

SKUTKI W VAT I PCC APORTU ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA DO SPÓŁKI OSOBOWEJ

*Rafał Bernat*¹

Streszczenie

Przedmiotem rozważań jest sposób opodatkowania czynności wniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki osobowej w świetle przepisów o podatku VAT i podatku od czynności cywilnoprawnych. Autor sprecyzuje pojęcie „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” na płaszczyźnie podatku od wartości dodanej oraz odnosi się do kwestii możliwości zwolnienia czynności aportu z opodatkowania.

W artykule zastosowano analityczną oraz językowo-logiczną metodę badawczą. Rezultatem podjętych badań jest ustalenie, że „zorganizowana część przedsiębiorstwa” to zespół majątkowy, wyodrębniony finansowo (z przedsiębiorstwa), posiadający wartość dodatnią, który może być przedmiot sukcesji. Stwierdzono, że jeśli aport spełnia kryterium kwalifikacji jako ZCP, to czynność wniesienia do spółki nie podlega VAT, zaś na gruncie PCC naliczany jest 0,5% podatek od wartości wkładu. Jako postulat *de lege ferenda* uznano potrzebę rozszerzenia istniejącego katalogu przypadkach uprawniających do zwrotu PCC dla spółki, w której zmiana umowy spółki (uchwała o podwyższeniu majątku spółki) nie została zarejestrowana przez sąd.

Słowa kluczowe: spółka osobowa, podatnik, podatek.

1. Wstęp

Przedsiębiorcy działający na rynku usług konkurują z innymi podmiotami poprzez obniżanie cen, stosowanie nowych technik marketingowych, podwyższanie jakości usług lub wprowadzanie nowych produktów do sprzedaży. Niektórzy jednak łączą się z innymi przedsiębiorcami, aby razem efektywniej realizować zadania gospodarcze. Jednym ze sposobów, w jaki przedsiębiorcy mogą skumulować

¹ doradca podatkowy

swój kapitał i wspólnie nim zarządzać jest tworzenie spółek osobowych. Warunkiem przystąpienia do tego rodzaju podmiotu gospodarczego jest wniesienie pewnej wartości dodanej do majątku spółki przez współnika wyrażającego wolę współdziałania w ramach podmiotu. Najczęściej wspólnicy wnoszą wkład pieniężny. Możliwy jest także wkład niepieniężny (aport) w postaci praw, rzeczy, ruchomości, a także zorganizowanego zespołu tych elementów. Autor przeprowadził analizę prawną sytuacji, w której do spółki osobowej przystępuje nowy wspólnik, wnosząc tytułem wkładu do spółki, zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Przyczyną akurat takiego rodzaju wkładu może być decyzja o przekazaniu środków trwałych, ruchomości, nieruchomości, praw bezpośrednio do spółki skutkiem czego podmiot może być bardziej konkurencyjny względem innych spółek. Spółka musi stale powiększać swój potencjał gospodarczy, majątkowy, aby móc wywierać presję (cenową, marketingową) na swoich konkurentach (Tubielewicz 2012, s. 33). Powstaje jednak pytanie – dlaczego przedsiębiorcy wnoszą wkład w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa pomijając możliwość przekazania poszczególnych elementów swojego przedsiębiorstwa do spółki. Wydaje się wysoce prawdopodobne, że jest to związane z wysokością podatków, jakie z tego tytułu trzeba uiścić. Dlatego celem artykułu jest przedstawienie charakteru podatkowego czynności wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki osobowej². W celu dokonania analizy wspomnianego zagadnienia autor zaprezentuje także wyniki wykładni doktrynalnej i sądowej przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o podatku od towarów i usług³. Przedstawiając charakter opodatkowania czynności nie można pominąć poglądów judykatury administracyjnej oraz organów podatkowych. W pierwszej kolejności należy sprecyzować pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które od wielu lat było przedmiotem komentarzy przedstawicieli doktryny zarówno prawa cywilnego, jak i podatkowego (Dębecki 2001, s. 43, Krempa 2002, s. 23–28; Sołtys 1996, s. 31; Stępka 2004, s. 30; Woźniak 1996, s. 9). Aktualnie występuje definicja legalna tego terminu, jednak sposób interpretacji poszczególnych kryteriów uznania zespołu majątkowego jako ZCP

² Z uwagi na złożoność tej materii, opodatkowanie ograniczono do przepisów dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od towarów i usług (w zakresie podatku dochodowego temat zostanie omówiony w odrębnej publikacji).

³ Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. 2015, poz. 626, j.t.) – zwana także „ustawą o PCC”, podatek ten określany w skrócie „PCC”. Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, Nr 177, poz. 1054, j.t.) – zwana także „ustawą o VAT”, podatek określany w skrócie „VAT”. W tekście użyto także skrótu „Ksh” oznaczającego ustawę z 15.09.2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. 2013, poz. 1030, j.t.). Zorganizowana część przedsiębiorstwa zwana jest w skrócie „ZCP”; Krajowy Rejestr Sądowy określany także jako „KRS”.

wzbudza wątpliwości⁴. Wynikać to może z preferencyjnych metod wykorzystania tej struktury w kontekście alokacji części majątku przedsiębiorstwa.

2. Zorganizowana część przedsiębiorstwa – definicja

Zgodnie z art. 2 pkt. 27 e ustawy o VAT, zorganizowana część przedsiębiorstwa to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania. Dokonując wykładni językowej tego przepisu należy wskazać takie determinanty uznania zespołu składników za ZCP jak wyodrębnienie finansowe i organizacyjne oraz samowystarczalny zespół przeznaczony do celów gospodarczych. Co ważne, ustawodawca podatkowy nadmienia, iż ZCP może funkcjonować w istniejącym przedsiębiorstwie. Stosując tym razem wykładnię logiczną przepisów o VAT, można dojść do konkluzji, że nie ma możliwości, aby przedsiębiorca zakończył działalność gospodarczą i działał jedynie w ramach ZCP. Wnioskując *a contrario*, skoro ZCP nie może istnieć poza przedsiębiorstwem (jako całością), to należy uznać za niemożliwe przeniesienie ZCP w taki sposób, aby nie stało się ono elementem przedsiębiorstwa spółki – gdzie wniesiono aport. Zorganizowanej części przedsiębiorstwa nadano także ustawowo cechę, tj. służy prowadzeniu działalności gospodarczej. Gdyby wspólnik chciał wnieść aportem zespół składników przeznaczonych uprzednio na cele prywatne i niewykorzystywanych w ramach całego przedsiębiorstwa, to taki katalog składników należałoby zakwalifikować jako przeniesienie jedynie poszczególnych rzeczy, praw.

Podstawowy problem to odróżnienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa od swobodnie ze sobą powiązanych elementów przedsiębiorstwa niestanowiących ZCP. Przyjmuje się, że zespół elementów stanowi ZCP, jeśli pozwala otrzymującemu na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej (Goettel et. al. 2011, s. 86; Kłosowski 2008, s. 3–6; Pałys 2008, s. 60; Szczygieł 2009, s. 1–6; Zubrzycki 2015, s. 69–71; NSA w wyrokach: I FSK 955/12 i I FSK 1223/11). Nie jest to określenie precyzyjne, gdyż zakres elementów potrzebnych do prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa zależy m.in. od wykonywanych w nim czynności, dotychczasowego majątku oraz zobowiązań, a także realizowanego modelu biznesowego. Nie można określić jednego katalogu składników niezbędnych do prowadzenia działalności, który byłby uniwersalny dla wszystkich przedsiębiorstw. Nawet definicja legalna przedsiębiorstwa określona w art. 55¹ Kodeksu Cywilnego⁵, w swojej treści zawiera jedynie przykładową listę praw, ruchomości, nieruchomości, które łącznie określać można mianem przedsiębiorstwa. Skoro przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół praw, rzeczy oraz innych elementów to ZCP stanowi po prostu część tego majątku.

⁴ Artykuł nie obejmuje rozważań dotyczących definicji ZCP zawartych w innych ustawach podatkowych.

⁵ Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 2014, poz. 121, j.t.).

Rozporządzenie ZCP powinno wiązać się z identycznymi konsekwencjami prawnymi jak w przypadku całego przedsiębiorstwa (Bartosiewicz i Kubacki 2014; Pęczyk-Tofel i Tofel 2009). Sporne jest to, czy przenosząc ZCP, zobowiązania związane z tym zespołem majątkowym muszą zostać przekazane do spółki. Wedle definicji ZCP na gruncie ustawy o VAT, zobowiązania są jednym z elementów zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Należy jednak zgodzić się poglądem (wyrok WSA w Warszawie, III SA/Wa 1767/10), że zobowiązania są niekiedy wartością zmienną i przed dokonaniem aportu mogą wygasnąć lub ulec zmniejszeniu. Nawet gdyby zobowiązania przypisane były do katalogu składników ZCP, to nie powinny przekraczać wartości pozostałych elementów. W takim wypadku bowiem ZCP (o wartości ujemnej) nie miałyby zdolności aportowej – nie mogłyby być przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki. Jeśli zobowiązania dotyczyły działalności całego przedsiębiorstwa wspólnika, to przypisywanie pełnej kwoty długów do zbywanego ZCP byłoby nieuprawnione. Można także postawić tezę, że w ramach przedsiębiorstwa jest możliwe wyodrębnienie kilku ZCP, jeśli pozwala na to katalog praw, ruchomości i nieruchomości wchodzących w skład przedsiębiorstwa. Dlatego jeśli wspólnik przystępując do spółki wnosi ZCP ze swojego uprzednio prowadzonego przedsiębiorstwa, to nie ma przeszkód, aby dalej funkcjonował jako przedsiębiorca w ramach pozostałego przy nim majątku (Bazalczuk 2007, s. 47–51).

Przejęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa na własność spółki nie oznacza jednocześnie, że podmiot otrzymujący musi wykorzystywać elementy w taki sposób jak czynił to przedsiębiorca, który wnosi aport (Dacewicz 2014, s. 15–19; Włoch 2013, s. 56). Skoro spółka staje się wyłącznym dysponentem majątku wniesionego tytułem wkładu, to może rozporządzać nim dowolnie, o ile nie jest to sprzeczne z decyzjami wspólników, postanowieniami umowy lub przepisami prawa. Jednocześnie zmiana przeznaczenia elementów ZCP może nastąpić dopiero po dokonaniu zmiany w Rejestrze Przedsiębiorców KRS spółki w zakresie uchwały o wniesieniu aportu wraz z fizycznym (realnym) przeniesieniem tego zespołu majątkowego. Przyjmując, że aport przechodzi wraz z uchwałą na zebraniu wspólników, to brak zarejestrowania przez sąd zmiany umowy wywołanej tą uchwałą spowoduje bezskuteczność rozporządzenia. Sprzeciw sądu w zakresie usankcjonowania skutków rozporządzających może wynikać z naruszenia art. 22 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym lub z innych przeszkód formalnych⁶. Wtedy wspólnicy powinni podjąć uchwałę na nowo. Jeśli zespół majątkowy był już realnie wykorzystywany po dacie uchwały zebrania wspólników spółki osobowej z innym przeznaczeniem

⁶ Ustawa z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. 2015, poz. 1142, j.t.). W odniesieniu do większości spółek osobowych nie istnieją uregulowane prawnie ramy czasowe rejestracji uchwały zebrania wspólników. W świetle art. 22 ww. ustawy, wniosek o wpis zmiany w KRS powinien być zgłoszony nie później niż 7 dni od dnia podjęcia uchwały o wniesieniu aportu do spółki. Brak dochowania terminu nie jest jednoznaczny z niemożliwością zarejestrowania przez sąd uchwały a jedynie jest świadectwem braku należytej staranności ze strony wspólników uprawnionych do zgłoszenia zmiany.

gospodarczym niż to jakie posiadało ZCP przed dokonaniem aportu, to należy przywrócić funkcjonowanie ZCP w takiej strukturze, aby służyło ono pierwotnym celom.

Trudno zgodzić się z poglądem (Grzywacz 2011, s. 14), że ZCP posiada swoją tożsamość, jest zespołem elementów, które trwale służą wykonywaniu samodzielnej działalności. Zdaniem Modzelewskiego (2013, s. 77) ZCP powinno zostać wyodrębnione na podstawie statutu, zarządzenia wydanego przez przedsiębiorcę, aby posiadało „swoje miejsce w istniejącej strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział”. Taki organizacyjny podział nie może skutkować powstaniem kilku samodzielnych zespołów majątkowych traktowanych jako niezależne firmy⁷. Tworzenie kilku struktur ZCP wydaje się odpowiednie dopiero w przypadku spółki osobowej prawa handlowego. Zorganizowana część przedsiębiorstwa nie ma takich ram prawnych jak przedsiębiorstwo należące do osoby wspólnika. Jeśli wspólnik posiada swój majątek prywatny, to w skład przedsiębiorstwa wchodzić będzie jedynie to, co zostało przez niego zakwalifikowane do katalogu elementów wykorzystywanych w celach zarobkowych. Natomiast wyodrębniając ZCP w ramach swojego przedsiębiorstwa, przedsiębiorca nie musi tworzyć odrębnego modelu biznesowego, rachunku bankowego, znaku towarowego etc. (Mariański 2010). Wystarczy, że wedle jego woli określony zespół majątkowy jest samodzielny i funkcjonuje w sposób oderwany od pozostałych składników. Nie oznacza to jednak, że niektórych elementów ZCP przedsiębiorca nie może czasami przeznaczać do funkcjonowania całości przedsiębiorstwa. Co istotne w ramach przedsiębiorstwa jednej osoby fizycznej nie może wyodrębnić kilku podmiotów uniezależnionych od osoby właściciela. Dlatego zakres zorganizowanej części przedsiębiorstwa może być modyfikowany i zależeć od chwilowych potrzeb gospodarczych przedsiębiorcy. Jednocześnie niezmiennie są przesłanki uznania zespołu składników za ZCP, tj. odrębność finansowa i organizacyjna oraz przeznaczenie do samodzielnej działalności gospodarczej.

3. Podatek od wartości dodanej a aport ZCP do spółki osobowej

Aport wywołuje skutki w ujęciu m.in. ekonomicznym, prawnym oraz organizacyjnym. Pod względem ekonomicznym wniesiony w znacznej wartości wkład zwiększa majątek przedsiębiorstwa. Wspólnik zobowiązany jest do wniesienia wkładu do spółki, za co obejmuje prawa oraz staje się podmiotem obowiązków związanych z posiadaniem udziałów w spółce osobowej (*vide* art. 25 pkt. 2, 91 pkt. 7, 105 pkt. 4, 130 pkt. 4 Ksh). Jeśli wspólnik wnosi ZCP, do której wchodzi liczne składniki, to organizacja oraz sposób zarządzania przedsiębiorstwem spółki może ulec diametralnej zmianie. W praktyce jednak wspólnicy zdają się unikać ciężaru podatkowego związanego z przeniesieniem aportu.

⁷ Zgodnie z art. 27 ust. 2 pkt. 5 ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2015, poz. 584, j.t.) osoba fizyczna może mieć jedną działalność gospodarczą.

Wraz z wniesieniem aportu może wystąpić obowiązek w VAT związany z przeniesieniem składnika majątkowego na nowy podmiot. Organy podatkowe często wyrażają pogląd, iż zbycie ruchomości lub nieruchomości przez wspólnika na rzecz spółki wymaga wystawienia przez tego wspólnika faktury wraz z podstawową stawką VAT (interpretacje indywidualne: IBPP3/4512-803/15/EJ, IBPP3/4512-825/15/EJ, IPTPP1/4512-555/15-2/RG, IPTPP2/443-883/13-4/KW, IPPP3/4512-875/15-2/KP, uchwała NSA I FPS 6/15; wyrok NSA I FSK 1001/11 i I FSK 704/11). Takie stanowisko może być spowodowane przeświadczeniem, że każde zbycie towarów lub nieruchomości (o ile nie zostało w sposób wyraźny wyłączone) podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Organy podnoszą, że jest to zbycie odpłatne, gdyż spółka przekazuje zbywcy ekwiwalent w postaci udziału w zysku spółki. Takie prawo majątkowe spełnia kryteria określone w art. 29a ustawy o VAT dla zapłaty za dostawę towarów lub wykonanie usług. Wskutek wątpliwości, jakie zawsze pojawiały się w kontekście opodatkowania wkładów niepieniężnych do spółek osobowych, podatnicy zaczęli interesować się możliwością stosowania w ich przypadku zwolnienia z VAT (Bem i Ożóg 1997, s. 8–12; Klimkiewicz et. al. 2011, s. 147–149; Przywara 2014, s. 34–39; Zamoyska 2011). Przeniesienie ZCP nie podlega podatкови od towarów i usług co wynika wprost z art. 6 pkt. 1 ustawy o VAT. Oznacza to, że jeśli przeniesieniu ulega ZCP, to czynność jest niewidoczna na płaszczyźnie VAT. Wedle obowiązującej linii interpretacyjnej organów podatkowych aport spełnia przesłanki uznania za czynność zbycia (przeniesienia) ZCP (IPTPP2/4512-502/15-5/PRP; IBPP3/4512-597/15/JP; IBPP3/4512-604/15/EJ; Ilski 2014, s. 136–140). Przenosząc majątek spółka wstępuje w ograniczony zakres praw i obowiązków podatkowych związanych z otrzymanym zespołem majątkowym. Pozostałą część przedsiębiorstwa wspólnik może użyć do dalszego prowadzenia działalności. Jeśli jednak zaprzestanie prowadzenia działalności, opodatkowaniu będą podlegać towary własnej produkcji i te, które nie były przedmiotem dostawy (art. 14 ust. 1 ustawy o VAT).

Jeśli wskutek zbycia ZCP wspólnik nie będzie w stanie kontynuować prowadzenia działalności gospodarczej w ramach swojego przedsiębiorstwa, to powinien złożyć zgłoszenie celem usunięcia z rejestru podatników VAT czynnych (art. 96 ust. 6 ustawy o VAT). Spółka, która otrzymała ZCP ma prawo do dokonania korekt podatku naliczonego określonych w art. 91 ust. 1–8 ww. ustawy. Gdy ZCP jest przedmiotem zbycia pomiędzy dwoma podatnikami to wówczas transakcja taka nie wpływa na prawo do odliczenia podatku naliczonego przez zbywcę przedsiębiorstwa. Jeśli spółka osobowa uiściła takse notarialną z VAT wynikającą z faktury wystawionej przez notariusza, istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego. Następuje częściowa sukcesja praw i obowiązków związanych z podatnikiem, który wniósł do spółki aport (Matarewicz i Piątkowska-Chmiel 2014). Jeśli kontynuuje prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej, przy wykorzystaniu składników, które nie były przedmiotem aportu to jego sytuacja podatkowa na płaszczyźnie VAT zmieni się jedynie w zakresie praw i obowiązków związanych ze składnikami ZCP.

Obowiązki dokumentacyjne dotyczące podatków mogą także wystąpić w odniesieniu do innych danin publicznych.

4. Aport ZCP na gruncie PCC

Umowa spółki osobowej nie zawsze musi być zawarta przez wspólników w formie aktu notarialnego. W omawianym przykładzie przyjęto, że zarówno akt erekcyjny, jak i zmiana umowy będzie dokonana przy asyście notariusza. Warto rozważyć, kiedy płatnik podatku od czynności cywilnoprawnych (notariusz) powinien pobrać podatek w związku ze zmianą umowy spowodowaną wniesieniem przez nowego wspólnika aportu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt. 1 ustawy o PCC, zwiększenie majątku związane z wniesieniem wkładu będzie wiązało się z powstaniem obowiązku w PCC. Podatnikiem będzie spółka osobowa, zaś stawka podatkowa wyniesie 0,5% wartości podstawy opodatkowania. Stawka jest niższa niż w sytuacji gdy następuje zbycie ZCP w formie sprzedaży. Wtedy strony umowy mogą przyjąć stawkę 2% (Nierobisz i Waclawczyk 2011, s. 54; wyroki NSA: II FSK 500/12 i II FSK 1643/11) dla wszystkich elementów ZCP lub wyodrębnić poszczególne składniki i przyporządkować każdy z nich do stawki wymienionej w art. 7 ust. 1 pkt. 1 ustawy o PCC. Możliwe są także inne formy rozporządzania majątkiem ZCP związane z przeniesieniem zespołu majątkowego na spółkę (np. zamiana, odpłatne użytkowanie), jednak nie wiążą się one (jak w przypadku sprzedaży) z przejściem definitywnym własności ZCP na spółkę. Wspólną cechą przeniesienia na spółkę ZCP jest zazwyczaj otrzymanie pewnego świadczenia wzajemnego od spółki. Mimo że dokonanie aportu do spółki wiąże się z otrzymaniem przez wspólnika ekwiwalentu, to jednak na płaszczyźnie podatku od czynności cywilnoprawnych aporty traktowane są jako zmiany umów spółki i związane z tym podwyższenie majątku (niekiedy kapitału zakładowego) podmiotu.

Przedmiotem opodatkowania jest zmiana umowy spółki osobowej, a nie faktyczne rozporządzenie wkładem na rzecz spółki (Wagner 2011, s. 14). W przypadku spółki osobowej nie stosuje się *per analogiam* wyłączenia dla spółek kapitałowych, do których wnoszone jest ZCP (art. 2 pkt. 6c tiret pierwsze ww. ustawy). Obowiązek podatkowy powstaje wraz z podjęciem uchwał dotyczących zmiany tekstu jednolitego. Wedle art. 3 ustawy o PCC, uzależniono obowiązek podatkowy od chwili podjęcia uchwały przez zgromadzenie wspólników spółki kapitałowej, nie zaś od wydania postanowienia przez sąd rejestrowy dotyczącego zmiany wpisu w KRS spółki. Oznacza to, że jeśli uchwała zebrania wspólników spółki osobowej dotycząca wniesienia ZCP nie zostanie zarejestrowana i *de facto* nie zostanie usankcjonowana, to spółka, która uiściła podatek będzie mogła wystąpić o jego zwrot. Nie wynika to jednak wprost z art. 11 ww. ustawy, który zawiera m.in. takie odniesienie do czynności nieskutecznego (niezarejestrowanego) podwyższenia kapitału zakładowego. W art. 11 ust. 1 pkt. 3a i 4 ustawy o PCC użyto sformułowania „spółka nie została zarejestrowana w rejestrze przedsiębiorców lub wysokość kapitału zakładowego

spółki kapitałowej została zarejestrowana w kwocie niższej niż określała umowa spółki”. O ile w odniesieniu do aportu wnoszonego przy zawarciu umowy spółki osobowej można by rozważać stosowanie artykułu wprost, to jednak w przypadku podwyższania wysokości wkładów do spółki (jej majątku), powoływanie się art. 11 ust. 1 pkt. 3a i 4 ustawy byłoby nieuprawnione. Jak bowiem wskazuje się w orzecznictwie (wyrok WSA w Krakowie I SA/Kr 197/15; wyrok WSA w Poznaniu III SA/Po 742/09; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim I SA/Go 411/10), przepis ten zawiera zamknięty katalog i nie można stosować wykładni rozszerzającej w odniesieniu do listy sytuacji uprawniających do wystąpienia o zwrot PCC. Dlatego też, artykuł 11 ust. 1 pkt. 1 i 2 ww. ustawy należy interpretować zgodnie z jego literalnym brzmieniem. Zwrot podatku przysługuje, gdy skutki czynności zostały uchylone lub gdy nie spełnił się warunek zawieszający czynności (od której uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej). Przyjmuje się, że do tego typu sytuacji nie można zakwalifikować braku rejestracji w KRS zmian dokonanych w umowie spółki osobowej (Michta i Pankrac 2013, s. 215–217). Jest to logiczne założenie, gdyż obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w związku z dokonaniem czynności (zmiana umowy spółki).

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt. 8b ustawy o PCC, podstawę opodatkowania w przypadku aportu do spółki osobowej stanowi wartość, o jaką zwiększył się dotychczasowy majątek spółki. Ponieważ płatnik pobiera podatek od spółki w związku ze zmianą umowy spółki, to bezpośredniego odniesienia nie ma art. 6 ust. 9 ustawy o PCC, który dotyczy wydatków ponoszonych w związku z rejestracją, które mogłyby być brane pod uwagę przy ustaleniu podstawy opodatkowania. Wysokość podstawy podaje *de facto* wspólnik wnoszący wkład określając wartość aportu, pozostali wspólnicy dają wiarę tej wartości, czego dowodem jest podpisanie uchwał o wyrażeniu zgody na wstąpienie nowego wspólnika i wniesienie przez niego aportu. Podana wartość aportu powinna odpowiadać wartości rynkowej ZCP, którą można ustalić sumując poszczególne wartości rynkowe praw, ruchomości, nieruchomości wchodzących w skład zespołu majątkowego. Określenie wartości wszystkich składników jest skomplikowanym procesem a jego wynik zależy od wielu czynników (przyjętej metody badania, zakresu przedmiotowego ZCP, wyceny dóbr niematerialnych) (Dworniak 2012, s. 32; Waluga 2007, s. 178–180). Istnieją jednak pewne elementy ZCP, których wartość może wynikać z powszechnie dostępnych cen rynkowych, np. nieruchomości. Notariusz nie bada, czy podana w akcie wartość wkładu odpowiada rynkowej i w jaki sposób wspólnik dokonał ustalenia akurat takiej wysokości. Ma to jednak kluczowe znaczenie dla prawidłowego pobrania przez płatnika podatku od spółki. Wedle art. 10 ust. 1 pkt. 3 c ustawy o PCC płatnik nie odpowiada za podatek niepobraný, jeśli wykáže brak swojej winy⁸. Oznacza to, że jeśli podatek byłby pobrany w wysokości niższej niż ustalił to organ podatkowy, to notariusz podnosiłby

⁸ Przepis ten wprowadzono 01.01.2016 r. (art. 23 pkt. 6a ustawy z 25.06.2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015, poz. 1045) dlatego trudno stwierdzić, w jaki sposób będzie interpretowany w praktyce. Jednak z uwagi

winę podatnika, który w sposób nieprawidłowy określił podstawę opodatkowania. Notariusz, stwierdzając znacznie zaniżoną wartość zorganizowanej części przedsiębiorstwa (np. 10 000 zł gdy w skład wchodzi nieruchomości), mógłby skorzystać z prawa odmowy sporządzenia aktu notarialnego sprzecznego z prawem podatkowym (Bernat 2015, s. 77–90). W takim wypadku uchroniłby siebie od odpowiedzialności jako płatnika oraz uniemożliwiłby sporządzenie aktu notarialnego w oparciu o nierynkową wartość ZCP.

Zgodnie z art. 2 pkt. 4 ustawy o PCC, omawianemu podatkowi nie podlegają czynności inne niż umowa spółki i jej zmiany w zakresie, w jakim opodatkowane są podatkiem od wartości dodanej lub jedna ze stron czynności jest zwolniona. Ustawodawca wprost jednak wskazał, że wyłączenie nie dotyczy zmian związanych z umową spółki (np. aport). Nie jest także dopuszczalne kwalifikowanie czynności w taki sam sposób na gruncie VAT jak i PCC. W przypadku podatku od wartości dodanej zbycie ZCP nie wywołuje skutków podatkowych. Natomiast podatek od czynności cywilnoprawnych nie jest związany z przeniesieniem zespołu składników majątkowych na spółkę, lecz ze zmianą umowy spółki, wraz z którą zwielokrotnieniu ulega wartość majątku spółki jawnej. Gdyby zatem w art. 2 pkt. 4 ww. ustawy nie było wyłączenia dla czynności zmiany umowy spółki, to obowiązek w PCC i tak by powstał, gdyż aport ZCP do spółki jawnej inaczej rozpoznaje się na gruncie ustawy o PCC i ustawy o VAT (Chustecka 2010; Bartosiewicz 2013; Krywan 2013). Chociaż niektóre czynności cywilnoprawne zostały ujęte w zakresie przedmiotowym obu podatków, to należy zwracać uwagę, czy czynność kwalifikowana w konkretny sposób na gruncie PCC wywołałaby skutki na gruncie VAT.

5. Podsumowanie

Wniesienie wkładu do spółki osobowej, jest zawsze związane z koniecznością poniesienia wydatku po stronie wnoszącego. Wynika to z istoty aportu, który musi mieć wartość dodatnią, aby zwiększał majątek spółki. Nie oznacza to jednak w każdym przypadku takich samych skutków podatkowych. Jak zostało powyżej wykazane wniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki osobowej może nie podlegać VAT, o ile zespół składników opisywanych w akcie notarialnym dotyczącym zmiany rzeczywiście spełnia kryterium uznania go za ZCP. Autor zdefiniował zorganizowaną część przedsiębiorstwa jako zespół majątkowy wyodrębniony finansowo (od całości przedsiębiorstwa), który wykorzystywany jest w celach zarobkowych, posiada wartość dodatnią i może być przedmiotem sukcesji.

W odniesieniu do PCC, należy podkreślić nieuchronność powstania obowiązku podatkowego w przypadku wniesienia aportu. Ponieważ analizie poddano spółkę osobową prawa handlowego, to stosowanie procedury zwrotu podatku zgodnie

na stopień ogólności „braku winy”, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 3C ustawy o PCC, może być trudno udowodnić płatnikom, że dochowali należytej staranności.

z art. 11 ust. 1 pkt. 3a i 4 ustawy o PCC jest nieuprawnione. Brak rejestracji w KRS podwyższenia majątku spółki nie stoi na przeszkodzie obowiązkowi podatkowemu. Warto także wskazać, że fakt wyłączenia z opodatkowania w zakresie VAT nie może być podstawą do zwolnienia z PCC. Najistotniejsze zatem jest właściwe określenie wartości wkładu, gdyż jest to podstawą obliczenia i pobrania podatku przez płatnika.

Mając na uwadze przeprowadzone badania, można zauważyć stałe zainteresowanie podatników i organów podatkowych zagadnieniem wniesienia ZCP do spółki osobowej. Jest to zrozumiałe, gdyż w ten sposób podatnik wybiera rozwiązanie korzystniejsze dla niego pod względem podatkowym (VAT). Problemem wydaje się jednak sposób określenia wartości wkładu na płaszczyźnie PCC. Jeśli zmiana umowy spółki dokonywana jest w formie notarialnej, to nie można wymagać od rejestra, aby na podstawie zwyczajowo posiadanych dokumentów weryfikował kwotę podaną przez wnoszącego. Kolejnym problemem jest brak podstawy prawnej wystąpienia o zwrot pobranego PCC w sytuacji, gdy majątek nie zostanie podwyższony (np. uchwały zebrania wspólników nie zarejestruje sąd). Dlatego też jako postulat *de lege ferenda* należy wskazać potrzebę rozszerzenia art. 11 ust. 1 ustawy o PCC o punkt dotyczący możliwości zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych jest rejestracja zmian w zakresie podwyższenia majątku nie została dokonana w KRS. Takie rozwiązanie służy zrównaniu sytuacji prawnej spółek kapitałowych i osobowych w świetle przepisów o PCC.

Bibliografia

1. Bartosiewicz A., Kubacki R. (2014): VAT. Warszawa, Komentarz Lex.
2. Bartosiewicz A. (2013): VAT. Warszawa, Komentarz Lex.
3. Bazalczuk M. (2007): Podział spółki z o.o. przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa i zawiązanie nowej spółki – skutki na gruncie podatku dochodowego. Doradztwo Podatkowe Nr 7–8.
4. Bem R., Ozóg I. (1997): C. Wiśniewski Aporty – problemy podatkowe. Przegląd Podatkowy Nr 6.
5. Chustecka K. (2010): Podatek od czynności cywilnoprawnych. Praktyka i orzecznictwo. Warszawa.
6. Dacewicz M. (2014): Lepiej mieć dobry plan restrukturyzacji. Prawo i Podatki Nr 28.
7. Dębecki D. (2001): Podatki w upadłości. Doradztwo Podatkowe Nr 12.
8. Dworniak J. (2012) Podatek od czynności cywilnoprawnych i opłata skarbową w 2012 roku. Komentarz i zbiór przepisów. Warszawa.
9. Goettel M., Lemmonier M. (red.) (2011): Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków. Warszawa.
10. Grzywacz M. (2011): Zakres przedmiotowy pojęcia zorganizowana część przedsiębiorstwa, Jurysdykcja podatkowa Nr 6.
11. Klimkiewicz K. (red.) (2011): Restrukturyzacja spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe. Warszawa.
12. Kłosowski K. (2008): Zbycie przedsiębiorstwa w świetle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Doradztwo podatkowe Nr 7–8.

13. Krempa S. (2002): Skutki podatkowe sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części. cz. II. Przegląd Podatkowy Nr 9.
14. Krywan T. (2013): VAT. Komentarz. Wrocław.
15. Iłski M. (2014): Pojęcie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa na gruncie prawa podatkowego. Adam Mickiewicz University Law Review Nr 3.
16. Mariański A. (2010): Podatkowe aspekty przystępowania i występowania ze spółek handlowych. cz. 1. Przegląd Podatkowy Nr 7.
17. Matarewicz J., Piątkowska-Chmiel A. (2014): VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług. Warszawa.
18. Michta D., Pankrac L. (2013) Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz. Warszawa.
19. Modzelewski M. (2013) Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług. Warszawa
20. Nierobisz T., Waclawczyk A. (2011): Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny, Warszawa.
21. Pałys J. (2008) Głosa do wyroku SN z dnia 13 stycznia 2005 r., II PK 119/04. Głosa Nr 2.
22. Pęczyk-Tofel A., Tofel M.S. (2009): Obrót udziałami lub akcjami przez spółkę holdingową. Prawo Spółek Nr 7–8.
23. Przywara M. (2014): Aporty do spółek – konsekwencje w VAT, Rachunkowość Nr 11.
24. Sołtys B. (1996): Kontrowersje wokół pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przegląd Prawa Handlowego Nr 2.
25. Szczygieł D. (2009): Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa (1 maja 2004 r. – 1 grudnia 2008 r.). Prawo i Podatki Nr 2.
26. Stępka J.A. (2004): Sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa w upadłości. Prawo Spółek Nr 10.
27. Tubielewicz K. (2012): Współczesne uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstw, Research on Enterprise in Modern Economy – theory and practice Nr 2.
28. Waluga M. (2007): Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Warszawa.
29. Wagner T. (2011): Głosa do wyroku NSA z dnia 12 stycznia 2010 r., II FSK 1266/0. Prawo i Podatki Nr 18.
30. Włoch J. (2013): Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług – problemy praktyczne. Doradztwo Podatkowe Nr 7.
31. Woźniak K. (1996): Sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa w świetle praktyki skarbowej oraz praktyki dotyczącej podatków od towarów i usług. Doradztwo Podatkowe Nr 1.
32. Zamoyska M. (2011): Aporty do spółek kapitałowych i osobowych. Kluczowe zagadnienia podatkowe, zarys aspektów prawnych. Warszawa.
33. Zubrzycki J. (2015): Leksykon VAT. Wrocław.

Wyroki sądowe – według kolejności występowania

wyrok NSA z 25.06.2013 r., I FSK 955/12, Lex nr 1372709

wyrok NSA z 15.05.2012 r., I FSK 1223/11, Lex nr 1228884.

wyrok WSA w Warszawie z 28.04.2011r., III SA/Wa 1767/10, Lex nr 1167887.

uchwała NSA z 16.11.2015 r., I FPS 6/15, źródło: CBOSA

wyrok NSA z 5.04.2012 r., I FSK 1001/11, źródło: CBOSA.

wyrok NSA z 29.02.2014 r., I FSK 704/11, źródło: CBOSA

wyrok NSA z 12.02.2014 r., II FSK 500/12, Lex nr 1425154
wyrok NSA z 12.04.2014 r., II FSK 1643/11, Lex nr 1303230.
wyrok WSA w Krakowie z 21.05.2015 r., I SA/Kr 197/15, Lex nr 1755364.
wyrok WSA w Poznaniu z 31.03.2010 r., III SA/Po 742/09, Lex nr 590771.
wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 15.09.2010 r., I SA/Go 411/10, Lex nr 748498.

Interpretacje indywidualne według kolejności występowania

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 31.12.2015 r., IBPP3/4512-803/15/EJ.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.12.2015 r., IBPP3/4512-825/15/EJ.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3.12.2015 r., IPTPP1/4512-555/15-2/RG.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 19.02.2014 r., IPTPP2/443-883/13-4/KW.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2.12.2015 r., IPPP3/4512-875/15-2/KP.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 05.12.2015 r., IPTPP2/4512-502/15-5/PRP.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23.11.2015 r., IBPP3/4512-597/15/JP.

interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.11.2015 r., IBPP3/4512-604/15/EJ.

ORGANISED PART OF ENTERPRISE CONTRIBUTION INTO THE PARTNERSHIP – VALUE ADDED TAX AND THE CIVIL LAW TRANSACTIONS TAX ASPECTS

Abstract

The author consider a way of taxing actions insert organized part of enterprise into a partnership in the light of the VAT provisions and tax on civil law transactions. Author clarify the concept „organized part of enterprise” on the Value Added Tax and will issue of the possibility of exemption from taxation contribution in kind. In the article analytical and linguistic-logical research methods were applied. As the result of the analysis undertaken, it was concluded that „organized part of the enterprise” is a group of wealth, extracted financially (from enterprise), which has a positive value and can be the subject of succession. If the contribution is classified as „organized part of the enterprise”, input to partnership will not be a subject to VAT and tax on civil law transactions shall be 5% of the contribution value. As *de lege ferenda* postulate was the need to extend the existing catalogue of cases entitling to return the civil law transactions tax return for the company, in which amendment to articles of association (resolution on increasing the company’s assets) hasn’t been registered by the court.

Keywords: partnership, taxpayer, tax.