

DOI: 10.5604/01.3001.0014.0628

Opodatkowanie umów i zmian umów spółki na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (cz. 1)
Taxation of contracts (articles of association) and amendments to company contracts under the Act on tax on civil law transactions (part(1

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

Streszczenie

Przepisy o podatku od czynności cywilnoprawnych są dopełnieniem przepisów o podatku od towarów i usług, tj. obejmują przede wszystkim niezawodowy obrót majątkiem. Czynności będące przedmiotem opodatkowania omawianym podatkiem są enumeratywnie wymienione w art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych [1, dalej „ustawa z dnia 9 września 2000 r.”]. Oznacza to, że czynności nienazwane oraz czynności, które nie zostały wprost wyliczone przez ustawodawcę w powyższym katalogu, nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Co więcej, podatkowi temu nie podlegają umowy, które nie mają odpowiednika w art. 1 ust. 1 przywołanej ustawy, nawet jeżeli zawierają elementy umów objętych podatkiem. Skoro ustawa z dnia 9 września 2000 r. zawiera zamkniętą listę czynności podlegających opodatkowaniu, a przy określaniu tego katalogu posługuje się pojęciami prawa prywatnego bądź wprowadza własne pojęcia (np. zmiana umowy spółki), to powstają uzasadnione wątpliwości. Wykorzystanie na gruncie ustawy podatkowej pojęcia prawa prywatnego powoduje konieczność ustalenia, jaki zakres ma pojęcie, które: występuje w prawie podatkowym, oznaczone jest terminem identycznym jak termin używany w prawie cywilnym, nie jest w prawie podatkowym objaśnione, ale jest objaśnione (tj. znany jest jego zakres) w prawie cywilnym. Jedną z czynności podlegających podatkowi od czynności cywilnoprawnych jest umowa spółki i zmiana umowy spółki.

Słowa kluczowe: podatek od czynności cywilnoprawnych, umowa spółki, zmiana umowy spółki.

Summary

The subject of taxation with this tax are civil law transactions enumerated in art. 1 of the PCC Act. Unnamed civil law transactions as well as activities not listed in the catalog contained in this article are not taxable. The tax on civil law transactions – as an indirect tax – is a complement to the regulations on the tax on goods and services, i.e. it includes primarily reliable turnover of assets. The activities charged with the tax on civil law transactions are enumerated in art. 1 of the PCC Act. This means that those activities that were not explicitly listed by the legislator in the catalog are not subject to the tax. Moreover, this tax does not apply to contracts that have no equivalent in art. 1 clause 1 of the PCC Act, even if they contain elements of contracts subject to tax. Since the Act on PCC contains a closed list of activities subject to taxation, and when defining this catalog, uses the terms of private law or introduces his own concepts (e.g. change in the articles of association), there is reasonable doubt. The use of the notion of private law under the tax law makes it necessary to determine the scope of the concept which: occurs in tax law, has a term identical to the one used in civil law, is not explained in tax law, but is explained (i.e. it is known its scope) in civil law. One of the activities that subject to tax on civil law transactions is the articles of association and amendment to the articles of association.

Keywords: tax on civil law transaction, articles of association, amendment to the articles of association.

1. OPODATKOWANIE UMOWY SPÓŁKI

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. wiąże powstanie obowiązku podatkowego z czynnością zawarcia umowy spółki, nie zaś z faktem powstania tej spółki. Jednocześnie nie różnicuje ona sposobu zawiązania spółki. Podatkowi podlega zarówno zawarcie umowy spółki, jak i czynność zawiązania jednoosobowej spółki kapitałowej. Dlatego też na potrzeby przywołanej ustawy pojęcie umowy spółki należy utożsamiać z aktem zawiązania każdej spółki, zarówno prawa cywilnego, jak i prawa handlowego.

Z chwilą zawarcia umowy spółki kapitałowej powstaje spółka w organizacji trwająca do momentu rejestracji spółki i to na spółce w organizacji ciąży obowiązek podatkowy z tytułu zawarcia umowy spółki.

Umowa spółki i jej zmiana podlegają opodatkowaniu, jeżeli w momencie dokonania czynności na terytorium RP znajduje się:

- 1) w przypadku spółki osobowej – siedziba tej spółki;
- 2) w przypadku spółki kapitałowej – rzeczywisty ośrodek zarządzania albo siedziba tej spółki (jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego).

W toku funkcjonowania spółek może dochodzić do zmian umowy. Czynności te skutkują powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych. Zmiany umowy spółki na gruncie tego podatku rozumiane są inaczej niż w prawie prywatnym. W przypadku spółki jawnej i partnerskiej zmiana umowy spółki polegająca na podwyższeniu wkładu wymaga podjęcia przez wspólników stosownej uchwały. Czynność ta ma charakter deklaracyjny, tzn. dla swej skuteczności nie wymaga wpisu do KRS. W przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej umowa i jej zmiany wymagają formy aktu notarialnego. Podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku jest spółka. Jeżeli podwyższenie wkładu dokonane zostanie w formie aktu notarialnego, notariusz, przed którym został sporządzony akt notarialny, jest zobowiązany, jako płatnik, do obliczenia, pobrania i wpłacenia na konto właściwego urzędu skarbowego kwoty podatku od czynności cywilnoprawnych należnej z tytułu zwiększenia wkładu wspólnika.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. określa krąg podatników podatku od czynności cywilnoprawnych przy umowie spółki. W przypadku spółki cywilnej są to jej wspólnicy; w przypadku pozostałych typów spółek (osobowej, kapitałowej i europejskiej) podatnikami są same spółki, ponieważ samodzielnie występują w obrocie prawnym.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 4 pkt 9 przywołanej ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej i ciąży przy umowie spółki, z wyłączeniem spółki cywilnej, na spółce. Podstawą opodatkowania jest wartość wniesionych wkładów zwiększających majątek spółki, a stawka podatku wynosi 0,5%.

2. ODPOWIEDNIE STOSOWANIE PRZEPISÓW USTAWY Z DNIA 9 WRZEŚNIA 2000 R. O UMOWIE SPÓŁKI I JEJ ZMIANIE DO AKTÓW ZAŁOŻYCIELSKICH SPÓŁEK, STATUTÓW SPÓŁEK I ICH ZMIANY

Na gruncie omawianej ustawy objęte podatkiem zostały akty założycielskie wszystkich spółek, zarówno spółek cywilnych (uregulowanych w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny [2]), jak i spółek handlowych (uregulowanych w przepisach ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych [3, dalej „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”]).

Katalog czynności podlegających podatkowi kapitałowemu został z dniem 1 stycznia 2009 r. ograniczony w wyniku wdrożenia postanowień dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału [4, dalej „dyrektywa 2008/7/WE”]. Zobowiązała ona państwa członkowskie do nienakładania na spółki kapitałowe podatku pośredniego w żadnej formie w odniesieniu do działań restrukturyzacyjnych. Ponieważ na gruncie dyrektywy 2008/7/WE spółka komandytowa stanowi typ spółki kapitałowej, należało wyłączyć z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenie spółki akcyjnej w spółkę komandytową, a także czynność podwyższenia kapitału zakładowego związanego z aportem akcji nabywanej spółki komandytowo-akcyjnej i spółki akcyjnej. Nie ma natomiast przesłanek do uznania za spółkę kapitałową przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części prowadzonych w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej przez osobę fizyczną. Tym samym czynność wniesienia do spółki kapitałowej takiego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie będzie objęta omawianym wyłączeniem.

3. OPODATKOWANIE ZMIAN UMÓW WYMIENIONYCH W ART. 1 UST. 1 PKT 1 USTAWY Z DNIA 9 WRZEŚNIA 2000 R.

W przypadku umów spółki ustawa z dnia 9 września 2000 r. określa zamknięty katalog zdarzeń, które uważane są za zmianę umowy spółki. Oznacza to, że wszystkie inne czynności niewymienione w tym katalogu albo niespełniające warunków w nim przewidzianych nie stanowią zmiany umowy spółki w rozumieniu art. 1 ust. 3 tej

ustawy. Pojęcie „zmiany umowy spółki” ma na gruncie przywołanej ustawy uproszczone znaczenie, do tej kategorii zalicza się bowiem nie tylko czynności, które wymagają zmiany treści umowy, ale także czynności, których dokonanie nie jest uwarunkowane modyfikowaniem postanowień umowy spółki [5].

W myśl art. 1 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. umowa spółki osobowej i jej zmiana podlegają podatkowi, jeżeli w chwili dokonania czynności na terytorium RP znajduje się siedziba tej spółki. Stosownie natomiast do art. 1a pkt 1 użyte w tej ustawie określenie spółka osobowa oznacza spółkę: cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo-akcyjną.

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają także zmiany umowy spółki, o ile powodują podwyższenie podstawy opodatkowania tym podatkiem. Bez znaczenia pozostaje sposób, w jaki m.in. doszło do podwyższenia wkładów. Wspólnikiem w spółce komandytowo-akcyjnej na gruncie art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. jest zarówno komplementariusz, jak i akcjonariusz.

Na podstawie art. 1 ust. 3 pkt 1 i 2 w przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:

- 1) w przypadku spółki osobowej:
 - a) wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki,
 - b) pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika,
 - c) dopłaty i oddanie przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania;
- 2) w przypadku spółki kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty.

Należy jeszcze raz podkreślić, że podatkowi od czynności cywilnoprawnych nie podlega zmiana umowy pożyczki, jeżeli nie skutkuje podwyższeniem podstawy opodatkowania.

4. PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO W SPÓŁCE Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ

Podwyższenie kapitału zakładowego w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nastąpić może na mocy dotychczasowych postanowień umowy spółki przewidujących maksymalną wysokość podwyższenia kapitału zakładowego i termin jego podwyższenia bądź poprzez zmianę umowy spółki (art. 257 k.s.h.).

W pierwszym wariantcie wspólnicy podejmują uchwałę bezwzględną większością głosów (chyba że umowa przewiduje surowsze warunki podejmowania uchwał) bez konieczności sporządzania protokołu notarialnego.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2000 r.: „[...] istnienie w umowie spółki postanowienia dopuszczającego podwyższenie kapitału zakładowego bez żadnych szczegółów powoduje, że konieczne jest podjęcie w tym przedmiocie uchwały wspólników. Uchwała taka, nie będąc uchwałą zmieniającą umowę spółki, nie musi być zaprotokołowana w formie aktu notarialnego” [6].

Drugi wariant natomiast stanowi zmianę umowy spółki, dlatego też uchwała wspólników musi być podjęta większością dwóch trzecich głosów i zaprotokołowana przez notariusza.

Kwestią dyskusyjną pozostaje problem minimalnego zakresu postanowień umowy spółki, na podstawie której nastąpić może podwyższenie kapitału.

Zgodnie z art. 257 § 2 k.s.h. podwyższenie kapitału zakładowego następuje przez podwyższenie wartości nominalnej udziałów istniejących lub ustanowienie nowych. Należy podkreślić, że nie każde podwyższenie kapitału spowoduje realny napływ środków finansowych do spółki – stanie się tak jedynie w przypadku wniesienia nowych wkładów przez dotychczasowych lub nowych wspólników. Nominalne podwyższenie nastąpi zaś w przypadku podwyższenia kapitału w drodze kapitalizacji rezerw lub zysku bądź też konwersji wierzytelności na udziały [7, s. 2; 8, s. 10-20]. Kapitalizacja rezerw w ujęciu technicznym polegać będzie na księgowej operacji przeniesienia na kapitał zakładowy części lub całości środków finansowych wykazanych w bilansie spółki jako fundusz zapasowy, rezerwowy albo inny z funduszy spółki [9, s. 6; 10; 11]. To przeniesienie środków nie spowoduje wzrostu wartości majątku spółki, gdyż jego przedmiotem nie były nowe źródła finansowania, lecz kapitał istniejący w spółce w postaci innych funduszy, zwiększy natomiast tę część majątku spółki, jaka poddana jest określonemu reżimowi prawnemu, i wzmacnia wiarygodność płatniczą tego podmiotu [12, s. 323; 11].

Kwestię dopuszczalności podwyższenia kapitału zakładowego w drodze konwersji wierzytelności rozstrzygnął Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 26 marca 1993 r. [13]. Orzekł, że podwyższenie kapitału zakładowego przez konwersję polega na wniesieniu do spółki przez wspólnika a byłego wierzyciela wierzytelności, jaka przysługuje mu względem spółki w zamian za udział w kapitale zakładowym, istota samej konwersji wierzytelności na udziały tkwi zaś w przekształceniu długu pochodzącego ze stosunku zewnętrznego spółki w swoisty dług wewnętrzny wspólników a byłych wierzycieli, którzy przez uzyskanie nowych udziałów przestają być wierzycielami spółki. Sąd Najwyższy stwierdził, że z teoretycznego punktu widzenia konwersja to potrącenie umowne. Przedmiotem porozumienia między wierzycielami jest umorzenie wierzytelności poprzez jej spłacenie udziałami w podwyższonym kapitale zakładowym. Taki sposób podwyższenia kapitału zakładowego spółki nie zmienia wielkości pasywów spółki, modyfikuje jednak ich strukturę. Zmniejszona zostanie wielkość zobowiązań, zwiększy się

natomiast kwota kapitału zakładowego, którego umieszczenie po stronie pasywów w bilansie nadaje tej pozycji szczególny charakter.

5. PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO W SPÓŁCE AKCYJNEJ

Podwyższenie kapitału zakładowego w spółce akcyjnej może mieć postać zwykłego podwyższenia dokonanego na podstawie zmiany statutu spółki (art. 431 k.s.h.), podwyższenia ze środków własnych spółki (art. 442 k.s.h.) oraz widełkowego i warunkowego podwyższenia kapitału.

Do zwykłego podwyższenia kapitału zakładowego konieczna jest zmiana statutu większością trzech czwartych głosów oraz emisja nowych akcji lub podwyższenie wartości nominalnej dotychczasowych akcji. Podwyższenie kapitału może nastąpić dopiero po wpłaceniu co najmniej dziewięciu dziesiątych dotychczasowego kapitału zakładowego.

O podwyższeniu kapitału zakładowego ze środków spółki decyduje walne zgromadzenie, które określa w uchwale, czy podwyższenie nastąpi z kapitału zapasowego lub z innych kapitałów rezerwowych utworzonych z zysku. Taki sposób podwyższenia jest możliwy, jeżeli zatwierdzone sprawozdanie finansowe za ostatni rok obrotowy wykazuje zysk i opinia biegłego rewidenta nie zawiera istotnych zastrzeżeń dotyczących sytuacji finansowej. Akcje przydzielone na podstawie uchwały o podwyższeniu przysługują akcjonariuszom w stosunku do ich udziałów w dotychczasowym kapitale zakładowym.

Widełkowe podwyższenie kapitału zakładowego polega na tym, że statut spółki zawiera upoważnienie dla zarządu do podwyższenia kapitału, przy czym muszą być spełnione pewne warunki:

- 1) wysokość podwyższenia dokonywanego przez zarząd nie może przekraczać trzech czwartych kapitału zakładowego na dzień udzielenia upoważnienia zarządowi;
- 2) okres udzielonego upoważnienia nie może przekraczać 3 lat;
- 3) kapitał zakładowy podwyższony w ten sposób może być pokryty wyłącznie wkładami pieniężnymi, chyba że upoważnienie do podwyższenia kapitału zakładowego przewiduje możliwość objęcia akcji za wkłady niepieniężne;
- 4) upoważnienie zarządu do podwyższenia kapitału zakładowego nie może obejmować uprawnień do podwyższenia kapitału ze środków własnych spółki [14, s. 12 i nast.].

Uchwała o warunkowym podwyższeniu kapitału zakładowego zawiera zastrzeżenie, że osoby, którym przyznano prawo do objęcia akcji, wykonają je na warunkach określonych w uchwale. Celem takiej uchwały jest przyznanie praw do objęcia akcji przez obligatariuszy akcji zamiennych lub obligacji z prawem pierwszeństwa albo przyznanie praw do objęcia akcji pracownikom, członkom zarządu lub rady nadzorczej w zamian za wkłady niepieniężne stanowiące wierzytelności, jakie przysługują im z tytułu nabytych uprawnień do udziału w zysku spółki lub spółki zależnej. Wartość nominalna warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego nie może przekraczać trzech czwartych kapitału zakładowego w chwili podejmowania uchwały.

6. WKŁAD NIEPIENIĘŻNY DO SPÓŁKI

Kapitał zakładowy spółki może być pokryty gotówką lub wkładami niepieniężnymi (aportami) bądź też mieć postać wkładów mieszanych. W doktrynie prawniczej przeważa stanowisko, że wkładem niepieniężnym może być to, co nie jest pieniądzem, lecz ma dającą się oszacować wartość majątkową, która z chwilą wniesienia zwiększy potencjał ekonomiczny. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki może mieć zasadnicze znaczenie dla jej funkcjonowania w sytuacji, gdy jest to jedyna możliwość dostarczenia spółce czynników produkcji, np. nieruchomości położonej w najdogodniejszej lokalizacji, unikatowej technologii lub know-how dotyczącego działalności prowadzonej przez spółkę. Wniesienie wkładu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części może zaś sprzyjać procesom restrukturyzacji funkcjonujących spółek. Inne znaczenie wnoszonego wkładu, przykładowo w postaci wierzytelności wobec spółki, może się przejawiać w zmniejszeniu zadłużenia i polepszeniu sytuacji finansowej (także kredytowej) spółki [15, s. 236; 11].

Ustawodawca przyznał wspólnikom znaczną swobodę w uzgadnianiu przedmiotu wkładu niepieniężnego do spółki, ale w związku z tym, że kapitał zakładowy ma postać pieniężną, istnieje konieczność wyceny każdego aportu. Wartość aportu decyduje o wysokości wkładu, a od tego zależy wysokość udziału wspólnika w spółce.

Ustawodawca nie określił, co może być przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółek kapitałowych; ograniczył się do zastrzeżenia w art. 14 § 1 k.s.h., że przedmiotem wkładu do spółki kapitałowej nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług. W doktrynie kwestia ta jest przedmiotem znacznych rozbieżności, lecz przeważa pogląd, że wkładem niepieniężnym może być to, co nie jest pieniądzem, lecz ma dającą się oszacować wartość majątkową, która z chwilą wniesienia zwiększy potencjał ekonomiczny [16, s. 73]. Podobne stanowisko prezentuje Sąd Najwyższy, który twierdzi, że przedmiotem wkładu niepieniężnego może być wszystko

to, co nie jest pieniądzem, ale przedstawia jakąkolwiek wartość majątkową, która może się stać składnikiem kapitału zakładowego [17].

W odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością panuje bardzo liberalne pojęcie aportu. Sąd Najwyższy w jednym ze swych postanowień uznał, że wkładem do spółki mogą być wszelkie przedmioty majątkowe (rzeczy i prawa majątkowe), o ile są zbywalne i mogą jako aktywa wejść do bilansu spółki [18]. W doktrynie jako kryteria przy ocenie zdolności aportowej podaje się również zdolność bilansową, czyli możliwość umieszczenia takich aktywów w bilansie spółki i dokonania ich oceny, wartość likwidacyjną oznaczającą możliwość wejścia wkładu do masy likwidacyjnej i upadłościowej spółki oraz funkcjonalną ekwiwalentność w stosunku do wkładu pieniężnego [19, s. 96 i nast.; 20, s. 2], a także przydatność i faktyczną dostępność wkładu dla spółki. Wszystkie przedstawione kryteria zdolności aportowej w zasadzie powinny występować łącznie [21, s. 159; 10].

Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem do praw mogących stanowić przedmiot wkładu niepieniężnego można zaliczyć:

- 1) własność rzeczy,
- 2) użytkowanie wieczyste [22],
- 3) niektóre ograniczone prawa rzeczowe, np. użytkowanie [23],
- 4) wierzytelność przysługującą wspólnikowi wobec spółki [13],
- 5) przysługujące najemcy prawo najmu lokalu użytkowego [24],
- 6) know-how, czyli wiadomości i doświadczenia o charakterze technicznym [25].

W przypadku spółki kapitałowej zgodnie z przepisem art. 14 § 1 k.s.h. przedmiotem wkładu nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług. Oczywiście katalog ten nie jest wyczerpujący.

Na gruncie Kodeksu spółek handlowych wspólnik spółki kapitałowej może objąć udziały lub akcje w zamian za wkład niepieniężny na pokrycie kapitału zakładowego tworzonej spółki lub na pokrycie kapitału w przypadku jego podwyższenia w spółce istniejącej. Przez zawarcie umowy spółki kapitałowej wspólnik zobowiązuje się do pokrycia udziałów przez wniesienie wkładu. Pokrycie kapitału zakładowego jest jednym z warunków powstania spółki (art. 163 pkt 2 i art. 306 pkt 2 k.s.h.).

W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wycena przedmiotu wkładu należy do wspólników, którzy zgodnie z art. 158 § 1 k.s.h. w umowie spółki powinni określić przedmiot wkładu, osobę wspólnika wnoszącego aport oraz liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów. Wartość wkładu powinna odpowiadać jego rzeczywistej wartości na dzień zawarcia umowy spółki. W razie zaniżenia jego wartości późniejsze przeszacowanie i podwyższenie wysokości kapitału zakładowego będzie niemożliwe [26].

Sąd Najwyższy w uzasadnieniu wyroku z dnia 8 maja 1998 r. [27] stwierdził, że wysokość kapitału zakładowego wyraża się sumą nominalnej wartości udziałów objętych przez wspólników, a nie sumą wartości wniesionych przez nich wkładów, dlatego rzeczywista wartość wkładów (pieniężnych i niepieniężnych) może być większa od wysokości kapitału zakładowego określonego umową spółki. Jeśli zatem wniesiono aporty, a ich wartość przekracza wartość objętych udziałów, wspólnicy mogą wypłacić kwoty odpowiadające tej części wartości aportów, która zgodnie z wolą wspólników wyrażoną w umowie nie była przeznaczona na pokrycie obejmowanych udziałów. Tego rodzaju wypłata nie jest zdaniem Sądu Najwyższego zwrotem wpłat dokonywanych na udział.

Z perspektywy zasady zapewnienia realnego wniesienia kapitału dla spółki nie ma znaczenia sytuacja, gdy wspólnicy zaniżyli wartość wnoszonych wkładów. Ze względu na to, że niedoszacowanie wartości nie jest groźnym zjawiskiem dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, Kodeks spółek handlowych nie zawiera w tym zakresie żadnych regulacji. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 7 kwietnia 1993 r. stwierdził, że zaniżenie wartości wnoszonego wkładu niepieniężnego na pokrycie udziału nie powoduje nieważności umowy zawieranej taką spółkę, pozostaje też bez wpływu na odpowiedzialność spółki w razie jej niewypłacalności [28]. Zaniżenie wartości wnoszonego wkładu spowoduje, że nominalna wartość majątku spółki będzie niższa niż w rzeczywistości, co spowoduje niższe koszty zużycia aportu (np. jeśli w skład przedsiębiorstwa wchodzi środki trwałe lub obrotowy majątek rzeczowy), a niższe koszty uzyskania przychodu to wyższy dochód i w rezultacie wyższa podstawa opodatkowania. W przypadku gdy wartość wkładów niepieniężnych została znacznie zawyżona w stosunku do ich wartości zbywczej w dniu zawarcia umowy spółki, zastosowanie znajdzie art. 175 § 1 k.s.h., który przewiduje odpowiedzialność wspólnika wnoszącego wkład i członków zarządu spółki, którzy wiedzieli o tym, kiedy zgłosili spółkę do rejestru. W takiej sytuacji zobowiązani są solidarnie wobec spółki do wyrównania brakującej wartości i od obowiązku tego nie mogą być zwolnieni.

Skoro wniesienie wkładów do spółki traktowane jest w art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. jako zmiana umowy spółki, to do tej czynności nie można zastosować wyłączenia z art. 2 pkt 4 tej ustawy, zgodnie z którym nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług bądź zwolniona z podatku od towarów i usług [11].

7. PODWYŻSZENIE KAPITAŁU ZAKŁADOWEGO SPÓŁKI Z KAPITAŁÓW WŁASNYCH

Podwyższenie kapitału zakładowego metodą kapitalizacji rezerw polega na przesunięciu określonych kwot z innych kapitałów własnych spółki na kapitał zakładowy (art. 260 § 1 i art. 442 k.s.h.) w sytuacji, gdy z ustawy ani ze statutu spółki nie wynikają ograniczenia użycia tych środków na podwyższenie kapitału zakładowego. W odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w kwestii tworzenia kapitałów zapasowych lub rezerwowych art. 154 § 3 k.s.h. stanowi, że kapitał zapasowy spółki powstaje wyłącznie z nadwyżki wartości wkładów ponad wartość nominalną udziałów. W odniesieniu do spółki akcyjnej problem ten reguluje natomiast art. 396 k.s.h., zgodnie z którym kapitał zapasowy może być utworzony z trzech źródeł:

- 1) z czystego zysku (obligatoryjnie przelewa się co roku 8% zysku za dany rok obrotowy do chwili, kiedy kapitał zapasowy nie osiągnie jednej trzeciej wielkości kapitału zakładowego);
- 2) nadwyżki osiągniętej przy emisji akcji z nadwyżki ceny emisyjnej nad ich wartością nominalną;
- 3) dopłat uiszczonych przez akcjonariuszy z tytułu przyznania im szczególnych uprawnień.

Konsekwencją podwyższenia kapitału zakładowego z kapitałów własnych nie będzie dostarczenie spółce nowych środków finansowych, lecz przesunięcie określonych wartości majątkowych w obrębie pasywów spółki. Źródłem kapitału zgromadzonego w ramach funduszy zapasowych będzie zwykle czysty zysk spółki, tzn. zysk, który w poprzednich latach obrotowych nie został podzielony między wspólników ani rozporządzony w inny sposób.

Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1519 ze zm.
- [2] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.
- [3] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.
- [4] Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz. Urz. UE L 46 z 21.2.2008, s. 11, ze zm.
- [5] Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 marca 2009 r., I SA/Rz 805/08.
- [6] Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2000 r., I Aca 1114/99, „Prawo Gospodarcze” 2001, nr 6, poz. 63.
- [7] I. Weiss, *Podwyższenie kapitału zakładowego i dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1994, nr 12.
- [8] M. Gomola, *Wierzytelność jako przedmiot wkładu do spółki kapitałowej*, „Prawo Spółek” 2002, nr 10.
- [9] K. Skawiańczyk, *Podwyższenie kapitału zakładowego metodą kapitalizacji rezerw*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1999, nr 9.
- [10] A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- [11] W. Modzelewski, R. Janiec-Modzelewska (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2019.
- [12] Uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 1997 r., III CZP 6/97, „Monitor Prawniczy” 1997, nr 8.
- [13] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 marca 1993 r., III CZP 20/93, OSNCP 1993, nr 9, poz. 157.
- [14] A. Romanowski, *„Widelkowe” podwyższenie kapitału akcyjnego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1998, nr 3.
- [15] K.G. Szymański, *Rachunkowość i podatki*, Warszawa 2000.
- [16] K.J. Kmiecik, M. Pietraszewski, *Odpowiedzialność spółek, wspólników i zarządów*, Szczecin 1991.
- [17] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 maja 1992 r., III CZP 52/92, OSP 1993, nr 6, poz. 120.
- [18] Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 września 1990 r., III CRN 268/90, „Przegląd Ubezpieczeń Gospodarczych” 1991, nr 5, poz. 25.
- [19] A. Szumański, *Wkłady niepieniężne do spółek kapitałowych*, Warszawa 1997.
- [20] A. Szumański, *Pojęcie i przedmiot aportu do spółki akcyjnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1995, nr 1.
- [21] A. Szumański, w: S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2001.
- [22] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 5 grudnia 1991 r., III CZP 128/91, OSNCP 1992, nr 6, poz. 106.
- [23] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 1991 r., III CZP 32/92, OSNCP 1992, nr 1, poz. 7.
- [24] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 26 marca 1993 r., III CZP 21/93, „Prawo Gospodarcze” 1993, nr 4, poz. 17.
- [25] Postanowienie Sądu Wojewódzkiego w Warszawie z dnia 2 lipca 1990 r., XIV GR 1/90, „Orzecznictwo Gospodarcze” 1991, nr 2, poz. 24.
- [26] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 stycznia 1995 r., III CZP 177/94, „Przegląd Prawa Handlowego” 1995, nr 11.
- [27] Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 1998 r., I CKN 670/97, OSP 1999, nr 3, poz. 60.
- [28] Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 kwietnia 1993 r., III CZP 23/93, OSNC 1993, nr 10, poz. 172.

Artykuł do redakcji wpłynął: 10.03.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 27.03.2020 r.

Adres autora: maciej.sobiech@isp-modzelewski.pl