

OPODATKOWANIE SPÓŁEK

redakcja naukowa Hanna Litwińczuk

Hanna Litwińczuk, Marcin Jamroży
Piotr Karwat, Robert Krasnodębski

2. WYDANIE

OPODATKOWANIE SPÓŁEK

redakcja naukowa Hanna Litwińczuk

Hanna Litwińczuk, Marcin Jamroży
Piotr Karwat, Robert Krasnodębski

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

2. WYDANIE

Stan prawny na 1 lutego 2022 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

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. Komerccjalizowana 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. Rozstrzygnięcie 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 umarżane	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. Wypłata 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 przejściem 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

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.

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

Książka zawiera szczegółowe omówienie zagadnień podatkowych odnoszących się do wszystkich rodzajów spółek kodeksowych, tj. spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej, z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnej oraz prostej spółki akcyjnej. Autorzy zwracają 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.

W pracy przedstawiono obowiązujące od 2022 r. regulacje wynikające z tzw. Polskiego Ładu, m.in.: opodatkowanie spółek holdingowych, zmiany dotyczące „estońskiego CIT”, zagranicznych spółek (jednostek) kontrolowanych, a także zmiany w zakresie opodatkowania wspólników przy łączeniach i podziałach spółek oraz odnoszące się do pozostałych zdarzeń restrukturyzacyjnych, w tym przekształcenia spółek i wymiany udziałów.

Opracowanie zawiera pogłębione analizy i wynikające z nich wskazówki na temat poprawnego rozliczenia podatków związanych z działalnością spółki oraz planowania podatkowego, dlatego zainteresuje przedsiębiorców, doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych oraz studentów.

Hanna Litwińczuk – profesor nauk prawnych; pracownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP), Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) i rady nadzorczej polskiego oddziału IFA; specjalizuje się w prawie podatkowym; swoje zainteresowania naukowe koncentruje wokół problematyki międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego oraz opodatkowania działalności gospodarczej ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania spółek, w tym podatkowych aspektów ich restrukturyzacji.

Marcin Jamróży – doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych; kierownik Zakładu Podatków w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Podyplomowych Studiów Opodatkowanie Międzynarodowe oraz Ceny Transferowe i Zarządzanie Podatkami; zastępca dyrektora w Instytucie Finansów (MF).

Piotr Karwat – doktor nauk prawnych, adiunkt, zatrudniony w Zakładzie Prawa Podatkowego i Celnego w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, radca prawny.

Robert Krasnodębski – radca prawny, doradca podatkowy; wieloletni wykładowca akademicki, specjalizuje się w kwestiach podatkowych związanych z transakcjami na rynkach kapitałowych.



9788382466911 W02P01

ISBN 978-83-8246-691-1



9 788382 466911

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUPER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

