Rafał Bernat*

PROBLEMATYKA STOSOWANIA ZWOLNIEŃ W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH DLA SP. Z O.O.

Streszczenie

Prowadzenie działalności spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wiąże się z ustawicznymi zmianami w strukturze organizacyjnej i modelu zarządzania podmiotem gospodarczym. W tym celu należy zmieniać umowę sp. z o.o. oraz dokonywać alokacji środków majątkowych wspólników do spółki. Przepisy dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) określają w sposób szczegółowy podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki oraz moment powstania obowiązku podatkowego. Jednakże regulacje dotyczące zwolnień spółek kapitałowych z PCC charakteryzuje wysoki poziom skomplikowania. Autor dokonał analizy zwolnień przedmiotowych, jakie mogą mieć miejsce w odniesieniu do zmian osobowych i kapitałowych w spółkach z o.o. Zastosowano metodę analityczną, empiryczną i porównawczą. Jako wniosek *de lege lata* uznano nieprawidłową tautologię umiejscowioną w przepisach podatkowych dotyczącą definicji legalnych zaczerpniętych z prawa handlowego (np. dopłata wspólnika, zwiększenie majątku spółki). Zdaniem autora polskie przepisy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie są w pełni zgodne z treścią unijnych aktów normatywnych w tym zakresie. Zwolnieniu z PCC podlegają umowy o świadczeniu w miejsce wypełnienia, pożyczki (jeśli występuje także zwolnienie stron z podatku od towarów i usług). Przekształcenie (połączenie) spółki kapitałowej w inną kapitałową nie podlega pod opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych – w odróżnieniu od przekształcenia spółki kapitałowej w osobową, gdzie występuje podatek w wysokości 0,5%, a podstawą

* dr Rafał Bernat, doradca podatkowy; e-mail: rafalbernat@onet.eu

opodatkowania jest wartość kapitału zakładowego. Brak przejrzystego systemu zwolnień podatkowych dla spółek kapitałowych powoduje, że przepisy powinny być w tym zakresie w sposób przemyślany znowelizowane.

Słowa kluczowe: podatek, przekształcenie, zwolnienie podatkowe

Wstęp

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest jedną z najpopularniejszych rodzajów spółek występujących obecnie w prawie spółek handlowych. Taka forma prowadzenia działalności gospodarczej postrzegana jest jako zapewniająca ochronę wspólników przed możliwymi roszczeniami wierzycieli spółki. Nie bez znaczenia jest także ograniczona odpowiedzialność organów zarządczych spółki. Ponadto przedsiębiorcy zagraniczni, biorąc udział w projektach międzynarodowych, często wybierają w ramach polskiej jurysdykcji spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jako formę znaną w innych ustawodawstwach. Założyciele nowej spółki handlowej muszą wybrać odpowiedni do rodzaju działalności typ spółki, tak aby w przyszłości możliwe było osiągnięcie sukcesu gospodarczego. Na etapie spółki w organizacji udziałowcy nie zawsze pamiętają, że większość wykonanych przez nich czynności w spółce należy rozpatrywać także w świetle przepisów podatkowych. Taka analiza może spowodować zaniechanie konkretnej czynności prawnej jako ekonomicznie nieuzasadnionej (mając na względzie charakter opodatkowania). Odnosząc się do „optymistycznej teorii dyfuzji” podatku N.F. Canarda¹, organ zarządczy spółki z o.o. powinien przyjąć jako standard sytuację, w której podatki będą stanowiły dużą część obligatoryjnych wydatków podmiotu, i respektować w pełni władztwo organów podatkowych przejawiające się w określaniu katalogu należności publicznoprawnych. Takie zachowanie spółki może jednak ewidentnie działać na jej niekorzyść. Organ podatkowy może bowiem wykorzystać ambiwalentny stosunek podatnika do środków zaskarżania i sukcesywnie poszerzać zakres zobowiązań podatkowych. Aby temu zapobiec,

¹ Wspomniana w tekście teoria oznacza, iż nie jest ważne, kto i z jakiego tytułu nałoży podatek, lecz ile potrzeba czasu, aby podatnik zaakceptował uciążliwość ponoszenia tego obowiązku. J.A. Schumpeter, *History of Economic Analysis*, New York 1996, s. 499–451; D.A. Walker, *Perspectives on the History of Economic Thought*, Vol. 1, Essex 1989, s. 46–51. Większość podatników nie kwestionuje wzrastającego ciężaru ekonomicznego opodatkowania – godzi się na to, mając na względzie ewentualne restrikcje związane z nieprawidłowościami w prowadzeniu ewidencji podatkowej.

zarządzający spółką kapitałową muszą przede wszystkim mieć wiedzę o swoich obowiązkach podatkowych wynikających z przepisów podatkowych.

W każdej ze spółek tworzy się wewnętrzne regulacje, które stanowią m.in. o prawach i obowiązkach właścicieli, członków organu podmiotu, relacjach pomiędzy organem zarządczym a nadzorczym (zgody korporacyjne). Dodatkowo spółki ulegają czynnościom restrukturyzacyjnym, co jest związane niekiedy ze zmianą umowy spółki, zwiększeniem kapitału zakładowego lub majątku podmiotu. W konsekwencji czynności prawne dotyczące spółki mogą powodować powstanie obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych. Z uwagi na stawkę podatku odnoszącą się do spółek kapitałowych danina nie znajduje takiego zainteresowania jak podatki bezpośrednie lub VAT. Warto jednak przypomnieć, iż ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych² zawiera postanowienia, które mogą wzbudzać wątpliwości zarządzających spółkami kapitałowymi dotyczące tego, czy na pewno dana czynność rozporządzająca wywołuje skutek w tym podatku. Niejasności mogą pojawiać się zwłaszcza w zakresie zmiany umowy spółki, podwyższania jej kapitału oraz dokonywania przepływów pieniężnych pomiędzy spółką a wspólnikiem. Nie do końca zbadano, w jaki sposób opodatkować wspólnika z siedzibą w innym państwie członkowskim, który wnosi aport do polskiej spółki kapitałowej. Należy także postawić sobie pytanie, czy każde przekształcenie spółki z o.o. w inną spółkę handlową związane jest z powstaniem obowiązku w PCC. Jak zostało przedstawione w piśmiennictwie³, zwolnienia podatkowe są niepodważalnym prawem podatnika i warunkiem *sine qua non* każdego prawidłowo skonstruowanego systemu podatkowego. Zadaniem badaczy prawa podatkowego jest wykazanie charakteru prawnego tych zwolnień (i przesłanek ich zastosowania), zwłaszcza że przedstawiciele aparatu skarbowego nie realizują zasad postępowania podatkowego – wyjaśniania przesłanek swoich decyzji stronie (także przekonywania podatnika). Autor tekstu przyjmuje

² Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U z 2016 r., poz. 223) – dalej jako „ustawa o pcc”.

³ S. Błachowska, *Ograniczenie ulg podatkowych a zasada zaufania do organów państwa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 8, s. 35–37; L. Etel, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 434; L. Burns, R. Krever, *Individual Income Tax*, w: *Tax Law Design and Drafting*, red. V. Thuronyi, Washington D.C. 1998, s. 543. W piśmiennictwie dyskutowano także nad prawidłowością implementacji (do polskiej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) regulacji unijnych w zakresie podatku od gromadzenia kapitału – K. Lasiński-Sulecki, *Zakaz przywracania podatku kapitałowego, od pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wierzyciela uprawnionego do udziału w zyskach, po akcesji do UE (C-212/10)*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 8, s. 55; M. Chomiuk, *Wpływ nowej dyrektywy dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału na ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4, s. 6.

hipotezę badawczą, że w obecnym kształcie przepisów podatkowych charakter zwolnień na gruncie PCC w stosunku do czynności zmian restrukturyzacyjnych w sp. z o.o. jest nieprzejrzysty (nieczytelny). Celem opracowania jest wskazanie zakresu zwolnień podatkowych dla sp. z o.o., jakie mogą być odpowiednie na różnych etapach działalności podmiotu. Poniższa analiza zawiera zatem wykładnię doktrynalną przepisów o PCC mających zastosowanie do organizacji spółki, jej działalności (zmian osobowych i kapitałowych) oraz działań restrukturyzacyjnych⁴ spółki w kontekście występujących aktualnie zwolnień podatkowych w podatku od czynności cywilnoprawnych. W artykule autor weryfikuje także inne preferencje podatkowe (wyłączenia) dla sp. z o.o. w celu ukazania różnic w opodatkowaniu poszczególnych czynności. Aby zbadać słuszność postawionej hipotezy, należy w pierwszej kolejności scharakteryzować opodatkowanie PCC czynności podjęcia aktu erekcyjnego spółki oraz zmian w treści umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Wprowadzenie majątku do spółki z o.o. na gruncie PCC

Podatek od czynności cywilnoprawnych może wystąpić na każdym etapie działalności spółki – zarówno przy jej powstaniu, w chwili zmian postanowień umownych, jak i przy zakończeniu tego rodzaju przedsięwzięcia gospodarczego. Wedle treści art. 1 ust. 1 lit. k i ust. 2, art. 1a pkt. 2 ustawy o PCC podpisanie przez założycieli aktu erekcyjnego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oznacza powstanie obowiązku podatkowego w omawianym podatku. Wysokość kapitału zakładowego spółki z o.o. definiuje podstawę opodatkowania w tym podatku. Jeśli kapitał zakładowy spółki został określony w wysokości ustawowego minimum (5000 zł), to nawet gdy wspólnicy wnieśli środki pieniężne do sp. z o.o. w organizacji, wysokość podatku nie ulegnie zwiększeniu. Stawka podatkowa równa jest 0,5% wartości kapitału zakładowego. Obowiązek podatkowy zaś powstaje w chwili złożenia przed rejentem podpisów na umowie spółki (akt notarialny). Funkcję płatnika w tym wypadku pełni rejent,

⁴ Przez działania restrukturyzacyjne należy rozumieć wszelkie czynności powodujące zmianę osobowości prawnej spółki, tj. przekształcenie, połączenie, podział. Zob. *Restrukturyzacja spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe*, red. K. Klimkiewicz, Warszawa 2011. W praktyce podatnicy traktują restrukturyzację spółki jako zmianę formy prawnej, ale także czynności mające na celu modyfikację organizacji podmiotu, a w konsekwencji wzrost efektywności produkcji, zyskowności prowadzonej działalności. W uproszczeniu, w obrocie gospodarczym „restrukturyzacja” rozumiana bywa jako zmiana, modyfikacja podmiotu (nie zawsze ma wymiar pozytywny).

na którym spoczywa obowiązek pobrania we właściwej kwocie PCC i wpłaty do organu podatkowego. Uregulowanie daniny przez spółkę (*de facto* osoby ją reprezentujące) bezpośrednio u notariusza równoznaczne jest z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. W sytuacji, gdy osoby działające za spółkę nie dokonają zgłoszenia aktu (wraz z formularzami i dokumentami korporacyjnymi) do Krajowego Rejestru Sądowego (rejestr przedsiębiorców), przyjmuje się, że podatek nie podlega zwrotowi. Należy uznać, że powstanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nierozdzielnie związane jest z koniecznością poniesienia ciężaru podatku na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Preferencja podatkowa w postaci zwolnienia może być natomiast zastosowana w przypadkach czynności rozporządzających (oraz zmian umowy) dotyczących spółki kapitałowej.

Przepisy Kodeksu spółek handlowych przewidują możliwość przeprowadzania częstych modyfikacji regulacji wewnątrzspółkowych, uzależniając jednak skuteczność podejmowanych uchwał od przewidzianego w umowie kworum oraz dochowania przewidzianej (najczęściej przepisami prawa) dla konkretnej czynności formy prawnej. Dla potrzeb niniejszej publikacji przyjęto założenie, iż zmiany umowy lub statutu spółki kapitałowej przeprowadzane są w formie aktu notarialnego wtedy, gdy są istotne i wymagają skonstruowania tekstu jednolitego umowy. Zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 pkt. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, opodatkowane są wszystkie zmiany, które powodują podwyższenie kapitału zakładowego spółki oraz dopłaty bezpośrednio kierowane do podmiotu. Omawiając zagadnienie dopłat, należy się odnieść do poglądów doktryny prawa spółek handlowych, w której ma miejsce spór⁵ dotyczący tego, czy dopłata kwalifikuje się jako pożyczka lub bezzwrotne przeniesienie środków pieniężnych z tytułu uczestnictwa w stracie spółki. W myśl art. 179 § 1 k.s.h.⁶ należy określać dopłatę jako formę zobowiązania wspólnika do wsparcia

⁵ Zdaniem L. Żyżylewskiego dopłaty stanowią formę pożyczki, którą spółka musi zwrócić wspólnikowi – tenże, *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1997, nr 7, s. 18–19; A. Brynika, A. Kowalczyk, *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 20, s. 1039. Przeciwnie A. Szajkowski, M. Tarska, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2005, t. II, s. 298; I. Weiss, *Podwyższenie kapitału zakładowego i dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1994, nr 12, s. 1–2; S. Gurgul, *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Prawo Spółek” 1997, nr 12, s. 34.

⁶ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1578) – zwana także k.s.h. W tekście użyto także – ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 459) – w skrócie k.c.

finansowego spółki w razie zaistniałych strat bilansowych w spółce. Charakter dopłat powoduje, że nie mogą być zakwalifikowane ani jako podwyższenie kapitału zakładowego, ani jako pożyczka. Przyczyną wniesienia dopłat (poza postanowieniami umowy) mogą być niekorzystne wyniki finansowe spółki, nagły przymus dokonania wpływu środków pieniężnych. Można to przyrównać do zobowiązania wspólnika, które zostaje wypełnione przez niego tylko pod warunkiem zaistnienia przesłanek ekonomicznych. Jeśli do czasu wniesienia dopłaty przez wspólnika sytuacja finansowa spółki się poprawi, powinna zawiadomić o tym wspólnika. Skoro dopłaty nie można kwalifikować jako pożyczki, a także środki te nie podwyższają majątku (ani kapitału zakładowego) spółki, należy objąć czynność wniesienia dopłat zwolnieniem na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych.

Interpretowanie czynności przeniesienia w formie dopłaty środków pieniężnych na spółkę jako przedmiotu depozytu nieprawidłowego skutkowałoby powstaniem obowiązku podatkowego w PCC w wymiarze 2% wartości depozytu. Jednak dopłata w formie pieniężnej nie spełnia kryteriów zakwalifikowania jej jako rzeczy ruchomej (*vide* art. 835 k.c.). Dlatego też naliczanie 2% podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu przeniesienia środków pieniężnych na spółkę (gdy w przyszłości nastąpi zwrot środków) nie jest uprawnione. W doktrynie prawa podatkowego dyskutowano⁷ nad możliwością uniknięcia zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji kapitalizacji rezerw (art. 261 k.s.h.), tj. podwyższenia kapitału zakładowego ze środków kapitału zapasowego spółki z uwagi na to, że jest to jedynie nominalne podwyższenie kapitału (bez realnej zmiany w wartości majątku). Taka teza niepozbawiona sensu wydaje się jednak nieprawidłowa w kontekście wykładni literalnej art. 1 ust. 3 pkt. 2 ustawy o PCC, wedle której każde podwyższenie kapitału zakładowego (niezależnie od podstaw i sposobu) jest opodatkowane. W przepisie tym użyto określenia „podwyższenie kapitału zakładowego z wkładu lub środków spółki”, co oznacza także środki spółki zakumulowane na kapitale zakładowym sp. z o.o. Warto zatem dokonać analizy możliwych zmian zarówno w zakresie osobowym spółki (wspólnicy), jak i kapitałowym (majątek oraz prawa udziałowe w kapitale zakładowym).

⁷ A. Mariański, D. Strzelec, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o opłacie skarbowej*, Gdańsk 2005, s. 91–94; G. Gontarz, *Kapitalizacja rezerw w spółkach kapitałowych – wybrane aspekty prawne i podatkowe*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 3, s. 8; J. Naworski, *Kilka uwag na temat podwyższenia kapitału zakładowego*, „Rejent” 1999, nr 7–8, s. 68.

Zmiany właścicielskie i majątkowe w sp. z o.o. – konsekwencje w PCC

Zmiana umowy spółki z o.o. powoduje powstanie obowiązku podatkowego, jeśli wraz ze zmianą umowy następuje podwyższenie kapitału zakładowego (lub wnoszone są dopłaty do) spółki. Logiczne wydaje się zatem dokonanie analizy sytuacji, w których czynności alokacji kapitału do spółki nie są związane z obowiązkiem ponoszenia ciężaru ekonomicznego podatku. Wykładnia gramatyczna art. 1 ust. 5 pkt. 2 lit. a ustawy o PCC przynosi rezultat w postaci sformułowania tezy, iż przeniesienie jedynie rzeczywistego ośrodka zarządzania spółką umożliwiało dokonanie wszelkich zmian w umowie spółki niepowodujących powstania obowiązku w PCC. Kontestując tę tezę, warto dokonać analizy problematyki zwolnień przedmiotowych w podatku od czynności cywilnoprawnych w odniesieniu do zmian osobowych lub kapitałowych w sp. z o.o.

Nie podlega PCC czynność wniesienia przez wspólnika tytułem aportu przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części do spółki z o.o. Warto pamiętać, że organy podatkowe w zakresie badania skutków podatkowych tej czynności nie powinny pomijać kwalifikacji wkładu na gruncie prawa handlowego. Jeśli w skład przedsiębiorstwa wchodzi prawa majątkowe w postaci licencji, koncesji lub zezwoleń, to takie przeniesienie tego zorganizowanego zespołu majątkowego nie powinno dotyczyć także składników, których sukcesja jest warunkowa. Podatnik może bowiem dokonać wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa z wyłączeniem składników. Należy mieć jedynie na względzie, że aby dla celów podatkowych zespół praw i rzeczy był kwalifikowany jako przedsiębiorstwo, musi być zachowana „materia przedsiębiorstwa”⁸. Pod tym pojęciem należy rozumieć listę takich elementów, które tworzą jednolity organizm gospodarczy. Wyłączenie jednego z tych elementów można traktować na równi z pozbawieniem konkretnego zespołu majątkowego kwalifikacji jako przedsiębiorstwa. Oznacza to, że zbycie przedsiębiorstwa wspólnika, w skład którego wchodzi jedynie takie prawa, jak koncesje, licencje, zezwolenia, nie powinno wiązać się z zastosowaniem zwolnienia na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Jeśli zaś zmiana umowy dotyczy wniesienia udziałów lub akcji innej spółki kapi-

⁸ Zob. M. Dumkiewicz, *Zakaz rozszerzającej wykładni wyjątków na przykładzie regulacji art. 14 § 3 kodeksu spółek handlowych*, w: *Profesor Stefan Buczkowski. Libri Iuristarum Lublensium. Tom 2*, red. A. Kidyba, Lublin 2012, s. 122; J.R. Kaczor, *Wniesienie know-how do spółki z o.o.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1999, nr 5, s. 35; A. Szlęzak, P. Moskwa, *Kilka uwag o wnoszeniu aportów do spółek kapitałowych – na marginesie wyroku Sądu Najwyższego z 19 października 2006 r.*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1, s. 5.

tałowej dających w niej większość głosów albo kolejnych udziałów, w przypadku gdy spółka, do której są wnoszone te udziały, posiada już większość głosów, zastosowanie mieć będzie art. 2 pkt. 6 lit. c tiret drugi ustawy o PCC. Zatem w sytuacji, w której pokrycie nowo objętych udziałów odbywa się poprzez wniesienie wkładu w postaci udziałów innej spółki kapitałowej (jako podmiotu dominującego), może mieć zastosowanie preferencja podatkowa w formie wyłączenia z opodatkowania PCC.

Zdaniem niektórych⁹, zawieranie wszelkich umów nienazwanych, których stronami są spółka oraz wspólnik, gdy charakter tych umów nie pozwala na kwalifikacje do jednego ze stosunków przewidzianych w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC, nie jest związane z koniecznością ponoszenia ciężaru ekonomicznego podatku. W przypadku gdy spółka kapitałowa podpisała umowę zamiany z udziałowcem, a następnie nie zrealizowała ciążącego na niej zobowiązania, istnieje możliwość zastosowania porozumienia *datio in solutum* (świadczenie w miejsce wypełnienia). Taki rodzaj stosunku prawnego przewiduje wykonanie przez zobowiązanego innego świadczenia niż pierwotnie umówione przez strony. Zawarcie takiej umowy nie oznacza konieczności uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych, ponieważ *datio in solutum* jest umową nienazwaną, której nie można wprost zakwalifikować do jednej z umów wymienionych w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC¹⁰. Mając to na względzie, można by przyjąć, że nie powstaje nowe zobowiązanie, tylko świadczenie niezbędne do jego wygaszenia zmienia charakter i treść. Inaczej jest w wypadku umorzenia zobowiązania w drodze porozumienia strony przy jednoczesnym powstaniu kolejnego stosunku obligacyjnego (*animus novandi*). Treść zawartego porozumienia należy w takim wypadku rozpatrywać wedle ustawy

⁹ J. Budziszewski, *Podatki w praktyce*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 4, s. 82–85; M. Pydyn, *Skutki podatkowe zawarcia umowy fidejucyjnej (umowy powiernictwa) dotyczącej nabycia nieruchomości*, „Doradztwo Podatkowe” 2012, nr 9, s. 11.

¹⁰ Por. Interpretacja indywidualna z dnia 16 kwietnia 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB2/436-114/14-2/AF; Interpretacja indywidualna z dnia 9 grudnia 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPB2/436-244/13-2/TR. Należy zaznaczyć, że umowa przewidująca w swej treści *datio in solutum* nie może być kwalifikowana jako umowa odnowienia (*solvendi causa*), w której to strony postanawiają umorzyć przeszłe zobowiązanie i ustanowić nowy stosunek obligacyjny. Na gruncie przepisów prawa cywilnego reperkusje mogą być niedostrzegalne, jednak dla celów podatku od czynności cywilnoprawnych wygaśnięcie starego zobowiązania i wykonanie całkowicie nowej czynności, np. sprzedaż, powoduje powstanie obowiązku w PCC. Za odkrywczą nie można przy tym uznać tezy, że kwalifikacja czynności alokacji kapitału pomiędzy spółką a wspólnikiem nie zawsze jest tożsama wedle przepisów prawa cywilnego i podatkowego. Szerzej o umowie odnowienia A. Szpunar, *Kilka uwag o odnowieniu*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1997, nr 12, s. 11; J. Gorczyński, *Skutki umowy odnowienia*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 3, s. 36.

o podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście nowego stosunku obligacyjnego bez odniesienia do pierwotnego (umorzonego) zobowiązania.

Należy przypomnieć, iż zawarcie umowy pożyczki pomiędzy spółką kapitałową a wspólnikiem umożliwia zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 9 pkt. 10 lit. i ustawy o PCC (nie dotyczy to spółek osobowych). Jeśli wspólnikiem spółki z o.o. jest inna spółka kapitałowa z siedzibą w innym państwie członkowskim, to pożyczka udzielona przez podatnika zagranicznego będzie korzystała z preferencji podatkowej w formie zwolnienia w świetle art. 2 pkt. 4 lit. b w zw. z art. 43 ust. 1 pkt. 38 ustawy o podatku od towarów i usług¹¹. Ponadto jeśli spółka z o.o. jest wspólnikiem spółki zagranicznej (w innym kraju Unii Europejskiej) i nabędzie od niej wierzytelności, których realizacja nastąpi przez wpłatę środków pieniężnych na rachunek zagraniczny spółki polskiej. Przyjmując, że umowa ze spółką zagraniczną, jak i porozumienie w sprawie cesji z dłużnikiem zostaną podpisane poza terytorium Polski, zastosowanie mieć będzie zwolnienie przewidziane w art. 1 ust. 4 ustawy o PCC. W zakres pożyczki zwolnionej z PCC wejdą wszelkie środki pieniężnego pożyczone spółce z zasobów funduszy celowych, które zostały utworzone w sposób przewidziany w przepisach szczególnych¹². Na marginesie można dodać, że nie jest wykluczone, aby omawiane pożyczki były przewidziane przez kilka funduszy (na rzecz spółki) w trakcie jednego roku podatkowego.

PCC a zmiana rodzaju spółki

Jak wspomniano już powyżej, PCC związany jest także z czynnościami modyfikacyjnymi na majątku spółki kapitałowej. Takie czynności mogą być traktowane jako restrukturyzacja spółki. Przez działania restrukturyzacyjne spółki kapitałowej należy rozumieć czynności w przedmiocie przekształcenia spółki w inną spółkę handlową, połączenia lub podziału. Procesy te zostały w sposób precyzyjny opisane przez ustawodawcę w tytule IV, rozdziałach 1–6 Kodeksu

¹¹ Interpretacja indywidualna z dnia 9 września 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPTPB2/436-69/13-6/KK. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710) – dalej jako „ustawa o VAT”. Podatek od towarów i usług zwany także VAT.

¹² Przykładowo pożyczki, które nie powodują powstania obowiązku w PCC, mogą pochodzić ze środków Funduszu Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy (art. 6a ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1116) lub Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (art. 24, 26 ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy – tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1256).

spółek handlowych. Głoszony w literaturze prawniczej¹³ pogląd, wedle którego dla ustalenia, czy w wyniku np. przekształcenia nastąpiła zmiana umowy spółki, decydujące jest stwierdzenie podwyższenia (bądź nie) majątku spółki, zasługuje na aprobatę. W świetle art. 1 ust. 3 pkt. 2 ustawy o PCC przez zmianę umowy spółki wywołującą skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego należy rozumieć modyfikację związaną ze zwiększeniem majątku spółki poddawanej restrukturyzacji. Nie dotyczy to przekształcenia spółki kapitałowej w kapitałową oraz łączenia spółek kapitałowych, które nie podlegają ciężarowi opodatkowania PCC (por. art. 2 pkt. 6 ww. ustawy). Co istotne, w sytuacji przekształcenia spółki kapitałowej w osobową podatnikiem będzie spółka przekształcona. Tym samym spółka przekształcana nie poniesie ciężaru opodatkowania (zostanie on przerzucony na podmiot docelowy). Wynika to poniekąd z samej procedury przekształcenia, w trakcie której zmiana ulega rodzaj spółki, zaś podmiot (w ujęciu materialnym) pozostaje ten sam.

Ustawodawca konstruując przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, uznał za działania restrukturyzacyjne także czynności zmiany siedziby spółki. Bowiem zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt. 4 ustawy o PCC, podatek powstaje w sytuacji przeniesienia siedziby spółki kapitałowej z kraju niebędącego państwem członkowskim do Polski. Nie do końca uprawnione wydaje się rozwiązanie przyjęte w ustawie o PCC, tj. określenie przeniesienia siedziby jako zmiany umowy spółki. Mimo iż w cywilistycznym ujęciu jest wymagane dokonanie zmiany umowy spółki, jednakże przede wszystkim taka spółka z nie-rezydenta staje się polskim rezydentem, zatem powinna zostać opodatkowana w wyniku zastosowania art. 1 ust. 1 pkt. 1 lit. k ustawy o PCC. Obecne przepisy o PCC umożliwiające opodatkowanie niektórych czynności restrukturyzacyjnych (np. przekształcenia spółki z o.o. w jawną) są dowodem naruszenia unijnej zasady dążenia państw członkowskich do neutralności opodatkowania zdarzeń reorganizacyjnych spółek handlowych¹⁴. Zasadniczo zmiana formy prawnej nie powoduje powstania nowego podmiotu prawnego i nie skutkuje wzrostem wartości majątku. Nie ma więc podstaw, by polski ustawodawca naruszał akty normatywne Unii Europejskiej w tej kwestii.

¹³ Wyrok WSA w Gdańsku z 10 grudnia 2013 r., I SA/Gd 1380/13, Lex 1414500; wyrok WSA w Warszawie z 7 maja 2013 r., III SA/Wa 3159/12, Lex 1408570.

¹⁴ Por. H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe. Teksty i komentarz*, Warszawa 1995, s. 24; D. Deak, *Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and Effective Protection of Taxpayers' Rights*, „Acta Iuridica Hungarica” 2008, nr 2, s. 180; Ł. Karczyński, *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Warszawa 2011, s. 118.

Przepisy Dyrektywy 2008/7/WE a ustawa o PCC

Podatek pobierany w związku z powstaniem spółki oraz zmianami w jej kapitale zakładowym (majątku) nie jest rozwiązaniem charakterystycznym dla polskiego systemu podatkowego. Dyrektywa 2008/7/WE¹⁵ reguluje kwestię czynności podwyższających kapitał zakładowy w spółce kapitałowej oraz zmieniających ich charakter prawny (działania restrukturyzacyjne). Zgodnie z art. 7 ust. 1 Dyrektywy 2008/7/WE, polski ustawodawca ma prawo pozostawić przepisy określające podatek w wysokości nie większej niż 1% w stosunku do niektórych z tych czynności. Jednakże w odniesieniu do opodatkowania dopłat do spółki z o.o. występowały wątpliwości, czy regulacje polskie są zgodne z dyrektywą¹⁶. W świetle art. 4 ust. 1 dyrektywy przeniesienie aportu przedsiębiorstwa do innej spółki kapitałowej oraz przejęcie udziałów w sp. z o.o. przez inną spółkę handlową nie stanowi działań restrukturyzacyjnych (tak też jest w Kodeksie spółek handlowych). Natomiast w związku z przekształceniami spółek kapitałowych oraz zmianami umowy spółki w przedmiocie przedłużenia okresu istnienia spółki lub zmiany zakresu działalności ustawodawca unijny zaleca wyłączenie z podatku od czynności cywilnoprawnych (*a contrario* art. 1 ust. 3 pkt. 2 ustawy o PCC). Różnicę pomiędzy polskimi przepisami o podatku od czynności cywilnoprawnych a dyrektywą można dostrzec także w wymiarze obliczania podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 11 ust. 1 dyrektywy podstawą opodatkowania jest kwota podwyższonego kapitału pomniejszona o zobowiązania i wydatki poniesione przez spółkę w wyniku tego wkładu. Natomiast w art. 6 ust. 1 pkt. 8b ustawy o PCC przewidziano określenie podstawy opodatkowania – niezależnie od poniesionych przez strony nakładów na wniesienie aportu, zatem w sposób mniej korzystny dla podatnika. Genezy zwolnienia podmiotowego z art. 8 pkt. 2a ustawy o PCC można doszukiwać się w art. 13 lit. a dyrektywy. Jednakże w polskiej ustawie nie przewidziano zwolnień dla przedsiębiorstw (jeżeli ich kapitał przynajmniej jest w połowie własnością państwa lub władz lokalnych) obsługujących porty morskie, zaopatrujących ludność w gaz, energię i wodę. Ponadto

¹⁵ Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. UE.L.2008, nr 46, poz. 11) – dalej także jako Dyrektywa 2008/7/WE lub „dyrektywa”.

¹⁶ Por. A. Pokora, A. Dąbrowski, *Zgodność z prawem wspólnotowym opodatkowania p.c.c. dopłat w spółce z o.o.*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7, s. 23–28; K. Szymaniak, *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4, s. 41–45.

w art. 14 dyrektywy zawarto klauzulę generalną, możliwość zastosowania wyłączeń (zwolnień) przez ustawodawcę państwa członkowskiego w sytuacji, jeśli „przemawiają za tym względy sprawiedliwości społecznej, względy społeczne”. Stosowanie takich wyłączeń powinno być dokonywane na gruncie krajowym w sposób odpowiedzialny – dążenie do harmonizacji podatkowej i ograniczenie skutków konkurencji podatkowej. Niemniej jednak poszerzenie preferencji podatkowych jest możliwe. Należy przyznać, że większość przepisów ustawy o PCC jest zgodna z postanowieniami Dyrektywy 2008/7/WE. Warto jednak prowadzić (także akademicką) dyskusję dotyczącą ewentualnego wprowadzenia szerszego katalogu preferencji podatkowych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych.

Podsumowanie

Opodatkowanie sp. z o.o. można uznać za sprawiedliwe wtedy, gdy przepisy podatkowe umożliwiają w sposób jasny i prosty właściwą ich interpretację przez adresata normy prawnej. Pominięcie przez ustawodawcę podatkowego stworzenia czytelnego systemu zwolnień przedmiotowych dla spółek kapitałowych należy uznać za przejaw naruszenia podstawowych praw podatnika (zasada przekonywania)¹⁷. Jako wniosek *de lege lata* trzeba przyjąć niespójne postanowienia ustawy o PCC w zakresie procesów restrukturyzacyjnych spółek kapitałowych oraz brak pewności prawa co do opodatkowania różnego rodzaju umów cywilnych. Należy zgodzić się z tym, że różnice występujące obecnie w opodatkowaniu procesów restrukturyzacyjnych spółek kapitałowych mogą być powodem stosowania działań optymalizacyjnych¹⁸. Spółka nie ma gwarancji, że dana umowa nienazwana (np. *cashpooling*) nie zostanie przez organy podatkowe

¹⁷ Przyjmując założenie o nieprecyzyjnej konstrukcji zwolnień dla sp. z o.o. na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, zachowaniem nieetycznym przedstawicieli organów podatkowych można nazwać stosowanie wykładni *contra legem* – por. W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzensis, Folia Iuridica” 1992, nr 54, s. 27; J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, w: *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, A. Gomułowicz, F. Rymarz, Lublin 2003, s. 135.

¹⁸ Tym samym podatnicy mogą wybierać rozwiązania restrukturyzacyjne spółek kapitałowych, mając na względzie rzeczywiste korzyści podatkowe, jakie wiążą się z danym działaniem spółki. Zob. Ł. Karczyński, *Podatkowoprawne problemy przekształcenia spółki jako metody optymalizacji finansów przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe WSB w Gdańsku” 2011, nr 10, s. 139; tenże, *Opodatkowanie przekształceń spółek [w świetle zasady zaufania do państwa i prawa]*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3, s. 1–6.

zakwalifikowana jako jedna z umów wymienionych w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC. Opodatkowaniu podatkiem podlega zmiana umowy spółki (w skutek której ulega podwyższeniu kapitał zakładowy lub gdy ma miejsce dopłata), nie zaś sama czynność wniesienia wkładu do spółki.

W nawiązaniu do przyjętej na początku badań hipotezy badawczej należy stwierdzić jej prawidłowość. Kształt przepisów dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych nie gwarantuje podatnikom pewności co do zakresu zwolnienia w przypadku sp. z o.o. Ustawodawca podatkowy posłużył się sformułowaniami nieprecyzyjnymi, przez co odniesienie do elementów struktury podatku (zwolnienie, wyłączenie) w przypadku czynności restrukturyzacyjnych może być utrudnione. Autor starał się dowieść, że proces implementacji dyrektywy unijnej 2008/7/WE w zakresie podatku od wniesionego do spółki kapitału nie został w pełni zakończony (pominięto unijne wyłączenia i podstawę opodatkowania w PCC). Za postulat *de lege ferenda* należy uznać niespójny i nieprecyzyjny charakter zwolnień w podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie czynności zmieniających skład osobowy i proporcji udziałów w spółce kapitałowej. Aby charakter opodatkowania wniesionego kapitału do spółki z o.o. można było określać mianem sprawiedliwego, należy uczynić czytelnym sposób stosowania zwolnień w tym zakresie.

Literatura

- Błachowska S., *Ograniczenie ulg podatkowych a zasada zaufania do organów państwa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 8.
- Brynika A., Kowalczyk A., *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 20.
- Budziszewski J., *Podatki w praktyce*, „Doradztwo Podatkowe” 2013, nr 4.
- Burns L., Krever R., *Individual Income Tax*, w: *Tax Law Design and Drafting*, red. V. Thuronyi, Washington D.C. 1998.
- Chomiuk M., *Wpływ nowej dyrektywy dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału na ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4.
- Deak D., *Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and Effective Protection of Taxpayers' Rights*, „Acta Iuridica Hungarica” 2008, nr 2.
- Dumkiewicz M., *Zakaz rozszerzającej wykładni wyjątków na przykładzie regulacji art. 14 § 3 kodeksu spółek handlowych*, w: *Profesor Stefan Buczkowski. Libri Iuristarum Lublinensium. Tom 2*, red. A. Kidyba, Lublin 2012.

- Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz.U. UE.L.2008, nr 46, poz. 11.
- Etel L., *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008.
- Gontarz G., *Kapitalizacja rezerw w spółkach kapitałowych – wybrane aspekty prawne i podatkowe*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 3.
- Gorczyński J., *Skutki umowy odnowienia*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 3.
- Gurgul S., *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Prawo Spółek” 1997, nr 12.
- Interpretacja indywidualna z dnia 16 kwietnia 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB2/436-114/14-2/AF.
- Interpretacja indywidualna z dnia 9 grudnia 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPB2/436-244/13-2/TR.
- Interpretacja indywidualna z dnia 9 września 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPTPB2/436-69/13-6/KK.
- Kaczor J.R., *Wniesienie know-how do spółki z o.o.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1999, nr 5.
- Karczyński Ł., *Opodatkowanie przekształceń spółek [w świetle zasady zaufania do państwa i prawa]*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 3.
- Karczyński Ł., *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Warszawa 2011.
- Karczyński Ł., *Podatkowoprawne problemy przekształcenia spółki jako metody optymalizacji finansów przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe WSB w Gdańsku” 2011, nr 10.
- Lasiński-Sulecki K., *Zakaz przywracania podatku kapitałowego, od pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wierzyciela uprawnionego do udziału w zyskach, po akcesji do UE (C-212/10)*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 8.
- Litwińczuk H., *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe. Teksty i komentarz*, Warszawa 1995.
- Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, „Acta Universitatis Lodzensis, Folia Iuridica” 1992, nr 54.
- Małecki J., *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, w: *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, A. Gomułowicz, F. Rymarz, Lublin 2003.
- Mariański A., Strzelec D., *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o opłacie skarbowej*, Gdańsk 2005.
- Naworski J., *Kilka uwag na temat podwyższenia kapitału zakładowego*, „Rejent” 1999, nr 7–8.
- Pokora A., Dąbrowski A., *Zgodność z prawem wspólnotowym opodatkowania p.c.c. dopłat w spółce z o.o.*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7.

- Pydyn M., *Skutki podatkowe zawarcia umowy fidejucjarnej (umowy powiernictwa) dotyczącej nabycia nieruchomości*, „Doradztwo Podatkowe” 2012, nr 9.
- Restrukturyzacja spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe*, red. K. Klimkiewicz, Warszawa 2011.
- Schumpeter J.A., *History of Economic Analysis*, New York 1996.
- Szajkowski A., Tarska M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2005, t. II.
- Szlęzak A., Moskwa P., *Kilka uwag o wnoszeniu aportów do spółek kapitałowych – na marginesie wyroku Sądu Najwyższego z 19 października 2006 r.*, „Przegląd Sądowy” 2012, nr 1.
- Szpunar A., *Kilka uwag o odnowieniu*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1997, nr 12, s. 11.
- Szymaniak K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4.
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 459.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 710.
- Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1256.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1578.
- Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1116.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku do czynności cywilnoprawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 223.
- Walker D.A., *Perspectives on the History of Economic Thought*, Vol. 1, Essex 1989.
- Weiss I., *Podwyższenie kapitału zakładowego i dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1994, nr 12.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 10 grudnia 2013 r., I SA/Gd 1380/13, Lex 1414500.
- Wyrok WSA w Warszawie z 7 maja 2013 r., III SA/Wa 3159/12, Lex 1408570.
- Żyżylewski L., *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1997, nr 7.

THE ISSUE OF EXEMPTIONS FOR LIMITED LIABILITY COMPANY (LTD.) WITH THE TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS

Summary

Activities of a limited liability company is associated with the continuing changes in the organizational structure and governance model trader. To do this, you must change the Ltd' articles of association and make financial allocation of funds to shareholders of the company. The provisions relating to tax on civil law transactions shall specify in detail the subject article, the taxable amount, rate and time of tax liability. However, the regulations for the exemption of companies with capital of this tax is characterized by a high level of complexity. The author has made analysis of the exemptions which may take place in relation to the personal changes and equity in companies with an analytical method was applied, empirical and comparative. As a proposal *de lege lata* was considered to be an invalid legal nomenclature situated in tax legislation concerning the legal definitions taken from commercial law (for example, the aid of an accomplice, increasing the assets of the company). According to the author, the Polish civil law transactions tax provisions are contrary to the normative acts of the European Union on this issue. Release of the PCC shall be subject to the agreement on the provision in place, fill the loan (if there is also an exemption from tax on goods and services). Conversion (a combination of) of a capital company to another holding company shall not be subject to taxation under the tax on civil law transactions-in contrast to the conversion of a capital company in person, where there is a tax of 0,5%, the taxable value of the share capital. Here is no transparent system of tax exemptions for capital companies, the rules should be in this respect in a way that is thoughtful as last amended.

Keywords: tax, transformation of company, tax exemption