

Opodatkowanie umów i zmian umów spółki na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (cz. 2)

Taxation of contracts (articles of association) and amendments to company contracts in the Polish Law on civil law transactions tax (part 2)

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa, Instytut Ekonomiczno-Społeczny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

Maciej Sobiech

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

Streszczenie

W poprzedniej części artykułu autorzy wskazali, że przepisy o podatku od czynności cywilnoprawnych są dopełnieniem przepisów o podatku od towarów i usług, tj. obejmują przede wszystkim niezawodowy obrót majątkiem. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych są czynności cywilnoprawne enumeratywnie wyliczone w art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych [1, dalej „ustawa z dnia 9 września 2000 r.”]. Czynności cywilnoprawne nienazwane oraz czynności niewymienione w tym przepisie nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. 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 w ustawie 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. Czynnościami podlegającymi podatkowi od czynności cywilnoprawnych są m.in. umowa spółki i zmiana umowy spółki. W tej części artykułu autorzy omówili zagadnienie udzielenia pożyczki przez współnika i dopłat w spółce oraz podstawę opodatkowania, obowiązek podatkowy i stawkę przy umowie spółki i jej zmianie wraz ze zwolnieniami.

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

Summary

In the BISP 3/2020 the authors indicated that 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 catalogue 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 catalogue 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 catalogue, 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 asso-

ciation. In the next part of the article, the authors discussed the issue of a partner's loan, additional contributions in the company, and the tax base, tax liability and the rate at the articles of association and its amendment together with exemptions.

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

1. OPODATKOWANIE POŻYCZKI UDZIELONEJ SPÓŁCE PRZEZ JEJ WSPÓLNIKA

Pożyczki udzielane przez spółki osobowe (z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej) nie korzystają ze zwolnień w podatku od czynności cywilnoprawnych przewidzianych w sytuacjach, gdy wspólnik udziela pożyczki spółce kapitałowej (art. 9 pkt 10 lit. i ustawy z dnia 9 września 2000 r.). Dlatego pożyczka, której udziela spółce osobowej jej wspólnik, na gruncie powyższej ustawy kwalifikowana jest jako zmiana umowy spółki, w związku z czym podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych w wysokości 0,5% podstawy opodatkowania. Obowiązek podatkowy ciąży na spółce osobowej, a powstaje z chwilą zawarcia umowy pożyczki [2, 3].

Jak słusznie podkreślił NSA w wyroku z dnia 7 czerwca 2004 r. [4; zob. też 5], pożyczka udzielona spółce przez wspólnika na podstawie art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. nie jest tożsama (jako czynność podlegająca opodatkowaniu) z umową pożyczki, o której mowa w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy [podobnie zob. 6]. W rezultacie jest opodatkowana omawianym podatkiem nie jako jedna z umów wymienionych w katalogu opodatkowanych czynności cywilnoprawnych, lecz z powodu uznania jej za jedną z postaci zmian umowy spółki. Innymi słowy, podstawą prawną opodatkowania pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika nie będzie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b, lecz art. 1 ust. 3 pkt 1 przywołanej ustawy.

To swoiste wyeliminowanie tej kategorii pożyczek z ogólnego reżimu opodatkowania pożyczek ma daleko idące konsekwencje. Do tej postaci zmiany umowy spółki nie będą bowiem miały zastosowania niektóre regulacje ustawy z dnia 9 września 2000 r. odnoszące się do umowy pożyczki, np. art. 9 pkt 10 lit. d czy art. 7 ust. 5 pkt 1. W tym ostatnim przepisie wprowadzono stawkę sankcyjną w wysokości 20%, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkownika nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony. W przypadku pożyczek udzielanych spółce sankcje te nie obowiązują, gdyż na gruncie przywołanej ustawy pożyczka udzielona spółce osobowej przez wspólnika jest zmianą umowy spółki i zastosowanie mogą mieć do niej tylko te przepisy prawne, które wprowadzają zwolnienia od podatku dla zmian umowy spółki [7; zob. też 2].

2. DOPŁATY W SPÓŁKACH

Zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. dopłaty w spółkach zarówno osobowych, jak i kapitałowych uznawane są za zmianę umowy spółki. Mimo że dopłaty nie są instytucją uregulowaną w odniesieniu do spółek osobo-

wych, ustawodawca uznał, że tego typu czynności podlegają będą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek podatkowy w takiej sytuacji (tj. w razie zmiany umowy spółki) powstanie z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej i będzie ciążył na spółce, jak to wynika z art. 4 pkt 9 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 1 wspomnianej ustawy. Podstawę opodatkowania zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. c stanowi kwota dopłat. Stawka pobieranego w takim przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi 0,5% podstawy opodatkowania (art. 7 ust. 1 pkt 9) [8].

Skoro ustawa z dnia 9 września 2000 r. zawiera zamkniętą listę czynności podlegających opodatkowaniu, a przy określaniu katalogu czynności posługuje się pojęciami prawa prywatnego bądź wprowadza własne pojęcia (np. zmiana umowy spółki), to uzasadniona jest wątpliwość, czy dopłaty przekazywane przez wspólników w spółkach osobowych również podlegają opodatkowaniu. Wykorzystanie na gruncie ustawy podatkowej pojęcia prawa prywatnego powoduje konieczność ustalenia, jaki zakres ma pojęcie, które:

- 1) występuje w prawie podatkowym,
- 2) oznaczone jest terminem identycznym jak termin używany w prawie cywilnym,
- 3) nie jest w prawie podatkowym objaśnione, ale
- 4) jest objaśnione (tj. znany jest jego zakres) w prawie cywilnym [9, s. 127; 2; 3].

Niefortunna redakcja art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. w kwestii dopłat wynika z faktu, że sama ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych [10, dalej „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”] posługuje się pojęciem dopłat w różnym kontekście. Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, o których mowa w art. 177-179 k.s.h., należy odróżnić od dopłat uiszczanych przy połączeniu lub podziale spółek (art. 492 § 2 i art. 529 § 3 k.s.h.). W ustawie z dnia 9 września 2000 r. dopłaty pojawiają się natomiast zarówno w definicji „zmiany umowy spółki osobowej”, jak i w definicji „zmiany umowy spółki kapitałowej”. Jedną z przyczyn niedoskonałości tej regulacji jest okoliczność, że pod formą prawną dopłaty wykorzystywanej w spółkach osobowych na podstawie zasady swobody umów może się kryć różna treść ekonomiczna. Ze względu na częstą praktykę takich wpłat w spółkach osobowych należałoby *de lege ferenda* określić, czy opodatkowaniu podlegają wpłaty zwiększające majątek spółki (bez względu na ich zwrotny lub bezzwrotny charakter), czy dopłaty w rozumieniu ustawy z dnia 9 września 2000 r.

Problematyka obciążenia podatkiem od czynności cywilnoprawnych dopłat wspólników w spółce komandytowej była już przedmiotem wypowiedzi sądów administracyjnych, które wskazały, że przepisy przywołanej ustawy obejmują opodatkowaniem także dopłaty w takiej spółce. Składy orzekające podkreśliły również, że chociaż pojęcia dotyczące wszystkich spółek należy objaśniać zgodnie z uregulowaniami zawartymi

w Kodeksie spółek handlowych, to należy mieć na uwadze okoliczność, że na gruncie ustawy z dnia 9 września 2000 r. inaczej niż w przepisach tego kodeksu zdefiniowano spółki osobowe [11].

W przypadku spółek komandytowo-akcyjnych kwestia opodatkowania dopłat podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest bardziej złożona. W świetle uchwały NSA z dnia 15 maja 2017 r. [12] w ustawie z dnia 9 września 2000 r. nieprawidłowo implementowano dyrektywę Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału [13, dalej „dyrektywa 2008/7/WE”]. Dyrektywą tą zastąpiono dyrektywę Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (69/335/EWG) [14]. Nowy akt uprościł i uporządkował prawo UE w zakresie opodatkowania kapitału w spółkach kapitałowych. Wprowadził korzystne regulacje dla spółek kapitałowych przez ograniczenie katalogu czynności podlegających podatkowi kapitałowemu.

W opinii NSA w świetle definicji spółki kapitałowej określonej na potrzeby dyrektywy 2008/7/WE spółki komandytowo-akcyjne mogą być uznane za spółki kapitałowe. Zgodnie z art. 1 lit. a dyrektywa ta reguluje nakładanie podatków pośrednich w odniesieniu do wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych. W myśl art. 2 ust. 1 przez spółkę kapitałową w znaczeniu niniejszej dyrektywy należy rozumieć:

- 1) każdą spółkę, która przyjmuje jedną z form wyszczególnionych w załączniku I (spółki uwzględnione w rozporządzeniu Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) [15], spółki prawa polskiego określone jako spółka akcyjna i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością);
- 2) każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie;
- 3) każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną prowadzące działalność nakierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów.

Organy podatkowe kwestionowały możliwość objęcia spółki komandytowo-akcyjnej definicją spółki kapitałowej [16]. NSA nie podzielił ich stanowiska i stwierdził, że dyrektywa 2008/7/WE nie wymaga, by cały kapitał spółki komandytowo-akcyjnej był przedmiotem obrotu giełdowego. Skoro część akcyjna może być przedmiotem obrotu na giełdzie, to Polska nieprawidłowo implementowała tę dyrektywę, uznając spółkę komandytowo-akcyjną za spółkę osobową.

Mimo że wyrok NSA zapadł na gruncie stanu faktycznego związanego z wnoszeniem dopłat do spółki komandytowo-akcyjnej, Sąd nie odniósł się bezpośrednio do problemu, czy opodatkowanie dopłat w spółkach kapitałowych (oraz spółkach komandytowo-akcyjnych) podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest zgodne z treścią dyrektywy 2008/7/WE. W art. 3 tego aktu prawnego, definiującym czynności wnieścia wkładu do spółki kapitałowej, które mają być wolne od podatków majątkowych, nie wymieniono wprost dopłat do spółki, katalog ten obejmuje jednak zasadniczo różne czynności, które polegają na dokapitalizowaniu spółek

3. PODSTAWA OPODATKOWANIA PRZY UMOWIE SPÓŁKI I JEJ ZMIANIE

Na potrzeby ustawy z dnia 9 września 2000 r. przez spółkę kapitałową należy rozumieć spółkę: z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjną, europejską. Spółkę osobową na gruncie omawianych przepisów stanowi natomiast spółka: cywilna, jawna, partnerska, komandytowa lub komandytowo-akcyjna.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k oraz art. 1 ust. 1 pkt 2 przywołanej ustawy opodatkowaniu podlegają umowy spółki i ich zmiany, przy czym zmiany muszą prowadzić do podwyższenia podstawy opodatkowania lub przeniesienia na terytorium RP z terytorium państwa niebędącego państwem członkowskim rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej (jeżeli jej siedziba nie znajduje się na terytorium państwa członkowskiego) albo siedziby spółki kapitałowej (jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium państwa członkowskiego).

W przypadku zawarcia umowy spółki podstawą opodatkowania jest wartość wkładów do spółki osobowej albo wartość kapitału zakładowego. Należy pamiętać, że zgodnie z art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. przepisy o umowie spółki i jej zmianie stosuje się odpowiednio do aktów założycielskich spółek, statutów spółek i ich zmiany.

Wniesienie lub podwyższenie wkładów do spółki osobowej albo podwyższenie kapitału zakładowego stanowi zmianę umowy spółki podlegającą opodatkowaniu. Podstawę opodatkowania stanowi odpowiednio wartość wkładów powiększających majątek spółki osobowej albo wartość podwyższenia kapitału zakładowego.

Zmianę umowy spółki w rozumieniu ustawy z dnia 9 września 2000 r. stanowią także dopłaty. Zgodnie z art. 177 § 1-2 k.s.h. umowa spółki może zobowiązywać wspólników do dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału. Dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów. W myśl art. 178 § 1 k.s.h. wysokość i terminy dopłat oznaczane są w miarę potrzeby uchwałą wspólników. Zgodnie z kolejnym ustępem, jeżeli wspólnik nie uiścił dopłaty w określonym terminie, obowiązany jest do zapłaty odsetek ustawowych za opóźnienie; spółka może również żądać naprawienia szkody wynikłej ze zwłoki. Przyjmuje się, że dopłata jest formą wewnętrznej przymusowej pożyczki wspólników na rzecz spółki [17, 3]. Podstawę opodatkowania w przypadku wnoszenia dopłat przez wspólników stanowi kwota tych dopłat.

W katalogu zmian umowy spółki, które powodują konieczność zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, należy wskazać także na pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, przy czym taka pożyczka jest traktowana jako zmiana umowy spółki wyłącznie w przypadku spółek osobowych, co wynika z treści art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. Podstawą opodatkowania jest wówczas kwota lub wartość pożyczki. W przypadku spółek kapitałowych pożyczka udzielona spółce przez wspólnika (akcjonariusza) jest zwolniona z podatku na podstawie art. 9 pkt 10 lit. i wspomnianej ustawy.

Dla spółek osobowych zmianą umowy spółki skutkującą obowiązkiem uiszczenia podatku będzie również oddanie

przez współnika rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania przez spółkę. Podstawę opodatkowania należy określić wówczas jako roczną wartość nieodpłatnego używania, którą przyjmuje się w wysokości 4% wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego oddanego do nieodpłatnego używania. Trzeba zaznaczyć, że art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 9 września 2000 r. w przypadku ustanowienia odpłatnego używania na czas nieokreślony nakazuje stosować odpowiednio regułę, w myśl której podstawę opodatkowania może stanowić wartość świadczeń za 10 lat albo wartość świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy. Ten sposób opodatkowania jest jednak uzależniony od oświadczenia podatnika.

Opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlegają zmiany umowy spółki polegające na przekształceniu lub łączeniu spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej. W zależności od kategorii spółki inaczej określana jest w takich przypadkach podstawa opodatkowania. Stanowi ją wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia.

Zgodnie z art. 9 pkt 11 lit. a ustawy z dnia 9 września 2000 r. zwalnia się od podatku umowy spółki i ich zmiany związane z przekształceniem lub łączeniem spółek w części wkładów do spółki albo kapitału zakładowego, których wartość była uprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż RP albo od których zgodnie z prawem państwa członkowskiego podatek nie był naliczany. Ta część wartości majątku spółki osobowej lub kapitału zakładowego spółki kapitałowej po przekształceniu, która nie była uprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub innym podatkiem kapitałowym (albo od której zgodnie z prawem państwa członkowskiego podatek nie był naliczany), powinna zatem zostać opodatkowana. Organy podatkowe i sądy długo uważały, że zwrot „od których zgodnie z prawem państwa członkowskiego podatek nie był naliczany” nie odnosi się również do nieopodatkowania wkładów w Polsce. Ostatnio pojawiły się jednak orzeczenia, w których wyrażono odmienny pogląd [zob. np. 18].

Przy przeniesieniu na terytorium RP rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej lub siedziby takiej spółki podstawą opodatkowania jest wartość kapitału zakładowego. Trzeba jednak mieć na uwadze, że skutki w podatku od czynności cywilnoprawnych wywołuje wyłącznie przeniesienie z terytorium państwa niebędącego państwem członkowskim bez względu na to, czy wiąże się ono z podwyższeniem kapitału zakładowego.

Art. 6 ust. 9 ustawy z dnia 9 września 2000 r. przewiduje pomniejszenie podstawy opodatkowania przy umowie spółki lub jej zmianie, jeżeli dokumenty te zostały sporządzone przez notariusza w formie aktu notarialnego. Odliczeniu podlega przysługujące notariuszowi wynagrodzenie wraz z podatkiem od towarów i usług. Podstawę opodatkowania przy umowie spółki lub jej zmianie pomniejsza się także o opłatę sądową od wpisu spółki do rejestru przedsiębiorców lub zmiany wpi-

su w zakresie wkładu do spółki albo kapitału zakładowego. Ponadto odliczeniu podlegają opłaty za zamieszczenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym ogłoszenia o dokonaniu powyższych wpisów.

4. OBOWIĄZEK PODATKOWY ORAZ STAWKA PODATKOWA ZWIĄZANA Z UMOWĄ SPÓŁKI I JEJ ZMIANĄ. RZECZYWISTY OŚRODEK ZARZĄDZANIA I SIEDZIBA SPÓŁKI

Wskutek nowelizacji na mocy ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych [19], która weszła w życie z dniem akcesji Polski do UE, zastrzeżono, że umowa spółki i jej zmiana podlegają podatkowi, jeżeli w chwili dokonania czynności na terytorium RP znajduje się w przypadku spółki kapitałowej:

- 1) rzeczywisty ośrodek zarządzania albo
- 2) siedziba tej spółki – jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium żadnego z państw członkowskich, a jeżeli ośrodek ten znajduje się na terytorium takiego państwa, gdy umowa spółki nie podlega podatkowi kapitałowemu w tym państwie.

W znajdującym się w ustawie z dnia 9 września 2000 r. słowniczku pojęć ustawowych (art. 1a) wskazano, że za siedzibę spółki należy uznać siedzibę spółki określoną w umowie (statucie) spółki, a za rzeczywisty ośrodek zarządzania – miejscowość, w której ma siedzibę organ zarządzający spółki kapitałowej.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego. Wybór przez ustawodawcę tego momentu może być podyktowany ze względu na rozbieżność z normami Kodeksu spółek handlowych, które przewidują w art. 262 § 4 oraz w art. 441 § 4, że podwyższenie kapitału dochodzi do skutku z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego.

Jeszcze bardziej skomplikowana sytuacja może wystąpić w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału w spółce akcyjnej, gdyż podjęcie uchwały w sprawie podwyższenia jest wówczas rozpoczęciem procedury, której efekt końcowy jest nieznan. Wysokość realnie podwyższonego kapitału będzie bowiem uzależniona od zachowania osób, którym przysługuje prawo do objęcia akcji w zamian za wierzytelności, o których mowa w art. 448 § 2 k.s.h., a podwyższenie kapitału dokonuje się stopniowo (wyjątek od zasady, że podwyższenie następuje z chwilą rejestracji). W takim przypadku konieczne jest zapłacenie podatku od maksymalnej wysokości dopuszczalnego podwyższenia określonej w uchwale. Jeśli podwyższenie kapitału spółki nie zostanie zarejestrowane lub zostanie zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale, w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców następuje z urzędu zwrot podatku.

W przypadku zmiany umowy spółki obowiązek podatkowy w myśl art. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. ciąży na spółce; wyjątkiem jest spółka cywilna. Przy zmianie umowy spółki cywilnej obowiązek podatkowy ciąży na współnikach. W przypadku umów spółki zastosowanie ma zawsze jednolita stawka w wysokości 0,5%. Bez znaczenia w tym przypadku

jest rodzaj spółki, a także wysokość podstawy opodatkowania [3].

5. ZWOLNIENIE OD PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH UMOWY SPÓŁKI I JEJ ZMIANY

Art. 9 pkt 11 ustawy z dnia 9 września 2000 r. przewiduje jedno zwolnienie dotyczące czynności polegającej na zawarciu umowy spółki i trzy rodzaje zwolnień dotyczących zmiany umowy spółki.

Jeśli idzie o umowę spółki, to art. 9 pkt 11 lit. a zwalnia od podatku umowy spółki związane z przekształceniem lub łączeniem spółek w części wkładów do spółki albo kapitału zakładowego, których wartość była uprzednio opodatkowana:

- 1) podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub
- 2) podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż RP albo
- 3) od których zgodnie z prawem państwa członkowskiego podatek nie był naliczany.

Z powyższego przepisu wynika, że zwolnieniem są objęte przypadki, gdy w momencie zawiązywania spółki przekształcanej został uiszczony podatek od czynności cywilnoprawnych lub podatek kapitałowy w innym państwie członkowskim (kwestie dotyczące podatków pośrednich od gromadzenia kapitału reguluje dyrektywa 2008/7/WE), a także przypadki, gdy w innym państwie członkowskim czynność utworzenia spółki była wyłączona z zakresu opodatkowania. W opinii autorów, jeżeli w państwie członkowskim nie został w ogóle wprowadzony tego typu podatek, nie jest możliwe skorzystanie z tego zwolnienia.

Omawiane zwolnienie dotyczy jedynie części wkładów lub kapitału zakładowego, od której zapłacono podatek, lub części, która korzystała ze zwolnienia od podatku. Jeśli w wyniku przekształcenia wartość wkładów lub kapitału zakładowego się zwiększy, wówczas nadwyżka może podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Art. 9 pkt 11 lit. b-d ustawy z dnia 9 września 2000 r. wprowadza zwolnienie od podatku dla zmian umów spółki:

- 1) związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego pokrytego z niezwróconych wspólnikom lub akcjonariuszom dopłat albo z niezwróconej pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wspólnika lub akcjonariusza, które były uprzednio opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż RP;

- 2) związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego w części dotyczącej wartości, o którą obniżono kapitał zakładowy w następstwie strat poniesionych przez spółkę kapitałową, pod warunkiem że podwyższenie kapitału zakładowego następuje w okresie 4 lat po jego obniżeniu;
- 3) jeżeli przedmiotem działalności spółki kapitałowej jest świadczenie usług użyteczności publicznej w zakresie transportu publicznego, zarządzania portami i przystaniami morskimi, zaopatrzenia ludności w wodę, gaz, energię elektryczną, energię cieplną lub zbiorowego odprowadzania ścieków i w wyniku zawarcia umowy spółki Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego obejmuje co najmniej połowę udziałów lub akcji w tej spółce albo w chwili zmiany umowy spółki Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego posiada już co najmniej połowę udziałów lub akcji w tej spółce [3].

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] A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- [3] W. Modzelewski, R. Janiec-Modzelewska (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2019.
- [4] Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2004 r., FSK 171/04.
- [5] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2536/10.
- [6] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 września 2009 r., III SA/Wa 619/09.
- [7] Wyrok NSA z dnia 7 maja 2007 r., II FSK 739/06.
- [8] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2017 r., III SA/Wa 2467/16.
- [9] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.
- [10] Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.
- [11] Wyrok NSA z dnia 20 marca 2018 r., II FSK 698/16.
- [12] Uchwała NSA z dnia 15 maja 2017 r., II FPS 1/17.
- [13] 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.
- [14] Dyrektywa Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (69/335/EWG), Dz. Urz. UE L 249 z 3.10.1969, s. 25, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 11.
- [15] Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE), Dz. Urz. UE L 294 z 10.11.2001, s. 1, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251.
- [16] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 3 lutego 2013 r., ILPB2/436-222/11-2/MK.
- [17] Postanowienie NSA z dnia 20 lutego 2014 r., II FZ 146/14.
- [18] Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2018 r., II FSK 3640/15.
- [19] Ustawa z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2004 r. Nr 6, poz. 42.

Artykuł do redakcji wpłynął: 10.04.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.04.2020 r.

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