest obwarowane warunkami takimi jak wymóg przyzwolenia w samej umowie spółki oraz udzielenie pisemnej zgody przez wszystkich wspólników. W spółce kapitałowej skład osobowy jest zmienny, co wynika z większej swobody wchodzenia do spółki nowych wspólników w miejsce ustępujących z niej.

Jeśli chodzi o zakres uprawnień przysługujących wspólnikom w zarządzaniu spółką, to w spółkach osobowych przysługują one każdemu wspólnikowi w takim samym zakresie, niezależnie od wysokości wkładu. W spółkach kapitałowych obowiązuje natomiast zasada proporcjonalności, zgodnie z którą zakres uprawnień przysługujących wspólnikowi jest proporcjonalny do jego udziału w kapitale spółki. Przykładowo można wskazać na regulacje Kodeksu spółek handlowych, zgodnie z którymi na jeden udział przypada jeden głos, zysk rozdziela się w stosunku do liczby udziałów lub akcji, nadwyżkę majątku po likwidacji spółki dzieli się w proporcji do dokonanych przez każdego wspólnika wpłat kapitału zakładowego.

Przy podejmowaniu decyzji dotyczących spółki w spółkach osobowych obowiązuje zasada jednomyślności, zaś w spółkach kapitałowych uchwały zapadają (z pewnymi wyjątkami) większością głosów.

Jeśli chodzi o stosunki majątkowe, to w obu typach spółek majątek spółki powstaje na skutek wniesienia wkładów przez wspólników i stanowi własność samej spółki. W handlowych spółkach osobowych za długi spółki odpowiada spółka swoim majątkiem oraz wspólnicy bez ograniczenia całym swoim majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami i ze spółką. Odpowiedzialność wspólników jest subsydiarna, tj. egzekucja z majątku wspólnika jest możliwa tylko wtedy, gdy egzekucja z majątku

⁷ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 42–45.

⁸ Charakterystyka różnic pomiędzy spółkami osobowymi i kapitałowymi zob. S. Włodyka, *Prawo...*, s. 42–45.

spółki okazała się bezskuteczna. W spółkach kapitałowych za długi spółki odpowiada sama spółka, zaś odpowiedzialność wspólników jest wyłączona.

Jeśli chodzi o organizację zarządzania spółką, to różnice pomiędzy spółkami osobowymi i kapitałowymi sprowadzają się do tego, że w tych pierwszych zarząd spółką należy do samych wspólników, chociaż o ile nie wykluczają tego przepisy Kodeksu spółek handlowych, mogą oni w drodze umowy zawartej pomiędzy sobą powierzyć te czynności także profesjonalnym osobom trzecim, natomiast w spółkach kapitałowych zarządzanie jej sprawami powierzone jest jej specjalnemu organowi – zarządowi spółki, do którego mogą być także powołani wspólnicy, ale w tym przypadku nie działają oni w takim charakterze, lecz jako organ spółki. W spółkach akcyjnych zarząd sprawowany jest przez profesjonalistów w tej dziedzinie.

Jeśli chodzi o akt założycielski, to różnice sprowadzają się do tego, że w spółkach osobowych, które nie posiadają organizacji wewnętrznej, pełni on rzeczywiście tylko funkcję założycielską, podczas gdy w spółkach kapitałowych – głównie funkcję organizacyjną (np. określa sposób tworzenia, skład, kompetencje poszczególnych organów spółki).

Bliżej scharakteryzowane zostaną poszczególne spółki kodeksowe, tj. spółka cywilna, a następnie osobowe spółki handlowe oraz spółki kapitałowe według porządku przyjętego w Kodeksie spółek handlowych.

2. Zgodnie z art. 860 k.c. przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Spółka cywilna nie musi być zatem powołana do prowadzenia przedsiębiorstwa, ale może być utworzona np. do realizacji jakiegoś jednorazowego przedsięwzięcia, któremu można przypisać cel gospodarczy. W przypadku zawarcia spółki na czas nieoznaczony przepisy przewidują możliwość wystąpienia z niej wspólnika, które powinno być poprzedzone wypowiedzeniem udziału. Jeżeli chodzi o zakres uprawnień wspólników w zarządzaniu spółką, to każdy wspólnik jest uprawniony i zobowiązany do prowadzenia jej spraw, a także jest umocowany w analogicznym zakresie do jej reprezentowania. Wkłady mogą być wnoszone w rozmaitej formie, w gotówce, jak i w formie rzeczowej lub własnej pracy. Wniesione wkłady nie tworzą odrębnego majątku spółki, lecz stanowią współwłasność łączną wspólników. W czasie trwania spółki wspólnik nie może domagać się podziału wspólnego majątku, rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników lub udziałem w poszczególnych składnikach majątku oraz żądać zaspokojenia z jego udziału w majątku wspólnym lub w poszczególnych składnikach tego majątku. Każdy wspólnik jest uprawniony do równego udziału w zyskach i w tym samym stosunku uczestniczy w stratach bez względu na rodzaj i wartość wkładu, jednakże umowa może inaczej ustalić stosunek wspólników w zyskach i stratach. Spółka cywilna podobnie jak wszystkie osobowe spółki handlowe nie ma osobowości prawnej,

ale w przeciwieństwie do nich nie jest ułomną osobą prawną. Wszystkie czynności prawne, takie jak zaciąganie zobowiązań czy nabywanie praw, wykonują wspólnicy.

Zgodnie z art. 22 k.s.h. spółką jawną jest spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Spółka jawna jest najprostszą formą spośród spółek handlowych, a jednocześnie, jak była o tym mowa, jest modelową (czystą) spółką osobową. Wykazuje ona zatem wszystkie cechy wskazane wyżej jako specyficzne dla tego typu spółek. Każda spółka handlowa, w której konstrukcji prawnej nie występują cechy właściwe dla innych spółek handlowych, jest spółką jawną. Umowa spółki jawnej powinna zawierać firmę i siedzibę spółki, określenie wkładów wnoszonych przez każdego wspólnika i ich wartość, przedmiot działalności spółki oraz czas trwania spółki, jeżeli jest oznaczony. Wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia stanowi majątek spółki. Majątek spółki jest więc majątkiem odrębnym od majątku wspólników. Obok pojęcia wkładu występuje także pojęcie udziału kapitałowego. Udział kapitałowy wspólnika odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu, z tym że wspólnicy mogą w umowie spółki postanowić inaczej. Udział kapitałowy jest ujmowany jako oznaczający pewną wartość księgową wyrażoną w pieniądzu i zapisaną na koncie wspólnika w księgach spółki⁹. Każdy wspólnik ma prawo do równego udziału w zyskach i uczestniczy w stratach w tym samym stosunku bez względu na rodzaj i wartość wkładu. W doktrynie pojawia się także pojęcie udziału w spółce, przez które rozumie się ogół praw i obowiązków wspólnika, majątkowych i organizacyjnych, przysługujących z tytułu przynależności do spółki¹⁰. Różnice pomiędzy spółką cywilną a spółką jawną sprowadzają się do tego, że spółka jawna jest przedsiębiorcą, a w spółce cywilnej przedsiębiorcami są wspólnicy, spółka jawna prowadzi przedsiębiorstwo, spółka cywilna może być utworzona dla osiągnięcia celu gospodarczego, którego realizacja nie wymaga takiego stopnia organizacji, majątek wniesiony w postaci wkładów jest majątkiem spółki jawnej, a w przypadku spółki cywilnej współwłasnością łączną wspólników, różnice dotyczą też odpowiedzialności za długi, gdyż w przypadku spółki jawnej odpowiedzialność za długi jest odpowiedzialnością subsydiarną wspólnika, a w przypadku spółki cywilnej odpowiedzialność wspólników za jej długi ma charakter pierwszorzędny, a solidarność istnieje tylko między wspólnikami¹¹.

Zgodnie z art. 86 k.s.h. spółką partnerską jest spółka osobowa utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą. Spółka może być zawiązana w celu wykonywania więcej niż jednego wolnego zawodu, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. Partnerami w spółce mogą być wyłącznie osoby fizyczne, uprawnione do wykonywania

⁹ *Prawo spółek handlowych*, red. A. Kidyba, Warszawa 2010, s. 25.

¹⁰ *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 26.

¹¹ *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 20.

wolnych zawodów, które zostały wymienione w przepisach Kodeksu spółek handlowych regulujących strukturę tej spółki lub odrębnej ustawie. Specyficzne dla tego typu spółki jest uregulowanie zasad odpowiedzialności, zgodnie z którymi partner nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania spółki powstałe w związku z wykonywaniem przez pozostałych partnerów wolnego zawodu w spółce, jak również za zobowiązania spółki będące następstwem działań lub zaniechań osób zatrudnionych przez spółkę, które podlegały kierownictwu innego partnera przy świadczeniu usług związanych z przedmiotem działalności. Jak wskazuje się w literaturze, spółka partnerska jest spółką osobową, jednakże występują w niej cechy charakterystyczne dla spółek kapitałowych, znajdujące normatywny wyraz w możliwości utworzenia zarządu spółki, któremu zostanie powierzone prowadzenie jej spraw i reprezentowanie. Do zarządu spółki partnerskiej mają zastosowanie przepisy dotyczące zarządu spółki z o.o. Dlatego też zaliczana jest ona do spółek o charakterze hybrydowym, w której występują zarówno elementy właściwe spółkom osobowym, jak i kapitałowym, jednakże z przewagą elementów osobowych¹². W sprawach nieuregulowanych w dziale poświęconym tej spółce stosuje się odpowiednio przepisy o spółce jawnej.

Zgodnie z art. 102 k.s.h. spółką komandytową jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona. Spółka komandytowa, podobnie jak spółka partnerska, zaliczana jest do spółek hybrydowych o przewadze elementów osobowych¹³. Jest ona najbliższa spółce jawnej, ale tylko w odniesieniu do części wspólników będących komplementariuszami, których pozycja ściśle odpowiada pozycji wspólników w spółce jawnej. W przypadku zwiększenia w spółce roli komandytariuszy „oddali się” ona nieco od spółki jawnej¹⁴. Cechą charakterystyczną spółki komandytowej jest ustawowe zróżnicowanie odpowiedzialności za zobowiązania spółki wobec wierzycieli. Komplementariusz odpowiada zawsze bez ograniczenia, natomiast komandytariusz tylko do wysokości sumy komandytowej. Dlatego też umowa spółki komandytowej obok oznaczenia wkładów wnoszonych przez każdego wspólnika i ich wartości powinna zawierać oznaczony kwotowo zakres odpowiedzialności każdego komandytariusza wobec wierzycieli (sumę komandytową). Istotne jest także rozróżnienie w przypadku komandytariusza znaczenia sumy komandytowej i jego wkładu. Suma komandytowa jest jedynie kwotowo określoną wysokością jego odpowiedzialności osobistej wobec wierzycieli, natomiast wkład wnoszony do spółki stanowi rzeczywiste zwiększenie majątku spółki podlegające egzekucji na rzecz wierzycieli. Zróżnicowana pozycja wspólników w spółce komandytowej ma także swoje odzwierciedlenie w reprezentowaniu spółki. Tylko komplementariusze mają ustawowe prawo do reprezen-

¹² S. Włodyka, *Prawo...*, s. 89; *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 42.

¹³ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 89.

¹⁴ *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 59.

towania spółki, komandytariusz może reprezentować spółkę jedynie jako pełnomocnik. Warto również nadmienić, że pozycja komplementariusza i komandytariusza nie jest związana z określonym statusem, np. osoby fizycznej lub prawnej, chociaż w praktyce wykonywanie obowiązków komplementariusza jako wspólnika prowadzącego sprawy spółki i reprezentującego ją będzie łatwiejsze dla osoby fizycznej.

Zgodnie z art. 125 k.s.h. spółką komandytowo-akcyjną jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a co najmniej jeden wspólnik jest akcjonariuszem. Spółka ta uznawana jest także za spółkę hybrydową, z tym że jej cechą charakterystyczną jest równowaga elementów osobowych i kapitałowych. Przepisy Kodeksu spółek handlowych odsyłają bowiem w sprawach nieuregulowanych do przepisów dotyczących spółki jawnej jako modelowej spółki osobowej i do przepisów dotyczących spółki akcyjnej jako modelowej spółki kapitałowej¹⁵. Jest to jedyna spółka osobowa posiadająca kapitał zakładowy, którego wysokość powinna wynosić co najmniej 50 000 zł, dzieli się on na akcje o równej wartości nominalnej, które mogą być obejmowane przez akcjonariuszy. Cechą charakterystyczną tej spółki jest występowanie w niej dwóch kategorii wspólników o zróżnicowanym statusie prawnym. Odpowiedzialność komplementariusza wobec wierzycieli jest taka sama jak wspólnika spółki jawnej, natomiast akcjonariusz nie odpowiada za zobowiązania spółki. Spółkę reprezentują komplementariusze, każdy z nich ma także prawo i obowiązek prowadzenia praw spółki, z wyjątkiem spraw przekazanych do kompetencji walnego zgromadzenia albo rady nadzorczej. Akcjonariusz może reprezentować spółkę jedynie jako pełnomocnik. Różny status prawny wspólników przesądza też o ich roli ekonomicznej w spółce. Komplementariusze są uznawani za wspólników aktywnych z uwagi na ich kompetencje do prowadzenia spraw spółki i reprezentowania jej, natomiast akcjonariusze są wspólnikami pasywnymi, których zadaniem jest jedynie dostarczenie kapitału spółce w zamian za korzyści w postaci dywidendy. Podobnie jak w przypadku spółki komandytowej Kodeks spółek handlowych nie uzależnia pozycji komplementariusza lub akcjonariusza od posiadania określonego statusu prawnego, chociaż w praktyce najczęściej komplementariuszem jest spółka kapitałowa.

Spółkami kapitałowymi są spółka z o.o., spółka akcyjna i prosta spółka akcyjna. Zgodnie z art. 151 k.s.h. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością może być utworzona przez jedną albo więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej. Oznacza to, że spółka z o.o. w przeciwieństwie do osobowych spółek handlowych może być utworzona dla prowadzenia działalności zarówno gospodarczej, jak i niegospodarczej. Stanowi ona samodzielny podmiot prawa, co przejawia się w wyposażeniu jej w osobowość prawną. Spółka ponosi samodzielnie odpowiedzialność za własne zobowiązania, natomiast odpowiedzialność wspólników za

¹⁵ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 49.

zobowiązania spółki jest wyłączona. Spółka posiada kapitał zakładowy, który stanowi cyfrowo oznaczoną kwotę pieniężną stanowiącą sumę wniesionych do spółki wkładów (jego minimalna kwota to 5000 zł). Umowa spółki z o.o. obok danych występujących w każdej umowie spółki, takich jak firma, siedziba i przedmiot działalności, powinna określać wysokość kapitału zakładowego, czy wspólnik może mieć więcej niż jeden udział, liczbę i wartość nominalną udziałów objętych przez poszczególnych wspólników. Z chwilą zawarcia umowy spółki powstaje spółka z o.o. w organizacji, która pozostaje ułomną osobą prawną aż do momentu jej wpisania do rejestru. Do powstania spółki obok zawarcia umowy wymaga się wniesienia przez wspólników wkładów na pokrycie całego kapitału zakładowego, powołania zarządu, ustanowienia rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej oraz wpisu do rejestru. Należy podkreślić, że obowiązek wniesienia wkładu jest podstawowym i jedynym obowiązkiem każdego wspólnika wynikającym z mocy samego prawa. Jeżeli ustawa lub umowa spółki nie stanowi inaczej, wspólnicy mają równe prawa i obowiązki w spółce. Umowa spółki może zobowiązywać wspólników do dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału. Wspólnik ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonego do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników. Jeśli umowa spółki nie stanowi inaczej, zysk przypadający wspólnikom dzieli się w stosunku do udziałów. Odstępstwa mogą polegać na uprzywilejowaniu niektórych udziałów lub określonych wspólników przez przyznanie im prawa do udziału w zysku w większym zakresie aniżeli wynikający z wysokości posiadanych udziałów, a także na ograniczeniu prawa do udziału w zysku niektórych wspólników. W przypadku udziałów uprzywilejowanych powinny być one określone w umowie. W doktrynie prawa przysługujące wspólnikom klasyfikowane są w zależności od ich treści jako prawa majątkowe (obligacyjne) oraz jako prawa korporacyjne (organizacyjne)¹⁶. Spółka z o.o. jest strukturą korporacyjną, działającą przez organy, a o uprawnieniach wspólników decyduje wysokość wniesionego kapitału i liczba objętych udziałów.

Zgodnie z art. 301 k.s.h. zawiązać spółkę akcyjną może jedna albo więcej osób. Spółka akcyjna nie może być zawiązana wyłącznie przez jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Poza formalnymi przesłankami związanymi z procedurą tworzenia spółki przepis ten zawiera podstawową dla istoty spółki akcyjnej regulację, iż akcjonariusze nie odpowiadają za zobowiązania spółki. W literaturze spółka akcyjna jest definiowana jako jednostka organizacyjna o charakterze korporacyjnym, w której pozycję akcjonariusza wyznacza się za pomocą konstrukcji kapitału za-

¹⁶ A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2005, s. 409. Do praw majątkowych zalicza się prawo do udziału w zysku, prawo pierwszeństwa objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym, prawo do rozporządzania udziałem, prawo do udziału w majątku spółki pozostałym po jej likwidacji, prawo do ekwiwalentu za udział, który przestaje istnieć (np. w przypadku umorzenia). Do praw korporacyjnych zalicza się natomiast prawo głosu, prawo do udziału w zgromadzeniu wspólników, prawo do wytoczenia powództwa podważającego uchwałę wspólników oraz prawo kontroli.

kładowego, wyposażona w osobowość prawną¹⁷. Korporacyjny (kapitałowy) charakter spółki wyraża się w tym, że warunkiem przystąpienia do niej jest wniesienie określonej wartości wkładu oraz zakres praw i obowiązków wspólnika (akcjonariusza) jest pochodną jego udziału w kapitale zakładowym. Status akcjonariusza uzyskuje się zarówno poprzez objęcie udziału w kapitale zakładowym, jak i jego nabycie od osoby, która już taki status posiadała¹⁸. Kapitał zakładowy spółki akcyjnej, stanowiący kwotowo sumę wniesionych do niej wkładów, dzieli się na akcje o równej wartości nominalnej i nie może być niższy od 100 000 zł. Przepisy Kodeksu spółek handlowych szczegółowo regulują zwłaszcza przedmiot i procedurę wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółki. Do powstania spółki akcyjnej wymaga się zawiazania spółki, w tym podpisania statutu przez założycieli, wniesienia przez akcjonariuszy wkładów na pokrycie całego kapitału zakładowego, ustanowienia zarządu oraz rady nadzorczej oraz wpisu do rejestru. Podobnie jak w przypadku spółki z o.o. wniesienie wkładu jest podstawowym obowiązkiem akcjonariusza wynikającym z mocy samego prawa. Statut powinien m.in. określać wysokość kapitału zakładowego oraz kwotę wpłaconą przed zarejestrowaniem na pokrycie kapitału zakładowego, wartość nominalną akcji i ich liczbę, ze wskazaniem, czy akcje są imienne, czy na okaziciela, oraz liczbę akcji poszczególnych rodzajów i związane z nimi uprawnienia, jeśli takie rodzaje akcji zostały przewidziane do wprowadzenia. Spółka może wydawać akcje o szczególnych uprawnieniach, zwane akcjami uprzywilejowanymi. Analogicznie do przypadku spółki z o.o. z chwilą zawiazania spółki akcyjnej powstaje spółka akcyjna w organizacji. Akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku wykazanym w sprawozdaniu finansowym zbadanym przez biegłego rewidenta, który został przeznaczony przez walne zgromadzenie do wypłaty akcjonariuszom. Zysk rozdziela się w stosunku do liczby akcji. W doktrynie prawa udziałowe akcjonariusza w zależności od ich treści dzieli się na prawa majątkowe (obligacyjne), prawa korporacyjne (organizacyjne), a także prawa związane z samą akcją oraz przyznane osobiście akcjonariuszowi, które są związane z jego osobą¹⁹. Za cechy spółki akcyjnej, które składają się na jej normatywny model („minimalny wzorzec”), uznaje się: brak osobistej odpowiedzialności akcjonariuszy za zobowiązania spółki, realne wniesienie kapitału oraz zakaz dokonywania zwrotu wpłat dokonanych na kapitał, wyodrębnienie struktury organizacyjnej, rządy większości, równouprawnienie akcjonariuszy, zbywalność akcji oraz związanie uprawnień akcjonariusza z akcjami²⁰.

¹⁷ J. Frąckowiak, W. Popiołek, A. Kidyba, M. Spyra, *Spółka akcyjna* [w:] J. Frąckowiak, A. Kidyba, W. Popiołek, M. Spyra, *System...*, red. S. Włodyka, s. 890.

¹⁸ J. Frąckowiak, W. Popiołek, A. Kidyba, M. Spyra, *Spółka...*, s. 899.

¹⁹ *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 243–244. Do praw majątkowych akcjonariusza należy prawo do udziału w zysku, w tym prawo do wypłaty dywidendy, prawo do rozporządzania akcją, prawo poboru (prawo pierwszeństwa objęcia akcji w podwyższonym kapitale zakładowym w stosunku do liczby posiadanych akcji, prawo do kwoty likwidacyjnej, prawo do ekwiwalentu za akcje, np. w przypadku umorzenia akcji, odstąpienia od udziału w przekształceniu spółki). Do praw korporacyjnych należy prawo do udziału w walnym zgromadzeniu, prawo głosu, prawo do informacji, prawo do wytoczenia powództwa podważającego uchwałę walnego zgromadzenia, prawo do wykupienia akcji akcjonariuszy mniejszościowych.

²⁰ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 38.

Prosta spółka akcyjna zgodnie z intencją jej projektodawców ma być „nowoczesną formą niepublicznej spółki kapitałowej przeznaczoną dla innowacyjnych przedsięwzięć. Ma łączyć korporacyjny charakter spółki jako osoby prawnej i jego podstawowy przejaw, jakim jest wyłączenie osobistej odpowiedzialności wspólników za jej zobowiązania ze znaczną swobodą kształtowania stosunku spółki, zarówno jeśli chodzi o wzajemne relacje pomiędzy wspólnikami, jak i system zarządzania spółką oraz nadzoru nad tym procesem. Tę nową konstrukcję spółki wyróżnia przede wszystkim, z jednej strony, dopuszczenie nowych kategorii wkładów na pokrycie obejmowanych praw członkowskich, a z drugiej strony, nowoczesny mechanizm ochrony wierzycieli spółki, odstępujący od konstrukcji kapitału zakładowego na rzecz elastycznych ograniczeń wypłat na rzecz akcjonariuszy, uwzględniających zarówno wielkość zagregowanego zadłużenia spółki, jak i stopień jej wypłacalności”²¹.

3. Przechodząc na grunt prawa podatkowego, należy przede wszystkim postawić pytanie, czy ustawodawca podatkowy, kształtując podmiotowość podatkową, kieruje się prywatnoprawnym statusem danej spółki oraz czy identycznie traktuje pod względem podatkowym spółki mające identyczny status prawny.

Pierwsze założenie, jakie należy poczynić, jest takie, że ustawodawca podatkowy, mając na uwadze realizację określonych celów fiskalnych, może swobodnie kształtować zakres podmiotowy opodatkowania. Możliwość ta wynika z zasady autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. W literaturze podkreśla się, że ustawodawca podatkowy, kreując podmiot opodatkowania, nie powinien wzorować się na takich zasadach legislacji, jakimi posługuje się prawo cywilne²². Ponieważ cele fiskalne mogą być różnie określone na gruncie różnych typów podatków, nie ma w prawie podatkowym jednej koncepcji podmiotowości podatkowej, lecz podmiotowość ta jest odrębnie określana na gruncie różnych ustaw podatkowych²³. Ordynacja podatkowa określa w art. 7, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Jednakże to, jakie konkretnie osoby lub jednostki są podatnikami, określają ustawy regulujące konstrukcje poszczególnych podatków, co powoduje, że zakresy podmiotowe tych podatków znacznie różnią się od siebie. Przykładowo w jednym podatku podatnikiem może być spółka, w innym zaś może nie mieć ona podmiotowości podatkowej, a atrybut ten przypisany jest wspólnikom. Ustawodawca podatkowy może także nie traktować identycznie pod względem podatkowym spółek należących do tej samej kategorii w prawie prywatnym, np. niektóre osobowe spółki handlowe uznać za podatnika danego podatku, a innych nie.

²¹ Uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej z 19.07.2019 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 3236.

²² M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 266.

²³ M. Kalinowski, *Podmiotowość...*, s. 265 i 269.

W odniesieniu do zagadnienia podmiotowości podatkowej spółek lub ich wspólników sytuacja jest klarowna, jeżeli ustawodawca w sposób niebudzący wątpliwości określa status podatkowy danej spółki lub jej wspólników albo kategoryzuje określone spółki inaczej niż w prawie prywatnym (np. dla potrzeb danego podatku traktuje na równi ze spółką kapitałową spółkę, która w prawie prywatnym jest osobową spółką handlową). Jeżeli jednak przepisy dotyczące tej materii nie są dostatecznie precyzyjne, mogą powstać poważne problemy interpretacyjne. Najczęściej interpretatorzy odwołują się wtedy do prawa prywatnego i cech (statusu) danej spółki w tym prawie, co nie musi jednak prowadzić do właściwych wniosków z uwagi na fakt, iż ze względu na autonomię podatkową ustawodawca mógł mieć intencję potraktowania danej spółki dla celów podatkowych inaczej, niż wynikałoby to z jej statusu prywatnoprawnego. Na przykład jeśli z konstrukcji normatywnej spółki cywilnej wynika, że to wspólnicy mają zdolność do czynności prawnej, a nie spółka, to odejście od tej zasady przy konstruowaniu podmiotowości podatkowej powinno być wyraźne i jednoznaczne. Uzasadnione będzie zatem poddanie analizie, w jakim zakresie ustawodawca podatkowy pozostaje w zgodzie ze statusem prawnym spółki, a w jakim przyjmuje odmienne założenia i pod wpływem jakich przesłanek to czyni, a w przypadku odmiennych założeń – czy dostatecznie jasno określa status podatkowy spółki. Zagadnienie to występuje zarówno na gruncie Ordynacji podatkowej w odniesieniu do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek (ich wspólników), jak i w odniesieniu do podmiotowości podatkowej na gruncie poszczególnych podatków.

4. Na gruncie Ordynacji podatkowej przepisy dotyczące odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek pojawiają się w rozdziale dotyczącym praw i obowiązków następców prawnych oraz podmiotów przekształcanych²⁴, a także rozdziale dotyczącym odpowiedzialności osób trzecich²⁵. Pierwszy z wymienionych rozdziałów reguluje odpowiedzialność podatkową w procesie restrukturyzacji spółek, tj. przekształceń, połączeń i podziałów. W tym przypadku chodzi o zakres odpowiedzialności spółki przekształconej lub spółki przejmującej za zobowiązania podatkowe spółki przekształcanej lub przejmowanej. Odpowiedzialność ta wynika z sukcesji podatkowej, która polega na tym, że spółka przekształcona lub przejmująca wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spółki przekształcanej. W przepisach tych ustawodawca podatkowy używa pojęć normatywnych typów spółek w takim znaczeniu, jakie mają one w aktach prawnych regulujących ich status, tj. w Kodeksie cywilnym i Kodeksie spółek handlowych. Obok normatywnych typów spółek ustawodawca podatkowy posługuje się pojęciem spółki niemającej osobowości prawnej, a ponieważ do celów tego aktu prawnego nie definiuje tego pojęcia, należy przyjąć, że jest to każda spółka, która w świetle polskiego prawa nie została wyposażona w osobowość prawną, tj. spółka cywilna, jawna, komandytowa, partnerska i komandytowo-akcyjna.

²⁴ Art. 93 i n. o.p.

²⁵ Art. 107 i in. o.p.

W rozdziale dotyczącym odpowiedzialności osób trzecich ustawodawca podąża konsekwentnie za zasadami odpowiedzialności za zobowiązania spółki uregulowanymi dla spółki cywilnej w Kodeksie cywilnym, a dla spółek handlowych – w Kodeksie spółek handlowych. Przyjmuje w związku z tym generalną zasadę, że wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Natomiast za zaległości podatkowe spółki z o.o., spółki z o.o. w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji oraz spółki akcyjnej i spółki akcyjnej w organizacji odpowiadają na warunkach określonych w ustawie solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna. Odpowiedzialność wspólników tych spółek jest wykluczona.

Mozna zatem skonkludować, że w celu uregulowania odpowiedzialności spółek i ich wspólników ustawodawca podatkowy nie korzysta ze swobody, jaką daje mu autonomia prawa podatkowego.

5. Na gruncie poszczególnych podatków rodzi się przede wszystkim pytanie o podmiotowość podatkową i kryteria, jakie bierze pod uwagę ustawodawca podatkowy, wyposażając spółki lub ich wspólników w przymiot bycia podatnikiem. Zagadnienie to w pierwszej kolejności zostanie rozważone na gruncie podatków dochodowych.

W zakresie tych podatków istotne jest wyróżnienie okresów: do końca 2013 r., od 2014 r., do 2020 r. oraz od 2021 r.

W okresie do końca 2013 r. ustawodawca podatkowy konsekwentnie podążał za statusem prawnym spółki, przy czym decydującym kryterium pozwalającym na określenie jej statusu podatkowego w podatkach dochodowych było wyposażenie w przymiot osobowości prawnej. Przy zastosowaniu tego kryterium do jednej grupy zaliczane były spółka cywilna i osobowe spółki handlowe, do drugiej zaś – spółki kapitałowe. Jedynym wyjątkiem było zaliczenie do drugiej grupy spółek kapitałowych w organizacji z uwagi na przejściowy charakter ich ułomności prawnej. U podstaw opodatkowania spółek niemających osobowości prawnej legła **zasada transparentności**, polegająca na pozbawieniu spółki podmiotowości podatkowej i wyposażeniu w nią tylko wspólników, natomiast u podstaw opodatkowania spółek kapitałowych legła **zasada rozdziału**, polegająca na wyposażeniu w podmiotowość podatkową zarówno spółki, jak i wspólników. Oznacza to, że opodatkowanie spółek już z założenia nie mogło być neutralne ze względu na formę prawną.

Zasada transparentności zakłada, że spółka niebędąca osobą prawną jest traktowana jak grupa przedsiębiorców indywidualnych, z których każdy jest samodzielnym podatnikiem, rozliczającym się z dochodów uzyskanych ze spółki. Założenie to odbiega zatem od modelu osobowej spółki handlowej, która prowadzi przedsiębiorstwo pod

własną firmą. Realizacja zasady transparentności wymaga przede wszystkim zdefiniowania reguł przypisania wspólnikom dochodu z udziału w spółce. W praktyce występują dwa modele przypisania wspólnikom takiego dochodu. Pierwszy polega na wstępnym ustaleniu dochodu podatkowego na poziomie spółki, tak jak gdyby ona była podatnikiem, a następnie podziale tego dochodu pomiędzy wspólników proporcjonalnie do ich udziałów w zysku spółki. Drugi polega na przypisaniu wspólnikom przychodów i kosztów podatkowych ustalonych na poziomie spółki, a dochód podatkowy jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania ustalany jest u wspólników. Polski ustawodawca początkowo wybrał pierwszy z tych modeli, a następnie zmienił go na model drugi (od 1999 r. dla osób prawnych i od 2001 r. dla osób fizycznych). Nie miało to jednak istotnych konsekwencji z punktu widzenia obciążenia podatkowego wspólników.

Należy zwrócić uwagę na dwie istotne konsekwencje zasady transparentności. Pierwsza to powstanie rozbieżności pomiędzy dochodem podatkowym wspólnika a kwotą zysku, jaką rzeczywiście wspólnik otrzymuje z udziału w spółce. Druga to powstanie komplikacji w ustaleniu dochodu podatkowego wspólnika, który niezależnie od umowy spółki zawiera z nią inne umowy cywilnoprawne, takie jak np. umowa najmu, dzierżawy czy pożyczki.

Jeżeli chodzi o relację pomiędzy dochodem podatkowym wspólnika a rzeczywistą kwotą zysku, jaką otrzymuje wspólnik ze spółki, to rozbieżność między tymi wielkościami wynika z faktu, że dochód wspólnika jest pochodną przychodów i kosztów podatkowych przypisanych mu w proporcji do udziału w spółce, natomiast zysk spółki jest kategorią prawnohandlową i bilansową (jeśli podatnik prowadzi księgi rachunkowe), a jego przeznaczenie określają sami wspólnicy. Zysk może być zatrzymany w spółce i przeznaczony w całości lub części na cele rozwojowe lub pokrycie straty, natomiast dochód podatkowy powstaje u wspólnika i podlega opodatkowaniu, jeśli w okresie rozliczeniowym w ewidencji spółki zostaną wykazane przychody podatkowe.

Komplikacje związane z ustaleniem dochodu podatkowego wspólnika, który niezależnie od umowy spółki zawarł ze spółką umowę cywilnoprawną, wynikają z faktu, że spółka nie ponosi skutków podatkowych takiej umowy, gdyż nie jest podatnikiem. Skutki te zostają przeniesione na wspólników w wyniku przypisania im przychodów i kosztów podatkowych w proporcji do udziału w spółce, w tym także na tego wspólnika, który był stroną czynności prawnej ze spółką. W rezultacie jeżeli świadczenie, jakiego dokonał wspólnik na rzecz spółki, powoduje u niej przysporzenie (np. wspólnik płaci spółce czynsz), to wraca ono do wspólnika w określonej części jako przychód, jeżeli zaś spółka wykonała świadczenie na rzecz wspólnika (np. płaci mu czynsz), to powoduje ono u niego, jako u strony tej czynności, powstanie przychodu i jednocześnie zostaje mu przypisane w odpowiedniej części jako koszt spółki. Analogiczne problemy podatkowe powstają w przypadku spółki cywilnej, gdy umowy cywilnoprawne zawierają wspólnicy pomiędzy sobą.

Zasada transparentności powoduje zatem zanegowanie na płaszczyźnie podatkowej wyposażenia osobowej spółki handlowej w zdolność do czynności prawnej, a ważne z cywilnoprawnego punktu widzenia czynności pomiędzy spółką a wspólnikami są na płaszczyźnie podatkowej ignorowane. Skutki podatkowe pojawiają się wyłącznie u wspólnika.

Zasada rozdziału, która legła u podstaw opodatkowania spółek mających osobowość prawną, polega na tym, że spółka i wspólnicy są odrębnymi podatnikami. Spółka jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych od uzyskanego przez siebie dochodu, natomiast wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych lub podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodu uzyskanego ze spółki. Należy zwrócić uwagę na dwie istotne konsekwencje zasady rozdziału. Pierwsza to ekonomiczne podwójne opodatkowanie, druga to traktowanie pod względem podatkowym umów cywilnoprawnych zawieranych pomiędzy spółką a wspólnikami jak umów z osobami trzecimi.

Ekonomiczne podwójne opodatkowanie pojawia się dlatego, że dochód spółki podlega po raz pierwszy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych u spółki i po raz drugi u wspólników, jeśli zostanie im wypłacona dywidenda. Nie występuje tu tożsamość podmiotów obciążonych podatkiem (spółka i wspólnik są odrębnymi podmiotami podatkowymi), lecz podwójnie jest opodatkowany przedmiot podatku jako zjawisko ekonomiczne, którym jest dochód spółki kapitałowej. Podatek dochodowy od osób prawnych jest zatem wstępnym opodatkowaniem dochodu spółki kapitałowej, na które nakłada się opodatkowanie dochodu podzielnego u wspólników.

Problem wewnętrznego podwójnego opodatkowania może być rozpatrywany w dwóch aspektach, a mianowicie gdy wspólnikami spółek kapitałowych są inne spółki kapitałowe oraz gdy są nimi osoby fizyczne. W pierwszym przypadku podwójne opodatkowanie następuje w ramach podatku dochodowego od osób prawnych. Na przykład spółka zależna uiszcza podatek od uzyskanego przez nią dochodu, a następnie dochód ten w postaci dywidendy podlega powtórnemu opodatkowaniu w spółce dominującej. Podwójne opodatkowanie spółek jako wspólników byłoby istotną przeszkodą w tworzeniu różnego rodzaju organizacyjnych i gospodarczych powiązań między nimi, dlatego też w systemach podatkowych regułą jest eliminowanie w takiej sytuacji podwójnego opodatkowania. Na mocy dyrektywy unijnej podwójne opodatkowanie dochodu spółek kapitałowych w Unii Europejskiej jest eliminowane po spełnieniu przez spółki m.in. warunków dotyczących wysokości udziału oraz okresu jego posiadania²⁶. Od 2022 r. ustawodawca krajowy przyjął regulacje o opodatkowaniu spółek holdingowych, które także mają na celu wyelimi-

²⁶ Dyrektywa 2011/96/UE.

nowanie podwójnego opodatkowania i mogą być alternatywą dla rozwiązań wynikających z dyrektywy.

W przypadku gdy wspólnikami spółek kapitałowych są osoby fizyczne, kwestia wyeliminowania lub złagodzenia podwójnego opodatkowania albo utrzymania go leży w gestii ustawodawcy krajowego. W rezultacie w poszczególnych państwach stosowane są różne rozwiązania. W polskim systemie podatkowym występuje podwójne opodatkowanie, lecz dywidendy nie łączy się z innymi dochodami podatnika będącego osobą fizyczną i jest ona opodatkowana podatkiem zryczałtowanym w wysokości 19%, co można uznać za pewną formę złagodzenia podwójnego opodatkowania.

W przypadku gdy wspólnicy niezależnie od umowy spółki zawierają ze spółką umowy cywilnoprawne, ich skutki podatkowe są takie same jak w przypadku umów zawieranych z osobami trzecimi, tj. u obu stron transakcji pojawiają się odpowiednio przychody i koszty podatkowe. Ważne z cywilnoprawnego punktu widzenia umowy pomiędzy spółką a wspólnikami są w pełni honorowane na płaszczyźnie podatkowej. Jedynie w przypadku gdy ustalone w nich warunki odbiegają od warunków, jakie byłyby ustalone w stosunkach z podmiotami trzecimi, możliwe jest zastosowanie odpowiednich korekt podatkowych.

6. Zastosowanie zasady transparentności i zasady rozdziału powoduje, że opodatkowanie spółek nie jest neutralne podatkowo. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej opodatkowanie dochodu jest jednokrotne na poziomie wspólników, podczas gdy dochód spółki kapitałowej podzielony pomiędzy wspólników podlega u nich powtórnemu opodatkowaniu.

Różnice w opodatkowaniu obu typów spółek występują także w odniesieniu do przeznaczenia zysku spółki. W spółce niemającej osobowości prawnej wspólnicy mogą zatrzymać część lub nawet całość zysku w spółce i przeznaczyć go na inwestycje, a decyzje te nie będą miały żadnego wpływu na wysokość dochodu podatkowego i jego opodatkowanie. Innymi słowy, z cywilnoprawnego punktu widzenia zysk niewypłacony wspólnikom powiększa majątek spółki, ale podatkowo fakt ten jest całkowicie ignorowany. Inaczej jest w przypadku spółki kapitałowej, gdyż dopóki zysk będzie zatrzymany w spółce i przeznaczony na inwestycje lub fundusze dla wykorzystania na cele rozwojowe w późniejszym okresie, nie wystąpi opodatkowanie u wspólników, a obciążenie podatkowe zostanie utrzymane na poziomie podatku zapłaconego przez spółkę od jej dochodu²⁷. Ponadto wzrost majątku spółki będzie neutralny dla wspólników dopóty, dopóki nie dokonają oni zbycia udziałów,

²⁷ Wyjątkiem od tej zasady są uregulowania dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych, których dochód jest przypisany wspólnikowi, nawet jeśli nie doszło do podziału zysku i jego wypłaty na rzecz wspólnika.

co wiąże się z obowiązkiem wyceny tych udziałów po wartości rynkowej. Oparcie systemu opodatkowania dochodów na dwóch odmiennych zasadach w zależności od formy prawnej spółki rodzi także dalsze różnice w zakresie skutków podatkowych pojawiających się przy utworzeniu spółki (np. sposób traktowania aportów), jej finansowaniu (ze środków wspólników lub źródeł zewnętrznych), bieżących rozliczeniach pomiędzy spółką a wspólnikami, wystąpieniu wspólnika oraz restrukturyzacji spółki i jej likwidacji. Na tym tle pojawia się problem, czy i na ile należy dążyć do osiągnięcia neutralności opodatkowania ze względu na formę prawną. Problem ten pozostaje poza zakresem niniejszej monografii. Należy jednak podkreślić, czego dowiodła polska praktyka, że znaczne różnice w opodatkowaniu dochodów spółki w zależności od jej formy prawnej powodują, że przedsiębiorcy przy wyborze formy prawnej kierują się przesłankami podatkowymi i wybierają formę optymalną z podatkowego punktu widzenia, a niekoniecznie dostosowaną do charakteru i rozmiaru działalności gospodarczej.

7. Z dniem 1.01.2014 r. ustawodawca wprowadził pierwszy wyjątek od zasady, że zastosowanie zasady transparentności lub zasady rozdziału zależy od statusu prawnego spółki, tj. od posiadania przez nią lub nie osobowości prawnej. Od tej daty spółce komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium RP został nadany status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W ten sposób spółka ta stała się podatnikiem korporacyjnym do celów opodatkowania jej dochodów, pozostając nadal osobową spółką handlową. U podstaw tej zmiany legło przekonanie ustawodawcy, że z tą formą prawną wiążą się nadmierne korzyści podatkowe, polegające na prawie dwukrotnie niższym opodatkowaniu wspólników spółki komandytowo-akcyjnej w porównaniu ze wspólnikami spółki kapitałowej, czego konsekwencją był gwałtowny wzrost liczby tych spółek. Korzyści te można było osiągnąć dzięki transparentności spółki, odpowiedniemu ukształtowaniu proporcji udziałów w spółce komplementariusza i akcjonariusza (minimalny nawet poniżej 1% tego pierwszego i powyżej 99% tego drugiego) oraz korzystnym zasadom opodatkowania akcjonariusza ukształtowanym w orzecznictwie sądowym.

Po objęciu spółki komandytowo-akcyjnej statusem podatnika przyjęła ona także hybrydowy charakter ze względu na status podatkowy wspólników. Komplementariusz jest nadal opodatkowany tak jak wspólnik osobowej spółki handlowej, tj. jednokrotnie (podwójne opodatkowanie zostało wyeliminowane na skutek zastosowania specjalnej konstrukcji prawnej), natomiast akcjonariusz jest opodatkowany analogicznie do akcjonariusza spółki akcyjnej, tj. na podatek zapłacony przez spółkę nakłada się podatek od dywidendy. Podobnie jak w przypadku akcjonariuszy spółki akcyjnej będącymi spółkami kapitałowymi, podwójne opodatkowanie może być wyeliminowane przy spełnieniu określonych warunków. Zmiany te spowodowały, że w obu ustawach o podatkach dochodowych pojawiły się podatkowe definicje spółki i spółki niemającej osobowości prawnej.

Pojęcie spółki na gruncie obu ustaw oznaczało spółkę będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych²⁸, tj.:

- 1) spółkę kapitałową, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Urz. UE L 294 z 10.11.2001 r., s. 1, ze zm.);
- 2) spółkę kapitałową w organizacji;
- 3) spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 4) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami podatkowymi tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Określenie „spółka niemająca osobowości prawnej” na gruncie obu ustaw oznaczało spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego, czyli spółkę cywilną, jawną, partnerską i komandytową²⁹.

Na podkreślenie zasługuje sposób traktowania zagranicznych spółek niemających osobowości prawnej. Ponieważ na gruncie obcych ustawodawstw mogą być one traktowane do celów podatkowych zarówno jako transparentne podatkowo, jak i jako opodatkowane na zasadach przyjętych dla osób prawnych, polski ustawodawca nakazuje przyjąć w Polsce taki status podatkowy, jaki mają one w państwie ich siedziby. Jeżeli w państwie siedziby są traktowane jak osoby prawne, to dochód z udziału w nich jest traktowany do celów opodatkowania na równi z dywidendą³⁰.

Zmiany te oznaczają, że ustawodawca na gruncie podatków dochodowych nie uzależnia już podatkowego sposobu traktowania spółek od obiektywnego kryterium wyposażenia ich lub nie w osobowość prawną, ale wprowadza własny podział spółek na spółki będące podatnikami i spółki niebędące podatnikami, przy czym kwalifikacja ta jest oparta na przesłankach natury podatkowej.

8. Od 2021 r. nastąpiły kolejne zmiany wyrażające tendencję do zawężania zakresu spółek transparentnych i rozszerzania zakresu spółek będących podatnikami. Ustawodawca podatkowy nadał status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium RP, natomiast spółkę jawną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium RP objął takim statusem warunkowo. Jeżeli chodzi o opodatkowanie wspólników spółki komandytowej, to komplementariusz jest opodatkowany na zasadach analogicznych do wskazanych wyżej dla komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Komandytariusz będzie

²⁸ Art. 5a pkt 28 u.p.d.o.f. oraz art. 4a pkt 21 u.p.d.o.p.

²⁹ Art. 5a pkt 26 u.p.d.o.f. i art. 4a pkt 14 u.p.d.o.p.

³⁰ Art. 5a pkt 31 u.p.d.o.f. i art. 4a pkt 19 u.p.d.o.p.

podlegał opodatkowaniu od wypłaconego mu zysku, ale może skorzystać ze zwolnienia. Wolne od podatku są 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 odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem. Zwolnienie to nie przysługuje jednak komandytariuszowi w przypadku zaistnienia określonych w przepisach ustawy powiązań kapitałowych lub osobowych, które mogłyby wskazywać na „optymalizacyjny cel” utworzenia spółki komandytowej³¹. Spółki jawne mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP stają się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli ich współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz nie złożą przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji według ustalonego wzoru o ich współnikach³². Z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej te zmiany jednoznacznie wynika, że mają one na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania z wykorzystaniem struktur, w których uczestniczą spółki komandytowe, a w niektórych przypadkach także spółki jawne³³. Zdaniem projektodawcy „spółki komandytowe, w których komplementariuszem z minimalnym prawem do udziału w zysku jest spółka kapitałowa, stanowią rozpoznany wehikuł optymalizacyjny. W takim przypadku podatnik osiąga korzyść podatkową związaną z jednokrotnym opodatkowaniem dochodu, który wypracowany został za pośrednictwem spółki komandytowej. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy spółka komandytowa powstaje z przekształcenia spółki kapitałowej. Gdyby bowiem podatnik PIT prowadził działalność poprzez spółkę kapitałową, opodatkowanie dochodu występowałoby dwukrotnie – najpierw na poziomie spółki w trakcie jej działalności (bieżące opodatkowanie CIT), następnie zaś na etapie dystrybucji zysku do współnika (opodatkowanie PIT w związku z wypłatą dywidendy)”³⁴.

W wyniku tych zmian od 2021 r. pojęciem **spółki** na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych objęto spółkę komandytową; jednocześnie przestała ona być zaliczana do **spółek niemających osobowości prawnej, czyli transparentnych podatkowo**. Natomiast spółka jawna będzie uznawana za **spółkę**, czyli podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, lub tak jak dotychczas za **spółkę niemającą osobowości prawnej** w zależności od tego, czy spełni warunki uprawniające ją do zachowania tego statusu.

Należy również podkreślić, że od 2021 r. obok **zasady transparentności oraz zasady rozdziału** determinujących opodatkowanie spółek pojawił się pewien nowy sposób opodatkowania stanowiący swego rodzaju hybrydę obu tych zasad. Nosi on potocznie nazwę **CIT estońskiego, natomiast ustawowo – ryczałtu od dochodów spółek**

³¹ Art. 21 ust. 1 pkt 51a i ust. 40 u.p.d.o.f. oraz art. 1 ust. 3 pkt 1 i art. 22 ust. 4e–4f u.p.d.o.p. oraz IX kadencja, druk sejm. nr 642.

³² Art. 1 ust. 3 pkt 1a u.p.d.o.p.

³³ IX kadencja, druk sejm. nr 642, s. 1–18

³⁴ IX kadencja, druk sejm. nr 642, uzasadnienie, s. 3.

kapitałowych. Spółka kapitałowa, która spełnia warunki do objęcia tym sposobem opodatkowania i sposób ten wybierze (jest on opcjonalny), nie płaci podatku od uzyskanego przez siebie dochodu, a uiszcza go dopiero w momencie wypłaty zysku na rzecz wspólników. Dochód spółki jest opodatkowany podatkiem dochodowym dopiero przy wypłacie zysku na rzecz wspólników i jednocześnie od podatku dochodowego od osób fizycznych należnego od wspólnika od wypłaconego mu zysku odlicza się część podatku zapłaconego przez spółkę. Przepisy dotyczące tej nowej formy opodatkowania spółek i ich wspólników zostały zmienione od 2022 r., przy czym zmiany te dotyczyły zniesienia niektórych warunków umożliwiających korzystanie z niej, a także rozszerzenia jej zakresu podmiotowego, co spowodowało zmianę jej ustawowej nazwy na ryczałt od dochodu spółek.

9. Kwestia podmiotowości podatkowej spółek jest zdecydowanie mniej skomplikowana na gruncie podatków pośrednich, chociaż nie oznacza to, że nie pojawiają się pewne kontrowersje. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat tej działalności. Działalność zarobkowa obejmuje natomiast wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także osób wykonujących wolne zawody³⁵. W świetle tej definicji wszystkie spółki przewidziane w prawie polskim mieszczą się w zakresie podmiotowym ustawy o podatku od towarów i usług bądź jako osoby prawne (spółka z o.o., spółka akcyjna, prosta spółka akcyjna), bądź jako jednostki niemające osobowości prawnej (spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna). Należy podkreślić, że odrębnym podatnikiem VAT jest także spółka cywilna, chociaż przedsiębiorcami, czyli podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, są wspólnicy. Podmiotowość prawnopodatkowa spółki cywilnej na gruncie VAT nie jest jednak kwestionowana. W ustawie o podatku akcyzowym podatnik definiowany jest analogicznie – jako osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności opodatkowanych akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą³⁶. W orzecznictwie utrzymuje się jednak pogląd, że podatnikiem akcyzy nie może być spółka cywilna, lecz są nim jej wspólnicy, gdyż spółka ze względu na brak podmiotowości prawnej nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu. Pomimo podobieństwa sformułowań ustawowych wnioski wynikające z orzecznictwa w zakresie podmiotowości podatkowej spółki cywilnej są odmienne na gruncie VAT i akcyzy.

Zdecydowanie precyzyjniejsza jest ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Podobnie jak ustawy o podatkach dochodowych posługuje się ona własnymi defini-

³⁵ Art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

³⁶ Art. 13 ust. 1 ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.

cjami, które stanowią, że przez pojęcie spółki osobowej rozumie się spółkę: cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo-akcyjną, natomiast przez pojęcie spółki kapitałowej – spółkę: z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjną lub europejską. Należy jednak zauważyć, że ten ustawowy podział nie uwzględnia orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który orzekł, że spółka komandytowo-akcyjna prawa polskiego jest spółką kapitałową w rozumieniu dyrektywy³⁷. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych podatkowi podlega obok innych czynności cywilnoprawnych umowa spółki, a obowiązek podatkowy z tego tytułu ciąży przy umowie spółki cywilnej na wspólnikach, natomiast przy pozostałych umowach spółki – na spółce³⁸. Także w przypadku innych czynności cywilnoprawnych objętych katalogiem ustawowym, dokonywanych przez wspólników spółki cywilnej lub osobową spółkę handlową z osobami trzecimi, obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na wspólnikach spółki cywilnej lub na spółce. Ustawodawca podatkowy na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych honoruje zatem zdolność do czynności prawnych osobowej spółki handlowej i jej brak po stronie spółki cywilnej. Jeszcze inaczej określa podatnika ze względu na jego strukturę organizacyjno-prawną ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do podatku od nieruchomości. Stanowi ona, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, posiadające wymieniony w ustawie tytuł prawny do nieruchomości (własność, posiadanie samoistne, użytkowanie wieczyste), a w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego będące posiadaczami na podstawie odrębnej umowy lub nawet bez tytułu prawnego³⁹. W przypadku tego podatku kontrowersje dotyczą spółki cywilnej, a mianowicie tego, czy podatnikiem jest sama spółka, czy jej wspólnicy.

10. Analiza przepisów prawa handlowego i podatkowego dotyczących spółek wskazuje, że posługiwanie się używanymi w nich nazwami typów spółek wymaga uwagi, na gruncie jakiego aktu prawnego nazwy te są używane. Kodeks spółek handlowych wyróżnia dwa nazwane typy spółek handlowych: **spółki osobowe** (spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna) oraz spółki **kapitałowe** (spółka z o.o., spółka akcyjna i prosta spółka akcyjna). Ustawy o podatkach dochodowych posługują się terminem „**spółka**”, który obejmuje kapitałowe spółki handlowe, spółkę komandytową, spółkę komandytowo-akcyjną oraz warunkowo spółkę jawną z siedzibą lub zarządem na terytorium RP, oraz terminem „**spółka niemająca osobowości prawnej**”, który oznacza spółkę cywilną, partnerską oraz jawną niebędącą podatnikiem z siedzibą lub zarządem na terytorium RP. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz ustawa o podatku akcyzowym w definicji podatnika nie używają terminu

³⁷ H. Filipczyk, *Nowelizacja ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych od 1 stycznia 2016 r.*, Prz. Pod. 2016/1.

³⁸ Art. 4 u.p.c.c.

³⁹ Art. 3 ust. 1 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

„spółka”, lecz pojęcia **osoby prawnej i jednostki nieposiadającej osobowości prawnej**, a zatem spółki kwalifikowane są do tych kategorii w zależności od posiadania lub nie przymiotu osobowości prawnej. W innych przepisach tych ustaw pojawia się jednak termin „spółka”. Na przykład w przepisach dotyczących opodatkowania przy likwidacji działalności spółki (art. 14 ust. 1 u.p.t.u.) wyróżnia się spółkę cywilną i spółkę handlową niemającą osobowości prawnej. Na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przez pojęcie **spółki osobowej** rozumie się spółkę cywilną oraz wszystkie osobowe spółki handlowe, a przez pojęcie **spółki kapitałowej** – kapitałowe spółki handlowe oraz spółkę europejską. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zweryfikowało jednakże ten podział, zaliczając spółkę komandytowo-akcyjną do spółek kapitałowych. Ordynacja podatkowa posługuje się z kolei kodeksowymi nazwami spółek, ale używa też określenia „**spółka niemająca osobowości prawnej**”, które obejmuje spółkę cywilną i osobowe spółki handlowe. Należy zatem zauważyć, że pojęcie spółki niemającej osobowości prawnej na gruncie ustaw o podatkach dochodowych nie obejmuje spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej oraz warunkowo spółki jawnej, natomiast na gruncie Ordynacji podatkowej taką spółkę obejmuje. Z kolei na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych pojęcie spółki osobowej nie jest równoznaczne z pojęciem spółki osobowej na gruncie Kodeksu spółek handlowych, gdyż obejmuje ono także spółkę cywilną.

11. Przedmiotem niniejszej monografii będą skutki podatkowe zdarzeń prawnych, jakie pojawiają się przy utworzeniu spółki, jej funkcjonowaniu, likwidacji lub transformacji, przy czym jej zakres podmiotowy został ograniczony do spółek kodeksowych, tj. cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnej i prostej spółki akcyjnej.

Pierwszy etap to utworzenie spółki, który wiąże się przede wszystkim z ponoszeniem kosztów związanych z formalnym zawiązaniem spółki (opłaty skarbowe, notarialne) oraz wniesieniem wkładów przez wspólników. Na tym etapie powstaje majątek spółki, a w niektórych typach spółek także kapitał zakładowy. Czynności mające na celu powstanie majątku (kapitału zakładowego) muszą być rozpatrzone zarówno po stronie spółki, jak i wspólników pod kątem przychodów i kosztów podatkowych oraz VAT, w przypadku gdy aport ma postać towaru lub usługi w rozumieniu przepisów tego podatku. Wniesienie wkładów rodzi także skutki w podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie czynności określanej jako umowa spółki. Istotna z punktu widzenia podatków dochodowych, VAT oraz podatku od czynności cywilnoprawnych jest także kwalifikacja aportów jako poszczególnych składników majątkowych lub przedsiębiorstwa albo zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W trakcie dalszego funkcjonowania spółki kapitał zakładowy może być podwyższany lub obniżany, co także wywołuje określone skutki podatkowe.

Drugi etap to funkcjonowanie już powołanej do życia spółki. Należy tu wyróżnić takie rodzaje zagadnień, jak dalsze finansowanie (dofinansowanie) spółki, podział zy-

sku pomiędzy wspólników, a także inne, bieżące rozliczenia spółki ze wspólnikami. Jeżeli chodzi o dalsze finansowanie spółki, to można wyróżnić finansowanie spółki przez podmioty trzecie, przez wspólników oraz ze środków zgromadzonych na funduszach spółki. Te formy finansowania spółki także rodzą określone skutki podatkowe na gruncie podatków dochodowych i podatku od czynności cywilnoprawnych. Podział zysku spółki pomiędzy wspólników lub zatrzymanie go w spółce mogą istotnie wpływać na wysokość obciążenia wspólników podatkiem dochodowym lub mieć charakter neutralny w zależności od rodzaju spółki (kapitałowa, osobowa). Duże znaczenie z podatkowego punktu widzenia mają także bieżące rozliczenia pomiędzy spółką a wspólnikami lub tylko wspólnikami (spółka cywilna), których podstawą są umowy cywilnoprawne. Skutki podatkowe wystąpią zwłaszcza po stronie przychodów i kosztów podatkowych, ale w zależności od rodzaju świadczenia w grę mogą także wchodzić VAT i podatek od czynności cywilnoprawnych.

Trzeci etap to zakończenie bytu prawnego spółki poprzez rozwiązanie i likwidację. Ten etap wiąże się z upłynięciem majątku, zaspokojeniem wierzycieli i wypłaceniem wspólnikom pozostałej nadwyżki majątku. Czynności składające się na ten etap także wywołują konsekwencje w podatkach dochodowych po stronie spółki i wspólników, również w VAT, co wiąże się ze zbyciem składników majątku. Specyficznym zdarzeniem, jeśli chodzi o spółki niemające osobowości prawnej, jest wystąpienie wspólnika ze spółki, zmniejszenie jego udziału kapitałowego oraz zbycie ogółu praw i obowiązków w takiej spółce, które może spowodować powstanie przysporzenia majątkowego po stronie wspólnika i wiązać się z powstaniem dochodu podatkowego. W spółkach kapitałowych może natomiast mieć miejsce umorzenie udziału wspólnika lub zbycie udziału, co także wymaga rozważenia pod kątem skutków podatkowych dla tego wspólnika i wspólników pozostających w spółce.

Rozwiązaniem alternatywnym dla zakończenia bytu prawnego spółki poprzez rozwiązanie i likwidację jest jej **transformacja na skutek przekształcenia, łączenia lub podziału**, jeśli przepisy zezwalają na nią bez formalnego przeprowadzenia procedury likwidacyjnej. Ustawodawca podatkowy przewidział dla tych zdarzeń odrębny reżim, oparty na zasadach odmiennych od tych, które są stosowane do opodatkowania bieżących rozliczeń podatkowych w toku funkcjonowania spółki. Jego celem jest zapewnienie neutralności tych zdarzeń dla spółki i wspólników w momencie ich wystąpienia z jednoczesnym zastosowaniem rozwiązań podatkowych zabezpieczających pobór odroczonego podatku w innym momencie, bardziej dogodnym dla spółki i wspólników z punktu widzenia zachowania płynności finansowej. Dlatego też problematyka podatkowa przekształceń, połączeń i podziałów została objęta zakresem monografii.

12. Jeśli chodzi o regulacje dotyczące opodatkowania spółek, to wiele nowych przepisów, jakie zostały wprowadzone w ostatnich latach, jest motywowanych przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. O niektórych z nich była już mowa, jak

np. o przepisach nadających status podatników spółce komandytowo-akcyjnej, spółce komandytowej i warunkowo spółce jawnej w celu uniemożliwienia wykorzystywania ich formy prawnej do optymalizacji podatkowej. Problematyka unikania opodatkowania nie została wydzielona w monografii w odrębnej części, ale regulacje o charakterze antyabuzyjnym zostały uwzględnione w jej poszczególnych częściach. Chodzi o przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych, cenach transferowych, ograniczaniu zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów, podmiotach hybrydowych, *exit tax*, o przepisy przeciwko nadużyciu umów i dyrektyw unijnych w związku z wypłatą dywidend, a także o przepisy materialnoprawne i proceduralne stosowane w związku z restrukturyzacją spółek.

Część I

SPÓŁKA KAPITAŁOWA

Rozdział 1

ZAWIĄZANIE SPÓŁKI. UTWORZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO I PÓŹNIEJSZE JEGO PODWYŻSZENIE

1.1. Aspekty prawnohandlowe

Cechą charakterystyczną spółki kapitałowej (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjnej) jest posiadanie kapitału zakładowego (choć kapitał taki posiada również spółka komandytowo-akcyjna zaliczana systemowo do kategorii spółek osobowych). Kapitał zakładowy wyraża sumę, którą wspólnicy zobowiązali się wnieść do spółki w formie wkładów¹. Kwota ta odpowiada sumie wartości nominalnej wszystkich udziałów (akcji) w spółce, umieszczana jest w bilansach spółki po stronie pasywów².

Wyróżnia się kilka funkcji kapitału zakładowego: celowościową, ekonomiczną, prawną i gwarancyjną³, chociaż dla oceny skutków podatkowych związanych z utworzeniem i podwyższaniem kapitału zakładowego ich systematyka i treść nie mają samodzielnego znaczenia.

Wkład do spółki może mieć charakter pieniężny lub niepieniężny, w szczególnych sytuacjach regulacje Kodeksu spółek handlowych mogą przewidywać pokrycie udziałów wyłącznie wkładem pieniężnym (np. w przypadku spółki, której umowę zawarto przy wykorzystaniu wzorca umowy, na pokrycie kapitału zakładowego wnosi się wyłącznie wkłady pieniężne). Kodeks spółek handlowych definiuje wprost tylko to, co nie może być przedmiotem wkładu niepieniężnego. Zgodnie z treścią art. 14

¹ S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych*, t. 2, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz do artykułów 151–300*, Warszawa 2014, s. 35.

² E. Zielińska [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. J.A. Strzępka, Legalis 2015, komentarz do art. 152.

³ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu spółek handlowych*, LEX 2016, komentarz do art. 302.

§ 1 k.s.h.⁴ przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki z o.o., spółki akcyjnej albo przeznaczonego na kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy lub usług⁵. *A contrario* zatem wkładem tym mogą być rzeczy ruchome i nieruchomości oraz prawa majątkowe, które mają charakter zbywalny i mogą zostać ujawnione w bilansie spółki jako aktywa. Problematyka „zdolności aportowej” poszczególnych składników majątkowych jest przedmiotem orzecznictwa Sądu Najwyższego, które jako wkład niepieniężny dopuściło⁶ m.in. weksel własny z poręczeniem wekslowym indosowanym *in blanco*, użytkowanie wieczyste przysługujące najemcy prawa najmu lokalu czy wierzytelność przysługującą wspólnikowi wobec spółki. Ta ostatnia kategoria wkładu wzbudza zainteresowanie w zakresie skutków podatkowych w świetle art. 14 § 4 k.s.h., zgodnie z którym wspólnik i akcjonariusz nie mogą potrącać swoich wierzytelności wobec spółki kapitałowej z wierzytelnością spółki względem wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów (akcji). Zakaz ten dotyczy jednak tylko tzw. potrącenia ustawowego, regulowanego w treści art. 498 k.c., zgodnie z którym gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony, jeżeli przedmiotem obu wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub innym organem państwowym. Artykuł 14 § 4 k.s.h. nie wyłącza jednak możliwości potrącenia umownego. Tym samym na gruncie prawa spółek dopuszczalna jest sytuacja, gdy spółka i wspólnik wnoszący wkład pieniężny umówią się na potrącenie wierzytelności pieniężnej wspólnika wobec spółki (np. z tytułu pożyczki, kredytu handlowego itp.) z wierzytelności spółki wobec wspólnika z tytułu wniesienia wkładu pieniężnego. Przyjęcie takiego rozwiązania na gruncie podatków dochodowych wzbudza kontrowersje co do tego, czy – dla celów podatku dochodowego – nastąpiło pokrycie udziału wkładem pieniężnym, czy niepieniężnym.

Warte zauważenia jest, że ustawodawca w ustawach podatkowych – w odróżnieniu od Kodeksu spółek handlowych – wskazuje (niewyczerpująco), co może być przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, przy okazji regulowania konsekwencji podatkowych związanych z wniesieniem takiego wkładu. I tak, przedmiotem wkładu niepieniężnego mogą być:

- 1) patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub prawo z pierwszeństwa – określone w ustawie z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 324);

⁴ W brzmieniu obowiązującym od 1.07.2021 r.

⁵ Ze względu jednak na specyfikę prostej spółki akcyjnej, gdzie akcje nie stanowią części kapitału akcyjnego, wkładem niepieniężnym na pokrycie akcji (ale nie kapitału) może być wszelki wkład mający wartość majątkową, w szczególności właśnie świadczenie pracy lub usług.

⁶ E. Zielińska [w:] *Kodeks spółek handlowych*, red. J.A. Strzępka, Legalis 2015, komentarz do art. 14.

- 2) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego;
- 3) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (*know-how*);
- 4) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w pkt 1–3 na podstawie umowy licencyjnej (łącznie określane jako komercjalizowana własność intelektualna)⁷;
- 5) przedsiębiorstwo i jego zorganizowana część⁸;
- 6) akcje, udziały w spółkach kapitałowych⁹;
- 7) składniki majątkowe oddziału instytucji kredytowej¹⁰;
- 8) wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek)¹¹.

Powstanie spółki kapitałowej następuje w drodze zawarcia umowy (w formie aktu notarialnego), w której wspólnicy albo akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego prawnie dopuszczalnego celu poprzez wniesienie wkładów oraz, jeżeli umowa albo statut spółki tak stanowi, przez współdziałanie w inny określony sposób.

W przypadku spółek kapitałowych przy ich tworzeniu określonym ograniczeniom podlega zasada swobody umów. Przepisy Kodeksu spółek handlowych stanowiące o umowie spółki, ustroju tej jednostki organizacyjnej, prawach i obowiązkach wspólników (akcjonariuszy), odpowiedzialności spółki należą bowiem co do zasady do przepisów *ius cogens*. A zatem nie istnieje tu możliwość stosowania art. 353¹ k.c.¹² Specyfiką spółki kapitałowej jest także możliwość powołania jej w drodze aktu założycielskiego jako spółki jednoosobowej, tzn. posiadającej tylko jednego wspólnika (akcjonariusza)¹³.

Warunkiem niezbędnym do powstania i uzyskania osobowości prawnej przez spółkę kapitałową jest jej wpis do Krajowego Rejestru Sądowego, ma on bowiem charakter konstytutywny. Zasada ta dotyczy także zmian w kapitale zakładowym. Konstytutywność wpisu do KRS jest uwzględniana przez ustawodawcę podatkowego poprzez chociażby odniesienie się do faktu jego dokonania w kontekście momentu powstania przychodu w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego¹⁴.

W okresie pomiędzy zawarciem umowy spółki z o.o. i umowy prostej spółki akcyjnej oraz zawiązaniem spółki akcyjnej (zasadniczo z chwilą objęcia wszystkich

⁷ Art. 4a pkt 23 u.p.d.o.p.

⁸ Art. 12 ust. 1 pkt 7 w zw. z ust. 4 pkt 25 u.p.d.o.p.

⁹ Art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p.

¹⁰ Art. 7 ust. 3 pkt 6 u.p.d.o.p.

¹¹ Art. 12 ust. 4 pkt 15 lit. a u.p.d.o.p.

¹² S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych*, t. 1, *Przepisy ogólne. Spółki osobowe. Komentarz do artykułów 1–150*, Warszawa 2012, s. 52.

¹³ Wyjątki od tej zasady dotyczą spółki z o.o., spółki akcyjnej oraz prostej spółki akcyjnej, które nie mogą być zawiązane wyłącznie przez jednoosobową spółkę z o.o.

¹⁴ Art. 12 ust. 1b pkt 1–4 u.p.d.o.p.

akcji) a uzyskaniem jej wpisu do KRS (co powinno być dokonane w terminie sześciu miesięcy), spółki kapitałowe funkcjonują jak tzw. spółki w organizacji. Spółki kapitałowe w organizacji mogą w swoim imieniu nabywać własność (w tym własność nieruchomości) i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywane. Spółki te mają także status podatników podatku dochodowego, mogą także być podatnikami VAT oraz innych podatków, do których uiszczania zobowiązane są jednostki organizacyjne.

Kapitał zakładowy spółki z o.o. dzieli się na udziały o równej albo nierównej wartości nominalnej, przy czym to, czy wspólnik może mieć tylko jeden udział, czy więcej, powinno być określone w umowie spółki. Jeżeli wspólnik może mieć więcej niż jeden udział, to wszystkie udziały w kapitale zakładowym spółki z o.o. powinny być równe i niepodzielne. Minimalna wysokość kapitału zakładowego spółki z o.o. wynosi 5000 zł, a wartość nominalna udziału nie może być niższa niż 50 zł.

W spółkach z o.o. nie ma obowiązku tworzenia kapitału zapasowego, chociaż taka możliwość może być przewidziana w umowie spółki. Jego celem jest przede wszystkim finansowanie działalności spółki. Źródłem zasilenia mogą być część wkładu do spółki, zysk nierozdysponowany pomiędzy wspólników, a także dopłaty wnoszone do wspólników. Spółka może tworzyć także inne fundusze i kapitały. Jeżeli udział jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej (tzw. *agio*), utworzenie kapitału zapasowego jest konieczne, gdyż zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych nadwyżkę tę przelewa się (w znaczeniu rachunkowym) do kapitału zapasowego. Udziały nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. W przypadku wkładu pieniężnego określenie jego wartości, a także ewentualnej nadwyżki podlegającej rozdysponowaniu na kapitał zapasowy nie budzi wątpliwości. Inaczej jest w przypadku wkładu niepieniężnego. Jeżeli wkładem do spółki w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, a także liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów. Przepisy Kodeksu spółek handlowych w przypadku wkładów niepieniężnych do spółki z o.o. nie przewidują obowiązku dokonania ich wyceny czy weryfikacji przez zewnętrzny podmiot, co oczywiście nie stoi na przeszkodzie dokonaniu takiej wyceny. Ryzyko przeszacowania wartości wkładu niepieniężnego w stosunku do jego wartości zbywczej w dniu zawarcia umowy, czego efektem byłoby zawyżenie wartości kapitału zakładowego, jest ograniczane przez regulacje nakazujące wyrównanie spółce brakującej wartości aportu, za co solidarnie odpowiadają członkowie zarządu, którzy wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru, oraz wspólnik wnoszący taki wkład.

Podwyższenie kapitału zakładowego w spółce z o.o. następuje przez zwiększenie wartości nominalnej udziałów istniejących lub ustanowienie nowych. W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego zasadniczo takiej operacji towarzyszy zmiana umowy spółki (w drodze uchwały wspólników podjętej większością dwóch trzecich,

chyba że umowa przewiduje surowsze wymagania), dla skuteczności której wymagane są zachowanie formy notarialnej oraz wraz z objęciem udziałów, a także wniesieniem wkładu zgłoszenie i wpis takiej zmiany do KRS. Dopuszczalne jest jednak podwyższenie kapitału zakładowego na mocy dotychczasowych postanowień umowy spółki bez dokonywania zmiany jej umowy. Możliwość taka jest uregulowana w treści art. 257 § 1 i 3 k.s.h., pod warunkiem że postanowienia umowy spółki przewidują maksymalną wysokość podwyższenia kapitału zakładowego i terminy tego podwyższenia. Podwyższenie wysokości kapitału zakładowego w tej formie wymaga uchwały wspólników podejmowanej bezwzględną większością głosów. W orzecznictwie Sądu Najwyższego prezentowane jest stanowisko, że podwyższenie kapitału zakładowego na mocy dotychczasowych postanowień umowy spółki jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy udziały w podwyższonym kapitale zakładowym obejmują dotychczasowi wspólnicy¹⁵. Wydaje się, że twierdząco została także rozstrzygnięta w orzecznictwie wątpliwość, czy podwyższenie kapitału zakładowego na mocy dotychczasowych zapisów umownych spółki może być dokonane nie tylko przez utworzenie nowych udziałów, lecz także przez podwyższenie wartości nominalnej istniejących udziałów. Jak wynika z uchwały SN z 17.01.2013 r.¹⁶, podwyższenie kapitału zakładowego na podstawie dotychczasowych postanowień umowy spółki z o.o. może nastąpić także przez podwyższenie wartości nominalnej udziałów istniejących lub ustanowienie nowych, z tym że nowe udziały w podwyższonym kapitale mogą być objęte jedynie przez wspólników w stosunku do ich dotychczasowych udziałów.

Źródłem podwyższenia mogą być wkłady wspólników (pieniężne i niepieniężne) oraz środki spółki (pochodzące z zakumulowanych zysków czy innych źródeł, np. *agio*). Zgodnie bowiem z treścią art. 260 § 1 k.s.h. uchwałą wspólników o zmianie umowy spółki można podwyższyć kapitał zakładowy, przeznaczając na ten cel środki z kapitału zapasowego lub kapitałów (funduszy) rezerwowych utworzonych z zysku spółki (podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki). Podwyższenie kapitału zakładowego ze środków spółki może się odbyć przez zwiększenie liczby udziałów lub ich wartości (udziały gratisowe i podwyższenie gratisowe). W przypadku zwiększenia kapitału ze środków spółki nie następuje zwiększenie jej majątku (tak jak ma to miejsce w przypadku podwyższenia, którego źródłem są wkłady wspólników), lecz podwyższenie takie ma charakter „papierowy”, gdyż polega na zmianie pozycji w bilansie¹⁷.

Funkcje i podstawy tworzenia kapitału zakładowego w spółce akcyjnej odpowiadają co do zasady kapitałowi w spółce z o.o. Różnice wynikają głównie z charakteru spółki akcyjnej, którą uznaje się za najbardziej rozwiniętą formę spółki kapitałowej, w której elementy osobowe są ograniczone do minimum. W porównaniu ze spółką

¹⁵ E. Zielińska [w:] *Kodeks...*, red. J.A. Strzępka, Legalis 2015, komentarz do art. 257.

¹⁶ Uchwała SN (7) z 17.01.2013 r., III CZP 57/12, OSNC 2013/6, poz. 69.

¹⁷ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany...*, komentarz do art. 260.

z o.o. utworzenie spółki akcyjnej i podwyższenie jej kapitału zakładowego podlega dość sformalizowanym procedurom oraz wymogom i może być dokonane w kilku trybach.

Kapitał zakładowy spółki akcyjnej dzieli się na akcje o równej wartości nominalnej, co różni je od udziałów w spółce z o.o. mogących mieć różne wartości (jednakże jeżeli wspólnik może mieć więcej niż jeden udział, to wszystkie udziały w kapitale zakładowym powinny być równe i są niepodzielne). Określenie wysokości kapitału zakładowego oraz kwoty wpłaconej przed zarejestrowaniem na pokrycie kapitału zakładowego jest jednym z koniecznych elementów statutu spółki. Kapitał zakładowy spółki akcyjnej powinien wynosić co najmniej 100 000 zł, a wartość nominalna akcji nie może być niższa niż 1 gr. Akcje mogą być obejmowane za wkład zarówno pieniężny, jak i niepieniężny, nie mogą natomiast być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. Od objęcia należy odróżnić pokrycie (opłacenie) akcji. Zasady pokrycia różnią się w zależności od przedmiotu wkładu oraz występowania *agio* i można je podsumować w następujący sposób:

- 1) w przypadku wkładów pieniężnych istnieje ustawowy wymóg (surowszy może wynikać ze statutu) opłacenia przed zarejestrowaniem spółki co najmniej 25% ich wartości nominalnej. W przypadku akcji na okaziciela ich wydanie może nastąpić dopiero po pełnym opłaceniu akcji, do tego czasu natomiast akcjonariusz może się posługiwać tzw. świadectwem tymczasowym. W przypadku akcji imiennych mogą być wydawane przed pełnym opłaceniem;
- 2) w przypadku wkładów niepieniężnych (a także mieszanych) również nie ma obowiązku ich natychmiastowego wniesienia w całości, akcje powinny być pokryte w całości nie później niż przed upływem roku po zarejestrowaniu spółki, natomiast do momentu zarejestrowania kapitał zakładowy powinien być pokryty do wysokości 25 000 zł;
- 3) w przypadku gdy akcje obejmowane są po cenie emisyjnej wyższej niż wartość nominalna, niezależnie od przedmiotu wkładu cała nadwyżka powinna zostać wniesiona i przekazana na kapitał zapasowy przed zarejestrowaniem spółki.

W przeciwieństwie do spółki z o.o. wniesienie wkładu niepieniężnego na pokrycie kapitału zakładowego w spółce akcyjnej jest obwarowane koniecznością weryfikacji jego wartości. Jeżeli bowiem w procesie zakładania spółki przewidziane są wkłady niepieniężne, założyciele zobowiązani są do sporządzenia pisemnego sprawozdania, które powinno przedstawiać m.in. przedmiot wkładów niepieniężnych oraz liczbę i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji i innych tytułów uczestnictwa w dochodach lub w podziale majątku spółki oraz zastosowaną metodę wyceny wkładów. Jeżeli przedmiotem wkładu lub nabycia jest przedsiębiorstwo, do sprawozdania założycieli należy dołączyć sprawozdania finansowe dotyczące tego przedsiębiorstwa za ostatnie dwa lata obrotowe (lub cały okres działalności, jeżeli przedsiębiorstwo prowadzono przez okres krótszy niż dwa lata). Sprawozdanie założycieli należy poddać badaniu biegłych rewidentów, wyznaczonych przez sąd rejestrowy właściwy ze względu

na siedzibę spółki, w zakresie jego prawdziwości i rzetelności, jak również celem wydania opinii, jaka jest wartość godziwa wkładów niepieniężnych i czy odpowiada ona co najmniej wartości nominalnej obejmowanych za nie akcji bądź wyższej cenie emisyjnej akcji. Zasada ta w pewnych sytuacjach może doznać wyjątku, w szczególności w przypadku gdy przedmiotem aportu są zbywalne papiery wartościowe lub instrumenty rynku pieniężnego będące przedmiotem obrotu na rynku regulowanym w okresie sześciu miesięcy poprzedzających dzień wniesienia wkładu lub gdy w określonych sytuacjach i przedziale czasowym przedmiot aportu był już opiniony przez biegłego rewidenta.

Podobnie jak w spółce z o.o. wkłady na podwyższony kapitał mogą być pieniężne i aportowe, można do podwyższenia wykorzystać środki wspólników lub te zgromadzone w spółce. Podwyższenie kapitału zakładowego polegające na zwiększeniu liczby akcji lub ich wartości nominalnej, jeżeli wiąże się z wniesieniem wkładów na podwyższenie, zwiększa majątek spółki. Podwyższenie kapitału metodą kapitalizacji rezerw (ze środków własnych spółki) nie powoduje zwiększenia majątku spółki, lecz jedynie przesunięcia między pozycjami w bilansie¹⁸. Podwyższenie kapitału zakładowego w spółkach akcyjnych może nastąpić w kilku trybach, przy czym zasadą jest, że może być dokonane dopiero po całkowitym wpłaceniu co najmniej dziewięciu dziesiątych dotychczasowego kapitału zakładowego. W przypadku gdy podwyższenie kapitału następuje poprzez emisję i objęcie nowych akcji, może ono przyjąć formę:

- 1) subskrypcji prywatnej, tj. złożenia oferty przez spółkę i jej przyjęcia przez oznaczonego adresata;
- 2) subskrypcji zamkniętej, tj. zaoferowania akcji wyłącznie akcjonariuszom, którym służy prawo poboru;
- 3) subskrypcji otwartej, tj. zaoferowania akcji w drodze ogłoszenia skierowanego do osób, którym nie służy prawo poboru.

W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego ze środków własnych spółki uchwała o takim podwyższeniu może zostać powzięta, jeżeli zatwierdzone sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk i opinia biegłego rewidenta nie zawiera istotnych zastrzeżeń dotyczących sytuacji finansowej spółki. Walne zgromadzenie może podwyższyć kapitał zakładowy, przeznaczając na to środki z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, jeżeli mogą być one użyte na ten cel, w tym także z kapitałów rezerwowych utworzonych w przypadku obniżenia kapitału zakładowego i przekazania uzyskanych w ten sposób środków na kapitał rezerwowy, z kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku, które zgodnie ze statutem nie mogą być przeznaczone do podziału między akcjonariuszy, oraz z kapitału zapasowego.

Dopuszczalnym rodzajem podwyższenia kapitału zakładowego jest podwyższenie w granicach i na warunkach przewidzianych statutem. Statut spółki może bowiem

¹⁸ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany...*, komentarz do art. 431.

upoważniać zarząd spółki, w granicach czasowych (zasadniczo na okres nie dłuższy niż trzy lata) oraz kwotowych (do wysokości trzech czwartych kapitału zakładowego na dzień udzielenia upoważnienia zarządowi tzw. kapitał docelowy), do dokonania podwyższenia kapitału. Podwyższenie takie może mieć charakter jedno- lub wielorazowy, przy czym łącznie nie może przekroczyć kwoty upoważnienia. Uchwała zarządu podjęta w granicach statutowego upoważnienia zastępuje uchwałę walnego zgromadzenia o podwyższeniu kapitału zakładowego. Ten sposób podwyższenia kapitału nie może być dokonany ze środków spółki, a także zasadniczo tylko poprzez wkłady pieniężne.

Szczególnym rodzajem podwyższenia, nieznanym spółce z o.o., jest podwyższenie warunkowe, w połączeniu z emisją warrantów subskrypcyjnych szczególnie często wykorzystywane w akcyjnych programach pracowniczych (menedżerskich) służących wynagradzaniu i motywacji pracowników (menedżerów). Warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego następuje w drodze uchwały walnego zgromadzenia z zastrzeżeniem, że osoby, którym przyznano prawo do objęcia akcji, wykonają je na warunkach określonych w uchwale. Wartość nominalna takiego warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego nie może przekraczać dwukrotności kapitału zakładowego z chwili podejmowania uchwały. Uchwała o warunkowym podwyższeniu kapitału zakładowego jest zgłaszana przez zarząd do sądu rejestrowego. Po rejestracji takiego podwyższenia i spełnieniu warunków wynikających z uchwały osoby uprawnione do objęcia akcji, określone w uchwale walnego zgromadzenia, obejmują (po pełnym opłaceniu) akcje w warunkowo podwyższonym kapitale zakładowym w drodze pisemnego oświadczenia i otrzymują odpowiednie dokumenty akcji. Zgodnie z art. 452 § 1 k.s.h. wraz z przyznaniem akcji następuje nabycie praw z akcji i podwyższenie kapitału zakładowego spółki o sumę równą wartości nominalnej akcji objętych na podstawie uchwały o warunkowym podwyższeniu kapitału zakładowego. Zarząd nie jest obowiązany zgłaszać do rejestru każdego objęcia akcji, lecz w terminie 30 dni po upływie każdego roku kalendarzowego zarząd zgłasza do sądu rejestrowego wykaz akcji objętych w danym roku celem uaktualnienia wpisu kapitału zakładowego. Ustawą nowelizującą z 2019 r. do systemu prawnego wprowadzono z dniem 1.07.2021 r.¹⁹ jako trzeci samodzielny typ spółki kapitałowej prostą spółkę akcyjną (poprzez dodanie działu 1a do tytułu III Kodeksu spółek handlowych). Impulsem do wprowadzenia nowego podtypu spółki kapitałowej była konstatacja ustawodawcy (zawarta w uzasadnieniu ustawy, VIII kadencja, druk sejm. nr 3236), że żaden z dotychczas dostępnych typów spółki kapitałowej nie był w pełni adekwatny do potrzeb przynajmniej części nowoczesnych, innowacyjnych przedsięwzięć, tzw. start-upów (niski kapitał, mała liczba założycieli, brak niektórych organów). Spółkę prostą na tle pozostałych spółek kapitałowych wyróżnia przede

¹⁹ Zgodnie z treścią art. 7 ustawy z 21.01.2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 187) termin wejścia w życie przepisów dotyczących prostej spółki akcyjnej został przesunięty z 1.03.2021 r. na 1.07.2021 r.

wszystkim odejście od dogmatu o ochronnej (gwarancyjnej) funkcji kapitału zakładowego i zastąpienie jej mechanizmem ograniczeń wypłat na rzecz akcjonariuszy, uwzględniających zarówno wielkość zadłużenia spółki, jak i stopień jej wypłacalności²⁰. Z jednej strony przejawia się to dopuszczeniem nowych kategorii wkładów (np. w postaci własnej pracy wspólników, niedozwolonych w innych typach spółek kapitałowych) na pokrycie obejmowanych akcji, a z drugiej faktyczną rezygnacją z minimalnego kapitału zakładowego (sprowadzając zastępujący go kapitał akcyjny do poziomu 1 zł). Jak wskazuje uzasadnienie projektu ustawy, prostą spółkę akcyjną zdefiniować można jako spółkę kapitałową zawiązaną w każdym celu prawnie dopuszczalnym przez jedną albo kilka osób (akcjonariuszy), które nie odpowiadają za zobowiązania spółki i są zobowiązane do wniesienia na pokrycie obejmowanych akcji (niepodzielnych, nieposiadających wartości nominalnej i niestanowiących części kapitału akcyjnego) wkładów pieniężnych lub niepieniężnych. Z punktu widzenia dalszych rozważań podatkowych istotne jest, że wysokość kapitału akcyjnego nie jest wskazywana w umowie spółki, a jej zmiana nie następuje w sformalizowanym trybie jego podwyższenia bądź obniżenia, stanowiącym zmianę umowy spółki. W związku z zawiązaniem prostej spółki akcyjnej wysokość kapitału akcyjnego jest określana przez zarząd na podstawie sumy wartości wkładów (pieniężnych i niepieniężnych) wnoszonych na pokrycie akcji. Wkłady nie wpływają bezpośrednio na wartość nominalną akcji. Prosta spółka akcyjna oparta jest na wariacie akcji bez wartości nominalnej, tym samym oderwanych od wysokości kapitału akcyjnego. Akcje wyrażają wyłącznie prawa członkowskie w spółce, nie zaś część kapitału akcyjnego jako kapitału podstawowego.

1.2. Podatek dochodowy

1.2.1. Utworzenie kapitału zakładowego

1.2.1.1. Wkłady pieniężne

Warunkiem utworzenia spółki kapitałowej jest m.in. wniesienie przez wspólników wkładów. Kodeks spółek handlowych dokonuje rozróżnienia, jak była o tym mowa w pkt 1.1, wkładów pieniężnych i niepieniężnych, przy czym z tymi ostatnimi wiąże dodatkowe wymogi formalne. Dla celów podatkowych wkłady pieniężne i niepieniężne są traktowane także w sposób zróżnicowany, chociaż u podstaw tego zróżnicowania leżą odmienne przesłanki wynikające z zasad opodatkowania i polityki podatkowej.

²⁰ Zgodnie z art. 300¹⁵ § 5 k.s.h. wypłata na rzecz akcjonariuszy nie może doprowadzić do utraty przez spółkę, w normalnych okolicznościach, zdolności do wykonywania wymagalnych zobowiązań pieniężnych w terminie sześciu miesięcy od dnia dokonania wypłaty.

Wniesienie wkładu pieniężnego jest neutralne podatkowo dla spółki i wspólnika. Przychody otrzymane przez spółkę na utworzenie kapitału zakładowego nie stanowią przychodów podatkowych spółki, natomiast wydatki poniesione przez wspólnika na objęcie udziałów nie stanowią u niego kosztów uzyskania przychodów aż do momentu zbycia tych udziałów²¹. Przychodem u wspólnika nie jest także ani wartość nominalna objętych udziałów czy akcji, ani ich wartość rynkowa, emisyjna, bilansowa itp. Nie ma także znaczenia, jaka część wkładu pieniężnego przeznaczona została na kapitał zakładowy, a jaka na kapitał zapasowy. Wartość nominalna objętego udziału czy akcji nie stanowi także ceny ich nabycia, a zatem do określenia skutków podatkowych wniesienia wkładu pieniężnego nie mogą znaleźć zastosowania regulacje w zakresie cen transferowych. Pomimo że przepisy dotyczące wkładów pieniężnych wydają się obecnie jednoznaczne w tym zakresie²², w praktyce organy podatkowe kwestionują w określonych przypadkach, głównie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, neutralność podatkową czynności wniesienia wkładu pieniężnego i objęcia akcji (udziałów). Jeden z takich przypadków dotyczy objęcia przez wspólnika nowych udziałów w spółce za wkład pieniężny (pokrywający wartość nominalną udziałów) w sytuacji, gdy wartość kapitału zakładowego spółki jest niższa aniżeli wartość majątku bilansowego spółki, co mogłoby sugerować powstanie u wspólnika przychodu w wysokości różnicy pomiędzy wniesionym wkładem pieniężnym a wartością majątku spółki przypadającego na objęte w zamian udziały. Organ podatkowy uznał na podstawie treści art. 11 ust. 1, ust. 2, 2a i 2b u.p.d.o.f., że wspólnik wnoszący wkład pieniężny otrzyma świadczenie (udziały) za częściową odpłatnością. W takiej sytuacji przychód należy ustalić zgodnie z art. 11 ust. 2a pkt 4 u.p.d.o.f. Zdaniem organu w przypadku objęcia udziałów w spółce kapitałowej poniżej ich wartości rynkowej przychód wspólnika z tytułu uzyskania częściowo odpłatnego świadczenia odpowiada różnicy pomiędzy wartością rynkową tych udziałów a odpłatnością poniesioną na ich objęcie i powinien być zakwalifikowany do przychodów z innych źródeł (art. 20 u.p.d.o.f.). Powyższy stan faktyczny został poddany ocenie sądu, który nie zgodził się z taką wykładnią organu podatkowego z dwóch zasadniczych powodów. Po pierwsze, z samej istoty udziałów wynika, że powinny one przynosić przychód w przyszłości (np. w postaci dywidendy, przy ich zbyciu lub likwidacji spółki), a nie w momencie ich nabycia, po drugie, w praktyce przy każdej czynności nabycia udziałów podatnik musiałby zasięgać opinii biegłego co do ustale-

²¹ Art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f. i art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.

²² Zmiana treści art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. z dnia 1.01.2018 r. została uznana za kontrowersyjną ze względu na to, że norma w nim zawarta przy definicji przychodu z tytułu wkładu do spółki odnosiła się ogólnie do wkładu, bez bliższej precyzji, że dotyczy to wyłącznie wkładu niepieniężnego (tak jak przed tym dniem). Wyjaśnienia aparatu skarbowego (m.in. pismo MF z 1.03.2018 r., DD6.8201.1.2018, LEX nr 446987) wskazujące, że jest to tylko niezręczność językowa, nie rozwiewały wszelkich wątpliwości. Dopiero ustawa z 15.06.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 1291 ze zm.) przywróciła do treści art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. pojęcie wkładu niepieniężnego.

nia wartości rynkowej spółki²³. Pomimo takiego stanowiska sądów organy podatkowe także w kolejnych interpretacjach podtrzymywały swoją wykładnię, że nadwyżka wartości rynkowej objętych udziałów nad ich wartością nominalną stanowi przychód podlegający opodatkowaniu²⁴. Dodatkowymi argumentami przemawiającymi za obowiązkiem rozpoznania przez wspólnika (akcjonariusza) dochodu w związku z objęciem przezeń udziałów (akcji) za kwotę niższą niż ich wartość rynkowa są, według organów, regulacje w zakresie tzw. programów motywacyjnych odraczających – przy spełnieniu określonych warunków – moment rozpoznania dochodu z objęcia udziałów (akcji) do ich zbycia. Argumentacja ta także nie zyskała wsparcia orzecznictwa sądowego²⁵. Wykładnię tę należy uznać za błędną z uwagi na fakt, iż nie ma ona uzasadnionych podstaw normatywnych, a konsekwencje jej przyjęcia są trudne do zaakceptowania. W szczególności należy zwrócić uwagę, że przy zbyciu udziałów nabytych za wkład pieniężny podatnik ustala dochód w wysokości różnicy pomiędzy przychodem ze zbycia a wydatkami poniesionymi na ich objęcie lub nabycie²⁶. Gdyby dodatkowo opodatkować różnicę między wartością nominalną udziałów a wartością rynkową udziałów na dzień objęcia, doszłoby do podwójnego opodatkowania, co nie znajduje żadnego uzasadnienia, także na poziomie konstytucyjnym. Należy również zwrócić uwagę na kategorię wartości rynkowej udziałów, która w przeciwieństwie do wartości nominalnej ma charakter zmienny, a zatem jej obniżenie się poniżej wartości nominalnej może wskazywać na stratę, chociaż w momencie nabycia udziałów podatnik wykazał dochód. Jest poza tym trudna do wyceny i możliwe do zastosowania są różne metody, na co wskazał już w powołanym wyżej orzeczeniu sąd. Tego rodzaju konsekwencje wymagają wyraźnego przyzwolenia ustawodawcy. Z powyższych względów także ewentualna próba oszacowania dochodu wspólnika zrealizowanego na wniesieniu wkładu pieniężnego przy wykorzystaniu instytucji cen transferowych nie może zasługiwać na aprobatę.

Aczkolwiek wysokość kapitału zakładowego (i akcyjnego w prostej spółce akcyjnej) musi być określona w walucie polskiej, nie ma przeszkód, aby wkłady były wnoszone w walucie obcej (np. euro). Skutki takiego wkładu należy ocenić z punktu

²³ Wyrok WSA w Szczecinie z 18.12.2014 r., I SA/Sz 1179/14, LEX nr 1654777; zob. podobnie interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15.05.2014 r., ILPB3/423-72/14-2/PR, LEX nr 231276, oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 10.01.2014 r., IPTPB3/423-384/13-5/PM, LEX nr 214239.

²⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3.02.2016 r., ILPB2/4511-1-63/16-2/BC, LEX nr 298339. Ostatnie interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej mogą jednak sugerować zmianę kierunku interpretacyjnego, np. interpretacja Dyrektora KIS z 23.06.2021 r., 0113-KDiPT2-3.4011.277.2021.2.MS, LEX nr 606303, wskazująca, że objęcie przez wnioskodawcę udziałów w spółce z o.o. w zamian za wkład pieniężny odpowiadający wartości nominalnej obejmowanych udziałów i jednocześnie niższy niż wartość rynkowa udziałów nie będzie skutkować powstaniem po jego stronie przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód podatkowy powstanie dopiero w momencie zbycia tych udziałów.

²⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z 19.01.2017 r., I SA/Gl 958/16, LEX nr 2220912, a także powołane w nim orzecznictwo NSA.

²⁶ Art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 pkt 38 u.p.d.o.f.

widzenia wniesienia wkładu pieniężnego, z ewentualnym uwzględnieniem kwestii różnic kursowych.

1.2.1.2. Wkłady niepieniężne. Ogólna charakterystyka

Sposób podatkowego traktowania wkładów niepieniężnych zależy od ich przedmiotu, przy czym zasadnicze znaczenie ma fakt, czy do spółki wnoszony jest majątek, który stanowi przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, czy też wnoszone są składniki majątkowe, które nie stanowią zorganizowanej masy majątkowej. Należy podkreślić, że wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części zarówno w prawie krajowym, jak i w prawie unijnym korzysta ze specjalnego reżimu podatkowego przewidzianego dla tzw. zdarzeń restrukturyzacyjnych, do których obok aportów w tej postaci zalicza się także określone rodzaje połączeń, podziałów oraz przekształceń spółek²⁷. Istota tego specjalnego reżimu polega na neutralności podatkowej tych zdarzeń w momencie ich zaistnienia z jednoczesnym wprowadzeniem mechanizmu pozwalającego zabezpieczyć późniejsze pobranie odroczonego podatku. Przyczyną jego wprowadzenia jest usunięcie barier podatkowych, które mogłyby utrudniać lub wręcz uniemożliwiać przedsiębiorcom dokonywanie korzystnej dla ich dalszej strategii biznesowej restrukturyzacji. Należy bowiem zauważyć, że procesom tym nie towarzyszą z reguły przepływy gotówkowe, a ekwiwalentem za przeniesienie majątku jest objęcie udziałów, stąd obowiązek uiszczenia podatku od ujawniającego się przy tych zdarzeniach z reguły znacznego dochodu mógłby powodować realny koszt podważający sens restrukturyzacji. Ustawodawca nie widzi natomiast potrzeby objęcia takim reżimem aportów, które nie mają na celu restrukturyzacji, ale jedynie wyposażenie spółki w określone składniki majątkowe. Dlatego też aporty te podlegają opodatkowaniu w momencie ich wniesienia. Dla zgodnego z przepisami opodatkowania wkładów niepieniężnych kluczowe znaczenie ma w pierwszej kolejności właściwe zakwalifikowanie przedmiotu wkładu. Dlatego też tak istotne są pojęcia przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części przyjęte dla celów podatkowych oraz odróżnienie ich od zespołu składników majątkowych, które nie stanowią z organizacyjnego i funkcjonalnego punktu widzenia pewnej całości zdolnej do realizacji określonych zadań. Po zakwalifikowaniu przedmiotu wkładu kolejnym etapem jest jego wycena przez podatnika wnoszącego wkład i spółkę przejmującą. U podatnika wnoszącego wkład istotna jest historyczna wartość wkładu oraz wartość rynkowa na dzień wniesienia, jeśli wniesienie aportu na ten dzień podlega opodatkowaniu. U spółki przejmującej znaczenie ma wycena na dzień otrzymania aportu, kiedy spółka musi wprowadzić go do swoich ksiąg rachunkowych, a następnie na dzień jego zbycia, kiedy ustala przychód i koszty uzyskania przychodu z tej transakcji.

²⁷ Dyrektywa Rady 2009/133/WE.

1.2.1.3. Wkłady niepieniężne w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa

1.2.1.3.1. Pojęcia przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych funkcjonują jednolite definicje przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wprowadzone nowelizacjami²⁸ obowiązującymi od 1.01.2003 r. W tym kontekście należy również wskazać, że na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług funkcjonuje tożsama z przepisami ustaw o podatkach dochodowych definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa²⁹. Na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych funkcjonuje pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa³⁰, jednak ustawa ta nie zawiera definicji legalnej zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Pomimo że definicje te występują w prawie podatkowym od kilkunastu lat, wciąż pojawiają się kontrowersje dotyczące zakwalifikowania wnoszonego aportem majątku jako przedsiębiorstwa, a zwłaszcza zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Zgodnie z treścią art. 4a pkt 3 u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 3 u.p.d.o.f. przedsiębiorstwo na gruncie ustaw o podatkach dochodowych będzie oznaczać przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Zgodnie zaś z art. 55¹ k.c. przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej i obejmuje w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

²⁸ W przypadku przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych definicje przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa wprowadzone zostały ustawą z 27.07.2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 141, poz. 1179), w przypadku przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych definicje te wprowadzono ustawą z 27.07.2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 141, poz. 1182 ze zm.).

²⁹ Zob. art. 2 pkt 27e u.p.t.u.

³⁰ Zob. wyłączenie z opodatkowania przewidziane w art. 2 pkt 6 u.p.c.c.

Definicja ta wskazuje, że wymienione prawa stanowią tylko przykładowy katalog możliwych składników przedsiębiorstwa, które przeznaczone są do prowadzenia działalności gospodarczej, i w tym celu tworzą pewien zorganizowany zespół. Katalog ten nie obejmuje w szczególności zobowiązań związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, co oznacza, że do zbycia przedsiębiorstwa wraz z jego pasywami konieczne jest dokonanie dodatkowej czynności prawnej przenoszącej takie zobowiązania zgodnie z art. 519 k.c.³¹ Należy podkreślić, że art. 55¹ k.c. kładzie nacisk na przymiot zorganizowania zespołu składników niematerialnych i materialnych, co oznacza, że przedsiębiorstwo nie jest jedynie sumą takich składników, lecz samodzielnym dobrem o wartości majątkowej.

Z punktu widzenia problematyki opodatkowania wkładu niepieniężnego istotne jest pojęcie przedsiębiorstwa jako przedmiotu czynności cywilnoprawnej. Zgodnie z art. 55² k.c. czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnych albo z przepisów szczególnych. Oznacza to, że w skład przedsiębiorstwa jako przedmiotu czynności cywilnoprawnej wchodzi wszystkie jego składniki, które nie zostały przez strony tej czynności wyłączone. Nie mogą być jednak wyłączone te składniki, które są niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej w dotychczasowym zakresie. Praktyka wskazuje, że w umowie zbycia przedsiębiorstwa strony często uzgadniają wyłączenie pewnych składników z jego masy majątkowej, co rodzi wątpliwości, czy składniki, które zostały przeniesione na nabywcę, nie utraciły charakteru całości pod względem organizacyjnym i funkcjonalnym i są w stanie zapewnić kontynuowanie działalności gospodarczej przez nabywcę. O tym, jakie składniki muszą być przeniesione na nabywcę, aby można było mówić o zbyciu przedsiębiorstwa, decydują okoliczności faktyczne, które nie mogą być z góry określone. Wyłączenie takiego samego co do rodzaju składnika (np. budynku) w jednym przypadku nie pozbawia przedmiotu transakcji cech przedsiębiorstwa, gdyż nabywca może prowadzić taką działalność w dowolnym miejscu i pomieszczeniu, w innym zaś przypadku budynek może stanowić składnik specyficzny dla danego rodzaju działalności i wyłączenie go pozbawi przenoszoną masę majątkową cech przedsiębiorstwa. Dlatego też zróżnicowanie skutków podatkowych w zależności od przedmiotu aportu staje się źródłem sporu pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi co do kwalifikacji zbywanego majątku. Najczęstszym powodem sporów jest utożsamianie przez organy podatkowe zbywanego przedsiębiorstwa z całością majątku zbywcy, co jest równoznaczne z odmową uznania przedmiotu transakcji za przedsiębiorstwo w przypadku wyłączenia z jego masy jakiegokolwiek składnika.

Dlatego też z uwagi na fakt, że ustawodawca podatkowy w przedmiocie definicji przedsiębiorstwa odsyła do prawa cywilnego, przy ocenie, czy dany zespół skład-

³¹ Definicja przedsiębiorstwa zamieszczona w art. 55¹ k.c. zmieniła się w 2003 r. Poprzednia definicja zawierała także zobowiązania.

ników majątkowych i niemajątkowych powinien zostać potraktowany jako przedsiębiorstwo na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, celowe jest korzystanie z orzecznictwa cywilnoprawnego, na które powołują się także sądy administracyjne. W jednym z orzeczeń NSA wyraźnie wskazał, że „pojęcia «przedsiębiorstwo» nie można definiować inaczej niż w sposób określony w art. 5a pkt 3 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), tzn. jako przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów k.c.”³².

W tym kontekście należy wskazać na wyrok SN z 17.10.2000 r.³³, w którym stwierdzono, iż „zbycie przedsiębiorstwa powinno obejmować co najmniej te składniki, które determinują funkcje spełniane przez przedsiębiorstwo”. Z wyroku tego wynika, że strony mają pozostawioną swobodę co do tego, jakie elementy tworzące pojęcie przedsiębiorstwa objąć przedmiotem czynności prawnej, z tym że swoboda w wyłączeniu poszczególnych składników nie może iść tak daleko, aby zakres wyłączeń przekreślił istotę przedsiębiorstwa, czyli wymagane jest minimum składników majątkowych, które pozwolą na prowadzenie działalności gospodarczej przez nabywcę w takim zakresie jak zbywca. Podobną tezę SN zawarł także w innym wyroku, stwierdzając, że: „Wniesienie musi dotyczyć przedsiębiorstwa jako całości, a nie tylko niektórych jego składników nawet o znacznej wartości [...]. Jednak nawet wyłączenie niektórych składników nie uniemożliwia przyjęcia, że doszło do zbycia (wniesienia aportu) przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c., jeśli na nabywcę przeszło minimum dóbr materialnych i niematerialnych oraz środków i zasobów, jakie konieczne są do podjęcia przez niego takiej działalności, jaką prowadził zbywca”³⁴.

Sądy administracyjne na tle sporów podatkowych także wielokrotnie kwestionowały stanowisko organów podatkowych interpretujących zbyt restrykcyjnie treść art. 55¹ k.c.

Za trafny i istotny przy ocenie zakresu pojęcia przedsiębiorstwa na gruncie ustaw podatkowych należy uznać pogląd zawarty w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym dla uznania, iż transakcja miała za przedmiot przedsiębiorstwo, „miarodajne jest ustalenie, czy nabyto minimum środków, bez których kontynuowanie przez nabywcę działalności gospodarczej realizowanej przed zbyciem nie jest możliwe”³⁵. W innym wyroku NSA, opierając się na komentarzu do Kodeksu cywilnego, stwierdził, że stanowisko, „jakoby transakcja mająca za przedmiot przedsiębiorstwo, w przypadku wyłączenia z niej jednego z elementów opisanych przykładowo w art. 55¹ k.c. zawsze skutkowałą uznaniem, że zbywane składniki tracą łącznie charakter przedsiębiorstwa, jest nieuzasadnione”, i skonkludował, że organ podatkowy na tle przedmiotowego stanu faktycznego nie wyjaśnił, dlaczego uznał,

³² Wyrok NSA z 7.12.2012 r., II FSK 689/11, LEX nr 1415241.

³³ Wyrok SN z 17.10.2000 r., I CKN 850/98, LEX nr 50895.

³⁴ Wyrok SN z 8.04.2003 r., IV CKN 51/01, LEX nr 78892.

³⁵ Wyrok NSA we Wrocławiu z 18.09.2002 r., I SA/Wr 2713/00, LEX nr 77105.

iż wyłączenie składnika w postaci nieruchomości pozbawi pozostałą masę dotychczasowego statusu³⁶. W innym wyroku NSA wskazał, iż „dopuszczalne jest wyłączenie z transakcji zbycia przedsiębiorstwa pewnych elementów, także wymienionych *expressis verbis* w art. 55¹ k.c., a mimo to czynność prawna może być uznana za mającą za przedmiot przedsiębiorstwo. Zakres wyłączenia poszczególnych składników nie może jednakże być na tyle szeroki, aby przekreślił istotę przedsiębiorstwa. [...] Nie można przyjąć jako zasady, że wyłączenie pewnych elementów majątku z czynności prawnej zbycia przedsiębiorstwa oznacza, że czynność taka nie może być uznana za mającą za przedmiot przedsiębiorstwo”. Można wskazać także wyrok NSA wydany wprawdzie w związku z wniesieniem w postaci aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jednak wywody w nim zawarte można odnieść także do przedsiębiorstwa. Sąd nie zgodził się w nim z organem podatkowym, że „koniecznym warunkiem powiązania składników materialnych i niematerialnych w całość zdolną do realizacji samodzielnych funkcji gospodarczych, jest dysponowanie przez podmiot prowadzący przedsiębiorstwo tytułem prawnym do nieruchomości, na której prowadzona jest działalność gospodarcza”. Fakt, że zbywca nie przeniósł na nabywcę tytułu prawnego do nieruchomości, nie stoi na przeszkodzie uznaniu przedmiotu czynności prawnej za przedsiębiorstwo w rozumieniu Kodeksu cywilnego, jeśli może ono wykonywać samodzielnie postawione przed nim zadania³⁷. W innym jeszcze wyroku sąd rozpatrywał wyłączenie z masy majątkowej zbywanego przedsiębiorstwa udziałów posiadanych w podmiocie trzecim i również doszedł do wniosku, że takie wyłączenie nie musi oznaczać, iż zbywany zespół składników utracił charakter przedsiębiorstwa³⁸. Interesujący jest także inny wyrok NSA, z którego stanu faktycznego wynika, że to podatnik uznał wyłączenia pewnych składników za dowód, że przenoszona masa majątkowa nie stanowi przedsiębiorstwa, i opodatkował transakcję jako nabycie zespołu składników majątkowych. Podatnik nabył od spółki cywilnej dwie nieruchomości, wstępując w prawa i obowiązki wynikające z umów najmu zawartych przez zbywcę. Transakcja została udokumentowana fakturami VAT, które nabywca rozliczył. Organy podatkowe zakwestionowały takie działanie, argumentując, że w ramach transakcji doszło do nabycia przedsiębiorstwa. Dlatego, zdaniem organów, w sprawie znajduje zastosowanie wyłączenie przewidziane w art. 6 pkt 1 u.p.t.u., zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Naczelny Sąd Administracyjny, który rozpoznawał skargę kasacyjną organu, uchylił korzystny dla podatnika wyrok sądu pierwszej instancji, stwierdzając, że całokształt okoliczności faktycznych sprawy uzasadnia twierdzenie, że doszło do zbycia przez spółkę cywilną przedsiębiorstwa. Podkreślił, że takie okoliczności jak zawarcie przez nabywcę nowych umów na dostawy mediów, brak przejęcia ksiąg rachunkowych zbywcy, jego pracowników, nazwy czy brak przeję-

³⁶ Wyrok NSA z 10.03.2011 r., I FSK 1062/10, LEX nr 784851.

³⁷ Wyrok NSA z 30.08.2011 r., II FSK 502/10, LEX nr 917938; wyrok WSA w Gdańsku z 19.10.2011 r., I SA/Gd 761/11, LEX nr 1688793.

³⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 28.04.2011 r., III SA/Wa 1767/10, LEX nr 846652.

cia działalności spółki cywilnej w pełnym zakresie nie przesądza o braku nabycia przedsiębiorstwa. Nieprzejęcie wymienionych składników nie wpływało bowiem na możliwość prowadzenia działalności gospodarczej w sposób samodzielny i niezależny, w ramach nabytego przedsiębiorstwa³⁹.

Przedmiotem kontrowersji była także kwestia przejęcia zobowiązań przez zbywcę⁴⁰. Pomimo że art. 55¹ k.c. nie wymienia długów jako składnika majątku przedsiębiorstwa, organy podatkowe uznają, że przeniesienie własności przedsiębiorstwa ma miejsce, gdy nabywca przedsiębiorstwa przejmuje zobowiązania funkcjonalnie związane z przedsiębiorstwem. Stanowiska tego także nie podzielają sądy administracyjne, które wskazują na jednoznaczne brzmienie obecnego art. 55¹ k.c.⁴¹

Tak więc zgodnie z praktyką sądów przesłanką konieczną do uznania, że przedmiotem konkretnej transakcji jest przedsiębiorstwo w rozumieniu ustaw podatkowych, jest możliwość prowadzenia przez podmiot nabywający zespół składników materialnych i niematerialnych działalności gospodarczej w takim samym zakresie, w jakim działalność ta prowadzona była przez zbywcę przenoszonego zespołu składników. Takie podejście zyskało także akceptację doktryny⁴². Jak słusznie wskazuje jeden z autorów, „wystarczającym dla nabycia przedsiębiorstwa jest przejęcie jego funkcjonalnej tożsamości w oparciu o istotne składniki przejętego przedsiębiorstwa. Jednocześnie wyłączenie któregoś ze składników, nawet tych istotnych, możliwe jest w sytuacji, gdy składniki te mogą być łatwo zastępowalne bez naruszania funkcji i tożsamości przedsiębiorstwa”⁴³.

Na tym tle należy wskazać, że z uwagi na tożsame traktowanie na gruncie ustaw o podatkach dochodowych transakcji, których przedmiotem jest zbycie przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części, w praktyce większe ryzyko wystąpienia niekorzystnych skutków podatkowych związane będzie z wyłączeniem pewnych składników z zorganizowanej części przedsiębiorstwa niż z przedsiębiorstwa. W znacznej części przypadków w razie wyłączenia ze zbywanego przedsiębiorstwa pewnych elementów pozostały po wyłączeniach zespół składników może być kwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa. W takim przypadku skutki podatkowe transakcji

³⁹ Wyrok NSA z 30.06.2021 r., I FSK 1453/19, LEX nr 3191951.

⁴⁰ *Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Praktyczne ujęcie prawne, bilansowe oraz podatkowe*, red. J. Kurasz, Warszawa 2019, s. 132.

⁴¹ Wyrok NSA z 5.07.2012 r., II FSK 2619/10, LEX nr 1217239; por. też *Nabycie przedsiębiorstwa...*, red. J. Kurasz, s. 132.

⁴² J. Pustuł, *Pojęcie przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w prawie podatkowym* [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 424; S. Krempa, *Sprzedaż przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części. Podatki dochodowe*, Warszawa 2007, s. 36; R.A. Nawrot, *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011, s. 78–80; K. Klimkiewicz (red.), M. Dankowska, A. Kozłowska, P. Włodarski, *Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011, s. 35.

⁴³ S. Krempa, *Sprzedaż przedsiębiorstwa...*, s. 26 i n.

na gruncie ustaw o podatkach dochodowych będą zbieżne ze skutkami, jakie znalazłyby zastosowanie do zbywanego przedsiębiorstwa, gdyby nie dokonano wyżej wymienionych wyłączeń z przedmiotu transakcji. Natomiast w przypadku uznania, że w wyniku wyłączenia pewnych składników ze zbywanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa utraciła ona ten status, strony transakcji doświadczą odmiennych i często mniej korzystnych skutków podatkowych zbycia zespołu składników niestanowiącego zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Warto zatem wskazać na legalną definicję pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz praktyczne aspekty związane z jej stosowaniem⁴⁴. Jak sygnalizowano powyżej, przepisy obu ustaw o podatkach dochodowych (oraz przepisy ustawy o podatku od towarów i usług) posługują się jednolitą definicją pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 4 u.p.d.o.f. (oraz art. 2 pkt 27e u.p.t.u.) zorganizowana część przedsiębiorstwa oznacza organizacyjnie 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.

Analiza powyższej definicji prowadzi do wniosku, iż status zorganizowanej części przedsiębiorstwa posiada tylko taki **zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań)**, który w ramach istniejącego przedsiębiorstwa spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) jest wyodrębniony organizacyjnie,
- 2) jest wyodrębniony finansowo,
- 3) jest przeznaczony do realizacji określonych zadań gospodarczych (jest wyodrębniony funkcjonalnie) oraz
- 4) mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania gospodarcze⁴⁵.

Zgodnie z utrwaloną praktyką o wyodrębnieniu organizacyjnym można mówić, gdy zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowi odrębną jednostkę organizacyjną

⁴⁴ A. Wierzbicka, *Zorganizowana część przedsiębiorstwa, czyli zawiloci cywilistyczno-podatkowe*, M. Pod. 2012/2.

⁴⁵ Analiza dokonana powyżej znajduje potwierdzenie w praktyce organów podatkowych, w szczególności w licznych interpretacjach przepisów prawa podatkowego (zob. np. interpretacje indywidualne: Dyrektora KIS z 1.03.2021 r., 0115-KDIT1.4011.932.2020.1.MT, LEX nr 578689; z 19.02.2021 r., 0111-KDIB2-1.4010.460.2020.5.AT, LEX nr 578118; z 21.01.2021 r., 0111-KDIB2-2.4014.215.2020.4.MM, LEX nr 573465, oraz z 12.01.2021 r., 0111-KDIB1-2.4010.439.2020.2.DP, LEX nr 572491; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 31.05.2010 r., IPPB5/423-124/10-4/MB, LEX nr 111945, oraz z 10.09.2009 r., IPPB5/423-436/09-2/MB, LEX nr 24860; Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18.11.2009 r., IBPP1/443-847/09/BM, LEX nr 106464; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27.08.2009 r., ILPP2/443-720/09-2/FN, niepubl.; Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7.07.2009 r., ITPB3/423-199/09/MT, LEX nr 103893).

w strukturze tego przedsiębiorstwa, np. wyodrębniony dział, zakład, wydział czy oddział. Należy jednak podkreślić, że wyodrębnienie organizacyjne może mieć charakter faktyczny (tj. wynikać np. z praktyki panującej w przedsiębiorstwie) i niekoniecznie musi zostać potwierdzone w formalnym dokumencie (regulaminie, statucie). W celach dowodowych, np. na wypadek ewentualnego sporu z organami podatkowymi, właściwe jest jednak formalne wyodrębnienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa⁴⁶. W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie wyodrębnienia określonych składników majątkowych pod uwagę należy brać sytuację istniejącą w podmiocie wnoszącym wkład, w którym powinny one stanowić pewną całość. Nie jest natomiast wystarczająca sama możliwość funkcjonowania zbywanych składników majątkowych jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a spełnienie tej przesłanki może nastąpić dopiero w ramach nowego, już wydzielonego przedsiębiorstwa⁴⁷. Innymi słowy, wyodrębnienie musi wystąpić w już istniejącym przedsiębiorstwie, a nie dopiero kształtować się po wyprowadzeniu z niego określonych składników majątkowych.

Wyodrębnienie finansowe oznacza zaś sytuację, gdy sposób prowadzenia ewidencji rachunkowej przedsiębiorstwa pozwala na przyporządkowanie majątku, przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanego zespołu składników (tj. do zorganizowanej części przedsiębiorstwa). Nie należy jednak utożsamiać odrębności finansowej z samodzielnością finansową.

Wyodrębnienie funkcjonalne zaś będzie się przejawiać w realizacji określonych zadań gospodarczych, które powinny jednak stanowić pewną całość, mogącą być przedmiotem działalności samodzielnego przedsiębiorstwa⁴⁸. W tym zakresie w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na hipotetyczną możliwość samodzielnego prowadzenia określonych działań gospodarczych przez zespół składników będący przedmiotem transakcji⁴⁹.

Należy podkreślić, że w orzecznictwie zarówno Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości⁵⁰, jak i sądów administracyjnych elementowi funkcjonalności – rozumia-

⁴⁶ Por. interpretacje indywidualne dotyczące prawidłowości uznania wyodrębnionej masy majątkowej za zorganizowaną część przedsiębiorstwa: Dyrektora KIS: z 21.12.2020 r., 0114-KDIP2-1.4010.372.2020.1.JE, LEX nr 571832; z 11.10.2019 r., 0111-KDIB2-1.4010.354.2019.1.AR, LEX nr 525716, oraz z 8.06.2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.157.2018.2.SO, LEX nr 469471; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7.03.2013 r., ILPP5/443-61/12-4/PG, LEX nr 176888; Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2.01.2014 r., IPTPP2/443-847/13-2/KW, LEX nr 213725; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8.01.2014 r., IPPP1/443-1296/13-2/IGo, LEX nr 217386.

⁴⁷ Wyrok NSA z 23.08.2018 r., II FSK 2288/16, LEX nr 2558130.

⁴⁸ Zob. wyrok NSA z 10.03.2011 r., I FSK 2101/09, M. Pod. 2011/5, s. 4, wydany na podstawie art. 6 pkt 1 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym do 30.11.2008 r., w którym podkreślono element funkcjonalny (tj. możliwość realizowania określonych zadań gospodarczych) przez zespół składników będący przedmiotem transakcji w celu wyłączenia takiej transakcji z opodatkowania VAT.

⁴⁹ R.A. Nawrot, *Restrukturyzacje przedsiębiorstw...*, s. 83.

⁵⁰ Wyrok TS z 15.01.2002 r., C-43/00, Andersen og Jensen ApS przeciwko Skatteministeriet, EU:C:2002:15.

nemu jako zdolność wydzielonych składników majątkowych do samodzielnej realizacji określonych zadań gospodarczych – przypisywane jest podstawowe i decydujące znaczenie dla oceny, czy istnieje zorganizowana część przedsiębiorstwa.

Trzeba także zwrócić uwagę na sformułowanie „**zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań)**”. Powstaje bowiem pytanie, jaki powinien być minimalny zespół składników majątkowych. Nie zostało jasno wskazane, czy warunkiem nieodzownym jest wystąpienie co najmniej jednego składnika materialnego i niematerialnego oraz czy wymagana jest obecność zobowiązań. Wydaje się uzasadnione, z uwagi na podkreślaną w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz sądów administracyjnych decydującą rolę aspektu funkcjonalności, że skład masy majątkowej zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinien być determinowany przez spełnianą przezeń funkcję, zaś minimalny zasób składników majątkowych należy określić na poziomie umożliwiającym samodzielne funkcjonowanie. Ponadto należy zauważyć, że wielce dyskusyjny jest pogląd, iż obecność zobowiązań w składzie masy majątkowej jest konieczna do istnienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Na gruncie prawa polskiego istnienie takiego wymogu w odniesieniu do zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest tym bardziej wątpliwe, że nie zawiera go definicja przedsiębiorstwa stosowana na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i osób fizycznych. Wymóg posiadania przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa zobowiązań opiera się na literalnym odczycie wyroku w sprawie Andersen & Jensen⁵¹, gdzie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, że wniesienie aportem pasywów bez związanych z nimi aktywów nie stanowi *branch of activity* w rozumieniu dyrektywy 2009/133/WE. W zagranicznej doktrynie kwestionuje się prawidłowość stanowiska Trybunału ze względu na fakt, że wymóg powiązania aktywów z pasywami przy dokonywaniu każdej reorganizacji nie odzwierciedla rzeczywistości gospodarczej⁵². Za słuszne należy uznać stanowisko, zgodnie z którym dozwolone jest kwalifikowanie jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa masy majątkowej zawierającej jedynie aktywa, jeśli nie istnieją zobowiązania pozostające w przyczynowym związku z tymi aktywami. W ramach reorganizacji przedsiębiorca jest bowiem uprawniony do swobodnego alokowania zobowiązań, które nie są związane z konkretnymi aktywami przedsiębiorstwa. Taką tezę sformułował także Naczelny Sąd Administracyjny, nie zgadzając się ze stanowiskiem organów podatkowych, że konieczną przesłanką uznania stacji paliw za zorganizowaną część przedsiębiorstwa jest przejście składników niematerialnych, takich jak należności (wierzytelności) oraz zobowiązania (długi)⁵³. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku dotyczącym wniesienia w postaci aportu zespołu opieki zdrowotnej (bez zobowiązań i należności), stwierdzając, iż „definicja zorganizowanej części

⁵¹ R.A. Nawrot, *Restrukturyzacje przedsiębiorstw...*

⁵² N. Vinther, E. Werlauff, *Community law and the independent business as interpreted by the ECJ In Andersen & Jensen ApS*, „European Taxation” 2002/10, s. 443.

⁵³ Wyrok NSA z 20.03.2012 r., I FSK 815/11, LEX nr 1126140.

przedsiębiorstwa nie wymaga, aby dla uznania aportu za taką część, w jej skład musiały wchodzić wszystkie zobowiązania”; dodatkowo sąd zauważył, że w świetle wyroku wyrażenia zgody przez wszystkich wierzycieli na przeniesienie wierzytelności może się zdarzyć, że wierzyciel posiadający nieznaczną wierzytelność w stosunku do pozostałych zobowiązań spółki nie zgodzi się na jej przeniesienie, co pozbawi automatycznie dany zespół składników majątkowych statusu zorganizowanej części przedsiębiorstwa⁵⁴. Zobowiązania nie stanowią zatem koniecznego elementu, który musi posiadać zespół majątkowy, aby być uznany za zorganizowaną część przedsiębiorstwa, tym bardziej krytycznie należy ocenić stanowisko organów podatkowych, które nie tylko wymagają uwzględnienia w masie majątkowej zobowiązań, lecz także wskazują, że powinny być to zobowiązania pieniężne, nie uznając zobowiązań niepieniężnych⁵⁵. W kolejnym wyroku NSA zakwestionował inne, dodatkowe wymogi stawiane przez organy podatkowe zespołowi składników majątkowych stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa, wskazując, że „zespół ten nie musi obejmować działów obsługujących przedsiębiorstwo pod względem niematerialnym, w zakresie obsługi kadrowej, informatycznej i finansowej, które nie są niezbędne do realizacji, przez zespół tak wyodrębnionych składników majątkowych, jego określonych zadań gospodarczych”⁵⁶. Warto też podkreślić, że mając na uwadze legalną definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa, NSA nie zgodził się z podatnikiem, że status taki może mieć pakiet 100% akcji posiadanych w innej spółce.

1.2.1.3.2. Skutki podatkowe dla podmiotu wnoszącego aport

Punktem wyjścia będzie przedstawienie skutków wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa w stanie prawnym obowiązującym do końca 2021 r. Zgodnie z podstawową zasadą obowiązującą w tym okresie na dzień objęcia udziałów (akcji) nie ustala się przychodu dla podmiotu wnoszącego aport. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, do przychodów nie zalicza się wartości tego wkładu określonej w statucie lub w umowie spółki, przy czym wartość ta nie może być niższa od wartości rynkowej⁵⁷. Natomiast przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowiły, że przychód powstały przy wniesieniu przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest zwolniony od opodatkowania⁵⁸. Regulacje te zapewniały zbywcy neutralność opodatkowania na dzień wniesienia aportu, a opodatkowanie było odroczone do dnia zbycia objętych w zamian udziałów. Na dzień zbycia

⁵⁴ Wyrok NSA z 12.05.2011 r., II FSK 2222/09, LEX nr 811901.

⁵⁵ M. Bandzmer, *Zobowiązania jako element składowy zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Problemy interpretacyjne*, M. Pod. 2015/5.

⁵⁶ Wyrok NSA z 27.09.2011 r., I FSK 1383/10, LEX nr 1053441.

⁵⁷ Art. 12 ust. 1 pkt 7 i ust. 4 pkt 25 lit. b u.p.d.o.p.

⁵⁸ Art. 17 ust. 1 pkt 9 oraz art. 21 ust. 1 pkt 109 u.p.d.o.f.