

OPODATKOWANIE SPÓŁEK

redakcja naukowa Hanna Litwińczuk

Hanna Litwińczuk, Marcin Jamroży
Piotr Karwat, Robert Krasnodębski

ZAGADNIENIA PRAWNE

OPODATKOWANIE SPÓŁEK

redakcja naukowa Hanna Litwińczuk

Hanna Litwińczuk, Marcin Jamroży
Piotr Karwat, Robert Krasnodębski

ZAGADNIENIA PRAWNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 maja 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne
Anna Łubińska-Bujak

Łamanie
JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumieł, Krystyna Szych

Zdjęcie na okładce
shutterstock/vic927

Poszczególne części opracowali:

Hanna Litwińczuk – wprowadzenie, część I rozdz. 1.2.1, 1.2.2.2, 2.2.1.1, 3.2 (3.2.5.6 współautorstwo), 6.1, 6.2; część IV rozdz. 1.1–1.4, 2.1.2 (współautorstwo), 2.2.2 (współautorstwo), 2.3.2 (współautorstwo), 2.4.2 (współautorstwo), 3.1.2.1, 3.1.2.2, 3.1.2.4 (współautorstwo), 4.1 (współautorstwo), 4.2 (współautorstwo), 5.1, 5.2
Marcin Jamroży – część I rozdz. 3.2.5.6 (współautorstwo); część II rozdz. 1.1 (współautorstwo), 1.2, 2.1 (współautorstwo), 2.2, 3.1 (współautorstwo), 3.2, 4.1.1 (współautorstwo), 4.1.2 (współautorstwo), 4.1.3, 4.2, 5; część IV rozdz. 2.2.1, 2.2.2 (współautorstwo), 2.3.1, 2.3.2 (współautorstwo), 2.4.1, 2.4.2 (współautorstwo), 2.5.1, 2.5.2, 3.2
Piotr Karwat – część I rozdz. 1.3, 2.3, 3.3, 5.3, 5.4, 6.3, 7.3, 8; część II rozdz. 1.1 (współautorstwo), 1.3, 2.1 (współautorstwo), 2.3, 3.1 (współautorstwo), 3.3, 4.1.1 (współautorstwo), 4.1.2 (współautorstwo), 4.3, 6; część III; część IV rozdz. 1.5, 2.1.3, 2.2.3, 2.3.3, 2.4.3, 2.5.3, 2.6.3, 3.1.3, 3.2.3, 5.3, 5.4
Robert Krasnodębski – część I rozdz. 1.1, 1.2.2.1, 1.2.2.3, 2.1, 2.2.1.2, 2.2.2, 3.1, 4, 5.1, 5.2, 7.1, 7.2; część IV rozdz. 2.1.1, 2.1.2 (współautorstwo), 2.6.1, 2.6.2, 3.1.1, 3.1.2.3, 3.1.2.4 (współautorstwo), 4.1 (współautorstwo), 4.2 (współautorstwo), 4.3

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-362-1

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	17
Wprowadzenie	21

Część I

Spółka kapitałowa

Rozdział 1. Zawiązanie spółki. Utworzenie kapitału zakładowego i późniejsze jego podwyższenie	43
1.1. Aspekty prawnohandlowe	43
1.2. Podatek dochodowy	50
1.2.1. Utworzenie kapitału zakładowego	50
1.2.1.1. Wkłady pieniężne i niepieniężne	50
1.2.1.2. Wkłady niepieniężne w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa	53
1.2.1.2.1. Pojęcie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa	53
1.2.1.2.2. Skutki podatkowe wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa	60
1.2.1.3. Wkłady niepieniężne w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część	70
1.2.1.3.1. Skutki podatkowe u podatnika wnoszącego aport	70
1.2.1.3.2. Skutki podatkowe u spółki przejmującej aport	79
1.2.1.4. Wkłady niepieniężne objęte regulacjami szczególnymi	80
1.2.1.4.1. Partnerstwo publiczno-prywatne	80
1.2.1.4.2. Komercjalizowana własność intelektualna	81
1.2.2. Podwyższenie kapitału zakładowego	83
1.2.2.1. Utworzenie nowych udziałów/akcji i podwyższenie wartości nominalnej udziałów (akcji) już istniejących	83

1.2.2.2.	Podwyższenie kapitału w drodze konwersji wierzytelności	89
1.2.2.3.	Wydatki na utworzenie i podwyższenie kapitału zakładowego ponoszone przez spółkę	94
1.3.	Podatki obrotowe	97
1.3.1.	Podatek od towarów i usług (VAT)	97
1.3.1.1.	Uwagi ogólne	97
1.3.1.2.	Wspólnik wnoszący aport działający w charakterze podatnika VAT	98
1.3.1.3.	Przedmiot aportu	103
1.3.1.4.	Podstawa opodatkowania przy wniesieniu aportu	107
1.3.1.5.	Finansowanie VAT od aportu: wspólnik czy spółka?	113
1.3.2.	Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	115
1.3.2.1.	Uwagi ogólne	115
1.3.2.2.	Przedmiot opodatkowania. Zasada jednokrotności poboru podatku i zasada <i>standstill</i>	115
1.3.2.3.	Podmiot podatku	118
1.3.2.4.	Podstawa opodatkowania i stawka. Zwrot PCC	118
1.3.2.5.	Aport w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	119
1.3.2.6.	Aport innych składników w kontekście opodatkowania VAT	121
Rozdział 2.	Finansowanie spółki ze środków wspólników	126
2.1.	Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	126
2.2.	Podatek dochodowy	128
2.2.1.	Pożyczki od wspólników	128
2.2.1.1.	Zasady ogólne	128
2.2.1.2.	Niedostateczna kapitalizacja	131
2.2.1.2.1.	Zasada podstawowa	131
2.2.1.2.2.	Przepisy intertemporalne	142
2.2.1.2.3.	Alternatywna metoda rozliczania odsetek	142
2.2.2.	Dopłaty	146
2.3.	Podatki obrotowe	148
2.3.1.	Podatek od towarów i usług (VAT)	148
2.3.2.	Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	154
Rozdział 3.	Podział zysku spółki pomiędzy wspólników	155
3.1.	Aspekty prawnohandlowe	155
3.2.	Podatki dochodowe	160
3.2.1.	Przepisy mające zastosowanie do opodatkowania dywidend	160
3.2.2.	Pojęcie dywidendy	161
3.2.2.1.	Przepisy krajowe	161
3.2.2.2.	Dyrektywa 2011/96/UE	165
3.2.2.3.	Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania	168

3.2.3. Opodatkowanie dywidend na podstawie przepisów implementujących dyrektywę 2011/96/UE	171
3.2.3.1. Cel i zakres podmiotowy dyrektywy	171
3.2.3.2. Zasady opodatkowania dywidend wypłaconych przez spółkę będącą polskim rezydentem podatkowym	174
3.2.3.2.1. Wypłata dywidendy na rzecz spółki państwa członkowskiego	174
3.2.3.2.1. Wypłata dywidendy do zakładu spółki państwa członkowskiego	179
3.2.3.3. Zasady opodatkowania dywidend otrzymanych przez spółkę będącą polskim rezydentem podatkowym	181
3.2.3.4. Środki przeciwko nadużyciu przepisów dyrektywy	183
3.2.4. Opodatkowanie dywidend na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	186
3.2.4.1. Zasady ogólne	186
3.2.4.2. Klauzula <i>beneficial owner</i>	190
3.2.4.3. Inne środki przeciwko nadużyciu postanowień umów dotyczących opodatkowania dywidend	192
3.2.5. Szczególne zasady opodatkowania dywidend uregulowane w prawie krajowym	194
3.2.5.1. Zryczałtowany krajowy podatek od dywidend	194
3.2.5.2. Odbiorcy dywidend objęci zwolnieniem podmiotowym lub specjalnym statusem podatkowym	195
3.2.5.3. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania dywidend przewidziane w prawie krajowym	196
3.2.5.4. Obowiązki spółki RP jako płatnika podatku od dywidend	198
3.2.5.5. Szczególny reżim opodatkowania przewidziany dla dywidend rzeczowych	202
3.2.5.6. Problem opodatkowania tzw. ukrytej dywidendy oraz świadczeń wzajemnych pomiędzy spółką a wspólnikami	205
3.3. Podatki obrotowe	213
3.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	213
3.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	216

Rozdział 4. Zysk niepodzielony zagranicznej spółki kontrolowanej.

Skutki podatkowe u wspólnika	217
4.1. Istota i cel przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych	217
4.2. Polskie regulacje dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych	221
4.2.1. Uwagi wstępne	221
4.2.2. Definicja zagranicznej spółki kontrolowanej	222
4.2.3. Obowiązki ewidencyjne. Podstawa opodatkowania i ustalenie wysokości podatku	231

Rozdział 5. Obniżenie kapitału zakładowego spółki	238
5.1. Aspekty prawnohandlowe	238
5.2. Podatki dochodowe	240
5.2.1. Skutki podatkowe obniżenia kapitału zakładowego i umorzenia udziałów (akcji)	240
5.2.1.1. Umorzenie dobrowolne	240
5.2.1.2. Umorzenie przymusowe i automatyczne	245
5.2.1.3. Obniżenie wartości udziałów	246
5.2.1.4. Umorzenie rzeczowe	247
5.2.1.5. Umorzenie nieodpłatne	247
5.2.1.6. Umorzenie z czystego zysku	248
5.2.2. Koszt spółki, w której udziały są umarzane	249
5.3. Podatek od towarów i usług (VAT)	249
5.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	251
 Rozdział 6. Organy spółki. Wybrane aspekty ich finansowania przez spółkę	253
6.1. Aspekty prawnohandlowe	253
6.2. Podatki dochodowe	260
6.2.1. Uwagi ogólne	260
6.2.2. Pełnienie funkcji członka zarządu i rady nadzorczej bez wynagrodzenia	260
6.2.2.1. Członkowie zarządu	260
6.2.2.2. Członkowie rady nadzorczej	264
6.2.3. Wydatki ponoszone przez spółkę w związku z funkcjonowaniem zarządu i rady nadzorczej	265
6.2.3.1. Ubezpieczenie członków zarządu i rady nadzorczej od odpowiedzialności cywilnej	265
6.2.3.2. Inne wydatki spółki związane z wykonywaniem funkcji przez członków zarządu	267
6.2.3.3. Inne wydatki spółki związane z wykonywaniem funkcji przez członków rady nadzorczej	267
6.3. Podatki obrotowe. Podatek od towarów i usług	271
 Rozdział 7. Likwidacja spółki	274
7.1. Aspekty prawnohandlowe	274
7.1.1. Likwidacja spółki wpisanej do rejestru sądowego	274
7.1.2. Likwidacja spółki kapitałowej w organizacji	277
7.2. Podatki dochodowe	277
7.2.1. Zamknięcie roku podatkowego oraz obowiązki informacyjne	277
7.2.2. Prowadzenie działalności w trakcie likwidacji	279
7.2.3. Opodatkowanie wspólnika spółki kapitałowej	279
7.2.3.1. Dochód z likwidacji jako dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych	279

7.2.3.2. Nabycie składników majątkowych w związku z likwidacją	281
7.2.4. Opodatkowanie likwidowanej spółki w związku z przekazaniem majątku likwidacyjnego	283
7.3. Podatki obrotowe	283
7.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	283
7.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	285
Rozdział 8. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki	286
8.1. Uwagi ogólne	286
8.2. Tryb orzekania o odpowiedzialności oraz jej egzekwowania	289
8.3. Szczególne zasady odpowiedzialności osób trzecich pełniących funkcje organów spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek	291

Część II

Spółka jawna, komandytowa, partnerska, cywilna

Rozdział 1. Zawiązanie spółki i utworzenie jej majątku oraz jego późniejsze powiększenie	299
1.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	299
1.2. Podatki dochodowe	309
1.2.1. Wkłady pieniężne	309
1.2.2. Wkłady niepieniężne	311
1.2.3. Podwyższenie wkładów	314
1.2.4. Wydatki wspólników na utworzenie lub powiększenie kapitału	315
1.2.5. Odsetki od udziału kapitałowego	316
1.3. Podatki obrotowe	318
1.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	318
1.3.1.1. Uwagi ogólne	318
1.3.1.2. Wspólnik wnoszący aport działający w charakterze podatnika VAT	319
1.3.1.3. Przedmiot aportu	321
1.3.1.4. Podstawa opodatkowania przy wniesieniu aportu	322
1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	328
1.3.2.1. Uwagi ogólne	328
1.3.2.2. Przedmiot opodatkowania	330
1.3.2.3. Podmiot podatku	330
1.3.2.4. Podstawa opodatkowania i stawka	331
Rozdział 2. Finansowanie dłużne spółki ze środków wspólników	333
2.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	333
2.2. Podatki dochodowe	334
2.2.1. Odsetki jako koszty uzyskania przychodów	334

2.2.2. Odsetki jako przychód	335
2.3. Podatki obrotowe	337
2.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	337
2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	338

Rozdział 3. Rozliczenia pomiędzy spółką a wspólnikami w toku bieżącej działalności spółki

działalności spółki	339
3.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	339
3.1.1. Udział w zyskach i stratach	339
3.1.2. Udział kapitałowy	341
3.1.3. Umowy wspólników ze spółką	343
3.2. Podatki dochodowe	344
3.2.1. Status podatkowy spółki	344
3.2.2. Ustalanie wyniku podatkowego wspólników z tytułu udziału w spółce	345
3.2.2.1. Ewidencja rachunkowa lub podatkowa	345
3.2.2.2. Udział w zysku a dochód podatkowy	347
3.2.2.3. Kwalifikacja do źródła przychodów	350
3.2.2.4. Taryfa podatkowa	351
3.2.2.5. Straty podatkowe	353
3.2.3. Ustalanie dochodu z wybranych umów zawieranych przez wspólników ze spółką	354
3.2.3.1. Świadczenie pracy	354
3.2.3.2. Najem lub inne umowy o podobnym charakterze	356
3.2.3.3. Sprzedaż składników majątkowych	357
3.2.3.4. Świadczenia nieodpłatne	359
3.2.3.5. Ceny transakcyjne	361
3.3. Podatki obrotowe	362
3.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	362
3.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	364

Rozdział 4. Rozwiązanie i likwidacja spółki. Wystąpienie wspólnika albo zbycie udziału

albo zbycie udziału	365
4.1. Aspekty prawnohandlowe i cywilnoprawne	365
4.1.1. Postępowanie likwidacyjne	365
4.1.2. Wystąpienie ze spółki	367
4.1.3. Sprzedaż udziału spółkowego	371
4.2. Podatki dochodowe	372
4.2.1. Opodatkowanie likwidacji	372
4.2.2. Opodatkowanie wystąpienia ze spółki	373
4.2.3. Opodatkowanie sprzedaży udziału spółkowego	376

4.3. Podatki obrotowe	378
4.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	378
4.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	379
Rozdział 5. Specyfika spółek z udziałem nierezydentów	380
5.1. Podmiotowość spółki na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	380
5.2. Powstanie zakładu zagranicznego	382
5.3. Udział nierezydentów w spółce niebędącej osobą prawną	383
5.4. Świadczenia wynikające z umów ze spółką	384
5.5. Straty podatkowe	385
Rozdział 6. Odpowiedzialność wspólników za zaległości podatkowe spółki	386

Część III

Spółka komandytowo-akcyjna

Rozdział 1. Aspekty prawnohandlowe	391
Rozdział 2. Podatek dochodowy	397
2.1. Uwagi ogólne	397
2.2. Opodatkowanie dochodów spółki komandytowo-akcyjnej do końca 2013 r.	397
2.2.1. Pogląd pierwszy: brak odmienności opodatkowania wspólników spółki, w tym akcjonariuszy, w porównaniu z opodatkowaniem wspólników innych spółek osobowych	397
2.2.2. Pogląd drugi: dochody akcjonariuszy opodatkowane w momencie wypłaty dywidendy	399
2.3. Opodatkowanie dochodów spółki komandytowo-akcyjnej od 2014 r.	401
2.3.1. Uwagi ogólne	401
2.3.2. Spółka komandytowo-akcyjna podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych	402
2.3.3. Akcjonariusze spółki komandytowo-akcyjnej	406
2.3.4. Komplementariusze spółki komandytowo-akcyjnej	408
Rozdział 3. Podatki obrotowe	412
3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	412
3.1.1. Zawiązanie spółki. Utworzenie kapitału zakładowego i późniejsze jego podwyższenie	412
3.1.2. Finansowanie spółki ze środków wspólników po rozpoczęciu działalności oraz inne rozliczenia między spółką a wspólnikami w toku bieżącej działalności spółki	414

3.1.3. Podział zysku spółki pomiędzy wspólników. Obniżenie kapitału zakładowego spółki. Obniżenie wkładu kapitałowego komplementariusza	415
3.1.4. Rozwiązanie i likwidacja spółki	415
3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	417

Rozdział 4. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki komandytowo-akcyjnej	421
-----------------------------------------------------------------------------------------------	------------

Część IV Restrukturyzacja spółek

Rozdział 1. Charakterystyka ogólna	425
1.1. Istota i rodzaje procesów restrukturyzacyjnych	425
1.1.1. Aspekty prawnohandlowe	425
1.1.2. Aspekty podatkowe	428
1.2. Podstawy prawne przekształceń, połączeń i podziałów	429
1.2.1. Prawo krajowe	429
1.2.2. Prawo unijne	431
1.3. Sukcesja podatkowa przy przekształceniach, połączeniach i podziałach	432
1.4. Problemy na gruncie podatków dochodowych przy przekształceniach, połączeniach i podziałach	435
1.5. Problemy na gruncie podatków obrotowych przy przekształceniach, połączeniach i podziałach	437
Rozdział 2. Wybrane rodzaje przekształceń	439
2.1. Przekształcenie spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową	439
2.1.1. Aspekty prawnohandlowe	439
2.1.1.1. Uwagi ogólne	439
2.1.1.2. Procedura przekształcenia spółki kapitałowej	441
2.1.2. Podatek dochodowy	443
2.1.2.1. Spółka przekształcana	443
2.1.2.2. Wspólnicy spółki przekształcanej	445
2.1.2.2.1. Przekształcenie z udziałem wszystkich dotychczasowych wspólników oraz bez podwyższenia kapitału zakładowego	445
2.1.2.2.2. Przekształcenie z udziałem wszystkich dotychczasowych wspólników wraz z podwyższeniem kapitału zakładowego	445
2.1.2.2.3. Przekształcenie bez udziału wszystkich dotychczasowych wspólników	445

2.1.3. Podatki obrotowe	447
2.1.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	447
2.1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	447
2.2. Przekształcenie spółki jawnej, komandytowej, partnerskiej i cywilnej w spółkę kapitałową	447
2.2.1. Aspekty prawnohandlowe	447
2.2.2. Podatki dochodowe	449
2.2.3. Podatki obrotowe	454
2.2.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	454
2.2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych	454
2.3. Przekształcenie spółki jawnej, komandytowej, partnerskiej i cywilnej w inną tego samego typu osobową spółkę handlową	457
2.3.1. Aspekty prawnohandlowe	457
2.3.2. Podatki dochodowe	459
2.3.3. Podatki obrotowe	460
2.3.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	460
2.3.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	460
2.4. Przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę jawną, komandytową i partnerską	464
2.4.1. Aspekty prawnohandlowe	464
2.4.2. Podatki dochodowe	466
2.4.2.1. Skutki podatkowe dla spółki przekształcanej	466
2.4.2.2. Skutki podatkowe dla wspólników spółki przekształcanej	469
2.4.3. Podatki obrotowe	474
2.4.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	474
2.4.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	474
2.5. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę jawną, komandytową i partnerską	476
2.5.1. Aspekty prawnohandlowe	476
2.5.2. Podatki dochodowe	477
2.5.3. Podatki obrotowe	477
2.5.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	477
2.5.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	478
2.6. Przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę kapitałową	480
2.6.1. Aspekty prawnohandlowe	480
2.6.2. Podatki dochodowe	481
2.6.3. Podatki obrotowe	482
2.6.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	482
2.6.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	482
Rozdział 3. Połączenia spółek	483
3.1. Połączenie spółek kapitałowych	483
3.1.1. Aspekty prawnohandlowe	483

3.1.1.1.	Zagadnienia ogólne	483
3.1.1.2.	Procedura łączenia polskich spółek kapitałowych	486
3.1.1.3.	Połączenie odwrotne	490
3.1.2.	Podatki dochodowe	491
3.1.2.1.	Opodatkowanie łączących się spółek kapitałowych	491
3.1.2.1.1.	Uwagi ogólne	491
3.1.2.1.2.	Rok podatkowy	492
3.1.2.1.3.	Sposób podatkowego traktowania nadwyżek wartości ujawnionych przy przeszacowaniu majątku spółki przejmowanej	494
3.1.2.1.4.	Sposób podatkowego traktowania nadwyżek wartości przejętego majątku nad wartością udziałów u spółki przejmującej	495
3.1.2.2.	Opodatkowanie wspólników łączących się spółek	498
3.1.2.3.	Wybrane problemy związane z przejęciem spółki kapitałowej	500
3.1.2.3.1.	Strata spółki przejmowanej	500
3.1.2.3.2.	Dopłaty otrzymane przez spółkę od wspólnika	501
3.1.2.3.3.	Konfuzja zobowiązania w związku z połączeniem spółek	501
3.1.2.3.4.	Połączenia a podatkowa grupa kapitałowa	502
3.1.2.3.5.	Koszty połączenia oraz nabycia akcji (udziałów) spółki przejmowanej	502
3.1.2.3.6.	Metoda rozliczania różnic kursowych	503
3.1.2.3.7.	Możliwość kontynuacji uiszczania zaliczek w formie uproszczonej po połączeniu ze spółką przejmowaną	504
3.1.2.4.	Obejście prawa podatkowego	504
3.1.3.	Podatki obrotowe	507
3.1.3.1.	Podatek od towarów i usług (VAT)	507
3.1.3.2.	Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	509
3.2.	Połączenie z udziałem spółek osobowych	509
3.2.1.	Aspekty prawnohandlowe	509
3.2.2.	Podatki dochodowe	512
3.2.3.	Podatki obrotowe	514
3.2.3.1.	Podatek od towarów i usług (VAT)	514
3.2.3.2.	Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	514
 Rozdział 4. Wymiana udziałów jako alternatywa dla przejęcia majątku spółki		
4.1.	Istota i podstawy prawne wymiany udziałów	516
4.2.	Podatki dochodowe	517

4.3. Podatki obrotowe	524
4.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	524
4.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	526
Rozdział 5. Podziały spółek	527
5.1. Aspekty prawnohandlowe	527
5.2. Podatki dochodowe	536
5.2.1. Uwagi ogólne	536
5.2.2. Podziały spółek polegające na przeniesieniu zorganizowanych części przedsiębiorstwa	538
5.2.2.1. Sposób wyodrębnienia z majątku spółki dzielonej zorganizowanych części przedsiębiorstwa	538
5.2.2.2. Sukcesja podatkowa	540
5.2.2.3. Skutki podatkowe dla spółki dzielonej i spółki przejmującej (nowo zawiązanej)	542
5.2.2.4. Skutki podatkowe dla wspólników spółki dzielonej	545
5.2.3. Podziały spółek polegające na przeniesieniu składników majątkowych niestanowiących zorganizowanych części przedsiębiorstwa	547
5.2.3.1. Skutki podatkowe dla spółki dzielonej i spółki przejmującej (nowo zawiązanej)	547
5.2.3.2. Skutki podatkowe dla wspólników spółki dzielonej	549
5.2.4. Porównanie obciążeń podatkowych przy podziałach spółek	550
5.3. Podatki obrotowe	551
5.3.1. Podatek od towarów i usług (VAT)	551
5.3.1.1. Podział polegający na przeniesieniu składników majątkowych stanowiących zorganizowaną część przedsiębiorstwa	551
5.3.1.2. Podział polegający na przeniesieniu składników majątkowych niestanowiących zorganizowanej części przedsiębiorstwa	556
5.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)	557
5.4. Odpowiedzialność spółek przejmujących lub nowo zawiązanych w wyniku podziału za zaległości podatkowe spółki dzielonej	557
Literatura	559
Wykaz orzecznictwa	567
Wykaz pism urzędowych	579

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Akty prawne

- dyrektywa 69/335/EWG – dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. WE L 249 z 28.10.1969, s. 25; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 11, z późn. zm.)
- dyrektywa 2008/7/WE – dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitałów (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11, z późn. zm.)
- dyrektywa 2009/133/WE – dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 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 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.)
- dyrektywa 2011/96/UE – dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, z późn. zm.)
- dyrektywa VAT – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p. – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)

o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
rozporządzenie w sprawie cen transferowych	– rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1186 z późn. zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)
ustawa nowelizująca	– ustawy z dnia 8 listopada 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 o KRS	– ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 687)

2. Czasopisma i oficjalne publikatory

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz.	– Dziennik Urzędowy
Dz. Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiZS	– Praca i Zabezpieczenie Społeczne
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego

Pr. Spółek	– Prawo Spółek
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Rec.	– zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych (przed dniem 1 maja 2004 r.)
Zb. Orz.	– zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych (po dniu 1 maja 2004 r.)

3. Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
MK-OECD	– Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PCC	– podatek od czynności cywilnoprawnych
SA	– sąd apelacyjny
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
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

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

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 Tamże, s. 33.

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 empirycznie³. 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 spółek⁴.

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 i 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»”⁵. 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 zarządzania spółką oraz akt założycielski⁶. Z uwagi na znaczenie tych kryteriów zostaną one bliżej scharakteryzowane⁷.

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

³ Tamże, s. 40.

⁴ A. Szumański, *Kodeks spółek handlowych*, Warszawa 2015, Wprowadzenie, s. VIII.

⁵ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 42–45.

⁶ Tamże.

⁷ Charakterystyka różnic pomiędzy spółkami osobowymi i kapitałowymi zob. S. Włodyka, *Prawo...*, s. 42–45.

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 ze spółki.

Jeśli chodzi o zakres uprawnień przysługujących wspólnikom w zarządzaniu spółką, to w spółkach osobowych przysługują one każdemu wspólnikowi w tym 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 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, 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, spełnia on rzeczywiście tylko funkcję założycielską, podczas gdy w spółkach kapitałowych spełnia głównie funkcję organizacyjną (np. określa sposób tworzenia, skład, kompetencje poszczególnych organów spółki).

Obecnie 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 na przykład 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 wnie-

sione 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 spółki⁸. 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 spółki⁹. 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 wspólnikami¹⁰.

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 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

⁸ *Prawo spółek handlowych*, red. A. Kidyba, Warszawa 2010, s. 25.

⁹ Tamże, s. 26.

¹⁰ Tamże, s. 20.

występują zarówno elementy właściwe spółkom osobowym, jak i kapitałowym, jednakże z przewagą elementów osobowych¹¹. 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 osobowych¹². 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 jawnej¹³. 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 reprezentowania 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 sprawę 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

¹¹ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 89; *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 42.

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

¹³ *Prawo...*, red. A. Kidyba, s. 59.

spółki jawnej jako modelowej spółki osobowej i do przepisów dotyczących spółki akcyjnej jako modelowej spółki kapitałowej¹⁴. 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 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. i 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 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 ograniczoną odpowiedzialnością 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 ograniczoną odpowiedzialnością 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

¹⁴ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 49.

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 przeznaczanego 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)¹⁵. 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 zakładowego, wyposażona w osobowość prawną¹⁶. 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 posiadała¹⁷. 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 zawiązania spółki, w tym podpisania statutu przez założycieli, wniesienia przez akcjonariuszy wkładów na pokrycie całego kapitału zakładowego, ustanowienia zarządu oraz rady nadzorczej oraz wpisu

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ Tamże, s. 899.

do rejestru. Podobnie jak w przypadku spółki z o.o. wniesienie wkładu jest podstawowym obowiązkiem akcjonariusza wynikającym z mocy samego prawa. Statut powinien między innymi 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 jak w przypadku spółki z o.o. z chwilą zawiązania 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 osobą¹⁸. 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 akcjami¹⁹.

3. Funkcjonowanie odmiennych normatywnych typów spółek, pomiędzy którymi istnieją zasadnicze różnice zarówno co do stosunków wewnętrznych pomiędzy spółką a współnikami, jak i stosunków zewnętrznych, rodzi na płaszczyźnie podatkowej pytanie o ich podmiotowość podatkową i kryteria, jakie bierze pod uwagę ustawodawca podatkowy, wyposażając spółki w przymiot bycia podatnikiem. Zagadnienie to w pierwszej kolejności zostanie rozważone na gruncie podatków dochodowych.

Do 2014 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

¹⁸ *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.

¹⁹ S. Włodyka, *Prawo...*, s. 38.

na przejściowy charakter ich ułomności prawnej. U podstaw opodatkowania spółek niemających osobowości prawnej leżała **zasada transparentności**, polegająca na pozabawieniu spółki podmiotowości podatkowej i wyposażeniu w nią tylko wspólników, natomiast u podstaw opodatkowania spółek kapitałowych leżała **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 na przykład 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 opodatkowa-

niu, 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. spółka płaci wspólnikowi 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 współnikami 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 współników 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 między innymi warunków dotyczących wysokości udziału oraz okresu jego posiadania²⁰.

W przypadku gdy współnikami 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 jako pewną formę złagodzenia.

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 współnikami 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.

4. 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

²⁰ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, z późn. zm.).

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 na fundusze celem 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 dochodu²¹. Ponadto wzrost majątku spółki będzie neutralny dla wspólników dopóty, dopóki nie dokonają zbycia udziałów, 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, w szczególności poprzez wprowadzenie jednego podatku od dochodów przedsiębiorcy. Problem ten pozostaje poza zakresem niniejszej monografii. Należy jednak podkreślić, co 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. Prawie dwukrotnie niższe opodatkowanie wspólników spółki komandytowo-akcyjnej w porównaniu ze wspólnikami spółki kapitałowej spowodowało w Polsce gwałtowny wzrost prowadzenia działalności w tej pierwszej formie, co skłoniło ustawodawcę do zmiany zasad opodatkowania.

5. Do 2014 r. ustawodawca podatkowy konsekwentnie uzależniał zastosowanie zasady transparentności lub zasady rozdziału od statusu prawnego spółki, tj. od posiadania przez nią lub nie osobowości prawnej. Ta sytuacja uległa zmianie począwszy od 1 stycznia 2014 r., gdy spółce komandytowo-akcyjnej został nadany status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W ten sposób spółka ta stała się podatnikiem korporacyjnym dla celów opodatkowania jej dochodów, pozostając nadal osobową spółką handlową. Jednocześnie 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

²¹ 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.

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 oznacza spółkę będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych²², tj.:

- 1) spółkę kapitałową, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE);
- 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 oznacza spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego, czyli spółkę cywilną, jawną, partnerską i komandytową²³.

Na podkreślenie zasługuje sposób traktowania zagranicznych spółek niemających osobowości prawnej. Ponieważ na gruncie obcych ustawodawstw mogą być one traktowane dla celów podatkowych zarówno jako transparentne podatkowo, jak i 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 takich spółkach jest traktowany dla celów opodatkowania na równi z dywidendą²⁴.

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.

²² Art. 5a pkt 28 u.p.d.o.f. oraz art. 4a pkt 21 u.p.d.o.p.

²³ Art. 5a pkt 26 u.p.d.o.f. i art. 4a pkt 14 u.p.d.o.p.

²⁴ Art. 5a pkt 31 u.p.d.o.f. i art. 4a pkt 19 u.p.d.o.p.

Należy podkreślić, że także na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania spółka (*company*) definiowana jest jako osoba prawna lub każda inna jednostka traktowana jako osoba prawna dla celów podatkowych. Jeżeli spółka osobowa (*partnership*) jest traktowana jako spółka (z osobowością prawną) lub jeżeli jest opodatkowana jako spółka, jest uważana za rezydenta umawiającego się państwa i podlega w tym państwie opodatkowaniu oraz jest uprawniona do korzyści wynikających z konwencji. Jeśli spółka osobowa jest traktowana w danym państwie jako transparentna podatkowo, czyli nie podlega podatkowi w tym państwie, to nie może być traktowana jako rezydent dla celów konwencji. W takim przypadku konwencja nie ma do niej zastosowania, chyba że zawiera specjalną normę dotyczącą spółek osobowych. Wspólnicy takiej spółki mogą być wówczas uprawnieni do korzyści wynikającej z konwencji zawartej z państwem ich rezydencji w odniesieniu do ich udziałów w zysku spółki w zakresie, w jakim dochód spółki jest alokowany na nich dla celów opodatkowania w państwie ich rezydencji²⁵.

6. 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 zawody²⁶. 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), 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 akcyzą²⁷. W orzecznictwie utrzymuje się jednak pogląd, że podatnikiem akcyzy nie może być spółka cywilna, lecz jej wspólnicy, gdyż spółka ze względu na brak podmiotowości prawnej nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu. Pomimo podobieństwa sformułowań ustawowych, wnioski wy-

²⁵ Art. 3 ust. 1 lit. b MK-OECD oraz pkt 5 komentarza do art. 1 MK-OECD.

²⁶ Art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

²⁷ Art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.).

kające z orzecznictwa w zakresie podmiotowości podatkowej spółki cywilnej są odmienne na gruncie VAT i akcyzy.

Zdecydowanie bardziej precyzyjna jest ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa ta podobnie jak ustawy o podatkach dochodowych posługuje się własnymi definicjami, które stanowią, że przez pojęcie spółka osobowa 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 dyrektywy²⁸. 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, a przy pozostałych umowach spółki – na spółce²⁹. 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 będących posiadaczami na podstawie odrębnej umowy lub nawet bez tytułu prawnego³⁰. I w przypadku tego podatku kontrowersje dotyczą spółki cywilnej, a mianowicie, czy podatnikiem jest sama spółka, czy jej wspólnicy.

7. Kolejnym zagadnieniem dotyczącym opodatkowania spółek jest odpowiedzialność wspólników za zobowiązania podatkowe spółki. Reguluje je ordynacja podatkowa w dziale poświęconym odpowiedzialności osób trzecich. W przedmiocie odpowiedzialności podatkowej ustawodawca podatkowy podąża za zasadami odpowiedzialności za zobowiązania spółki uregulowanymi dla spółki cywilnej w kodek-

²⁸ H. Filipczyk, *Nowelizacja ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych od 1 stycznia 2016 r.*, Prz. Pod. 2016, nr 1.

²⁹ Art. 4 u.p.c.c.

³⁰ Art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

sie 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 ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji oraz spółki akcyjnej lub 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.

Odrębne zasady odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe występują 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. Zasady te zostały uregulowane w ordynacji podatkowej w dziale poświęconym prawom i obowiązkom następców prawnych oraz podmiotów przekształconych. Wymienione w tym dziale zdarzenia restrukturyzacyjne objęte są tzw. sukcesją podatkową, polegającą na tym, że spółka przekształcona (przejmująca przy połączeniach i podziałach) wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spółki przekształconej (przejmowanej). Przepisy regulujące sukcesję podatkową posługują się zarówno pojęciami osobowej i kapitałowej spółki handlowej, jak i pojęciem spółki niemająca osobowości prawnej, rozumiejąc pod tym terminem osobową spółkę handlową i spółkę cywilną.

8. 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 ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna). Ustawy o podatkach dochodowych posługują się terminem „**spółka**”, który obejmuje kapitałowe spółki handlowe i spółkę komandytowo-akcyjną) oraz terminem „**spółka niemająca osobowości prawnej**”, który oznacza spółkę cywilną, jawną, partnerską i komandytową. Ustawy o VAT i podatku akcyzowym w definicji podatnika nie używają terminu „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 Spra-

wiedliwości 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 niemająca osobowości prawnej na gruncie ustaw o podatkach dochodowych nie obejmuje spółki komandytowo-akcyjnej, 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.

9. 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 i akcyjnej.

Pierwszy etap to utworzenie spółki, który wiąże się przede wszystkim z poniesieniem 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 powoduje określone skutki podatkowe.

Drugi etap to funkcjonowanie już powołanej do życia spółki. Należy tu wyróżnić dwa rodzaje zagadnień, a mianowicie dalsze finansowanie (dofinansowanie) spółki przez wspólników, podział zysku pomiędzy wspólników, a także inne, bieżące rozliczenia spółki ze wspólnikami. Jeżeli chodzi o dalsze finansowanie spółki, istotny jest podział na finansowanie zewnętrzne, kiedy spółka zaciąga pożyczkę (kredyt) u podmiotów trzecich, oraz finansowanie wewnętrzne, kiedy spółkę dofinansowują wspólnicy. Przedmiotem analizy będzie ten drugi rodzaj dofinansowania jako charakterystyczny dla spółek. W zależności od rodzaju spółki mogą to być dopłaty przekazywane spółce przez wspólników na zasadach przewidzianych w kodeksie spółek handlowych lub (i) pożyczki udzielane spółce przez wspólników. Te formy finansowania spółki także rodzą określone skutki podatkowe na gruncie podatków docho-

dowych 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). Istotne 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, 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, co także wymaga rozważenia pod kątem skutków podatkowych dla tego wspólnika i wspólników pozostających w spółce.

Rozwiązaniem alternatywnym w stosunku do 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 dla 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.

Część I

SPÓŁKA KAPITAŁOWA

Rozdział 1

ZAWIĄZANIE SPÓŁKI. UTWORZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO I PÓŹNIEJSZE JEGO PODWYŻSZENIE

1.1. Aspekty prawnohandlowe

Cechą charakterystyczną spółki kapitałowej jest posiadanie kapitału zakładowego (choć kapitał taki posiada również spółka komandytowo-akcyjna). 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, chociaż w szczególnych sytuacjach regulacje ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.) 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 k.s.h., przedmiotem wkładu do spółki kapitałowej nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy, lub usług. *A contrario* zatem wkładem

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 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. J.A. Strzępka, Warszawa 2015.

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

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 dopuściło⁴ 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 może 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 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.), zgodnie z którym gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelnością 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, w której spółka i wspólnik wnoszący wkład pieniężny umówią się na potrącenie wierzytelności pieniężnej wspólnika wobec spółki (np. z tytułu pożyczki, kredytu handlowego itp.) z wierzytelnością 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 dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1410 z późn. zm.);
- 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 *Kodeks spółek handlowych*, red. J.A. Strzępka, Legalis 2015, komentarz do art. 14.

- 4) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w pkt 1–3 na podstawie umowy licencyjnej⁵;
- 5) przedsiębiorstwo i jego zorganizowana część⁶;
- 6) akcje, udziały w spółkach kapitałowych⁷.

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.⁸ Specyfiką spółki kapitałowej jest także możliwość powołania jej w drodze aktu założycielskiego jako spółki jednoosobowej.

Warunkiem niezbędnym do powstania i uzyskania osobowości prawnej przez spółkę kapitałową jest także jej wpis do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS), 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 niepieniężnego⁹.

W okresie pomiędzy zawarciem umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz zawiązaniem spółki akcyjnej (zasadniczo z chwilą objęcia wszystkich 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 ograniczoną odpowiedzialnością dzieli się na udziały o równej albo nierównej wartości nominalnej, przy czym to, czy wspólnik może mieć

⁵ Art. 4a pkt 23 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.).

⁶ Art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

⁷ Art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p.

⁸ 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.

⁹ Art. 12 ust. 1b pkt 1–4 u.p.d.o.p.

Hanna Litwińczuk – profesor nauk prawnych; kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; specjalizuje się w międzynarodowym i europejskim prawie podatkowym oraz opodatkowaniu działalności gospodarczej; autorka wielu publikacji o tematyce podatkowej.

Marcin Jamroży – doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych; pracownik Instytutu Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych oraz Podyplomowych Studiów Cen Transferowych; doradca podatkowy, radca prawny; autor wielu publikacji o tematyce podatkowej.

Piotr Karwat – doktor nauk prawnych; adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; radca prawny; autor wielu publikacji o tematyce finansowej.

Robert Krasnodębski – radca prawny, doradca podatkowy; w 2015 r. został wyróżniony w XII edycji konkursu Prawnik Pro Bono współorganizowanego przez dziennik „Rzeczpospolita” i Fundację Uniwersyteckich Poradni Prawnych.

Książka zawiera szczegółowe omówienie zagadnień podatkowych odnoszących się do wszystkich rodzajów spółek kodeksowych, tj. spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjnej. W pracy zwrócono uwagę na problematykę skutków podatkowych zdarzeń prawnych, jakie pojawiają się przy utworzeniu spółki, jej funkcjonowaniu, likwidacji lub transformacji. Zakresem publikacji została objęta także tematyka podatkowa przekształceń, połączeń i podziałów spółek, łącznie z reżimem opartym na zasadach odmiennych od tych, które są stosowane dla opodatkowania bieżących rozliczeń podatkowych w toku funkcjonowania spółki.

Opracowanie zawiera cenne wskazówki na temat poprawnego rozliczania podatków związanych z działalnością spółki oraz planowania podatkowego, dlatego zainteresuje przedsiębiorców, doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych oraz studentów.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

PRZEGLĄD
PODATKOWY

