

ARTUR KRUKOWSKI

OPODATKOWANIE ZMIAN PODMIOTOWYCH SPÓŁKI CYWILNEJ

I

Spółka cywilna jest stosunkiem obligacyjnym wynikającym z umowy, w której wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów – art. 860 § 1 kodeksu cywilnego. Cel założonej spółki cywilnej winien być rozumiany bardzo szeroko, ale nie można go utożsamiać jedynie z dążeniem do zysku, wystarczy, by działanie wspólników prowadziło do osiągnięcia jak najlepszego efektu. Zarówno cel, do którego dążą mają wspólnicy spółki cywilnej, jak i wniesienie wkładów, stanowią elementy przedmiotowo istotne umowy spółki (*essentialia negotii*) i muszą ją kształtować.

Cechą charakterystyczną dla spółki cywilnej jest solidarna odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki. Oznacza to, że każdy wspólnik odpowiada za całość zobowiązań spółki w pełnej wysokości i jest to odpowiedzialność o charakterze osobistym (obejmuje cały majątek). Umowa spółki dla celów dowodowych (*ad probationem*) powinna mieć formę pisemną.

Aby można było utworzyć spółkę, potrzeba co najmniej dwóch wspólników, którymi mogą być osoby fizyczne lub prawne. Funkcjonowanie w spółce przynajmniej dwóch wspólników jest warunkiem koniecznym do jej istnienia. W sytuacji, gdy z dwóch wspólników w spółce pozostałby jeden z przy-

Mgr ARTUR KRUKOWSKI – doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, adres do korespondencji: e-mail: artikruk@poczta.onet.pl, artur.krukowski@lb.mofnet.gov.pl

czyn obiektywnych, ustaje byt prawny takiej spółki¹. Spółka jednoosobowa nie istnieje, można to także wywieść z samej istoty „umowy” spółki, gdyż pod tym pojęciem należy rozumieć zgodne oświadczenie woli przynajmniej dwóch stron.

Wkład wniesiony przez wspólnika do spółki jest w doktrynie rozumiany bardzo szeroko. Może on mieć charakter pieniężny i niepieniężny (wniesienie praw majątkowych, świadczenie usług, ruchomości, nieruchomości). Należy w tym miejscu zaznaczyć, że wniesienie wkładu do spółki polega na przeniesieniu własności tego wkładu na wszystkich wspólników. Wspólnicy stają się wówczas współwłaścicielami wniesionych wkładów na zasadzie bezudziałowej współwłasności łącznej. To stwierdzenie będzie podstawą do dalszych rozważań związanych ze zmianami podmiotowymi w spółce cywilnej.

Kodeks cywilny bardzo rygorystycznie podchodzi do możliwości zmian stron tej umowy. Mimo obowiązywania zasady swobody umów, zawartej w art. 353a kodeksu, zapisy ustawowe ograniczają tę możliwość tylko do dwóch przypadków, w których dopuszczalne są zmiany podmiotowe w spółce cywilnej bez jej rozwiązania.

Pierwszy przypadek reguluje art. 869 k.c., a polega na tym, że każdy wspólnik może wystąpić ze spółki poprzez wypowiedzenie swojego udziału na 3 miesiące przed końcem roku obrachunkowego (jeżeli spółka została zawarta na czas nieoznaczony). W tym wypadku nie jest potrzebne żadne uzasadnienie wypowiedzenia, a po wystąpieniu wspólnika spółka zachowuje swój byt prawny, w tym ustaloną wcześniej pozycję podatkową. Oczywiście należy pamiętać, że wystąpienie wspólnika ze spółki dwuosobowej automatycznie spowoduje rozwiązanie takiej umowy. Przepis § 2 art. 869 daje możliwość wypowiedzenia udziału także wtedy, gdy umowa została zawarta na czas oznaczony, jednakże wspólnik musi tutaj podać „ważne powody” takiego wypowiedzenia. „Ważne powody” wspólnika powinny być interpretowane indywidualnie, gdyż zależą one od konkretnego przypadku. Wypowiedzenie udziału składa się w formie pisemnej i należy je złożyć wszystkim wspólnikom spółki.

Druga możliwość zmian podmiotowych w spółce cywilnej polega na tym, że do spółki w miejsce zmarłego wspólnika mogą wejść jego spadkobiercy. Takie rozwiązanie musi mieć swoje umocowanie w treści umowy lub uchwale wspólników, ponadto spadkobiercy muszą wskazać jedną osobę, która będzie

¹ Wyrok NSA z 08.04.1991 r. SA/Wr 48/91, ONSA 1991, nr 3-4, poz. 56.

wykonywała ich prawa – art. 872 kodeksu cywilnego. Spadkobiercy wspólnika mogą wejść do spółki z chwilą otwarcia spadku pierwotnie jako wspólnik zbiorowy. Mamy tutaj do czynienia z wejściem do spółki z mocy samego prawa. Jeżeli jeden ze spadkobierców nie chce uczestniczyć w spółce, zawsze może z niej wystąpić na zasadach określonych w opisanym wyżej art. 869 kodeksu. W razie sporu między spadkobiercami co do wskazania tej osoby, możliwe jest zwrócenie się o rozstrzygnięcie do sądu².

Podstawową cechą wspólną przedstawionych zmian podmiotowych w spółce cywilnej jest to, że w ich wyniku nie ulega likwidacji byt prawny spółki. Ma to oczywiście bardzo konkretne skutki podatkowe, a mianowicie powyższe zmiany nie rodzą obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych (chyba, że w wyniku zmiany umowy spółki, np. poprzez wniesione przez spadkobierców wkłady). Spółka może nadal działać pod dotychczasowym numerem NIP, a powyższe zmiany dotyczące osób wspólników nie rodzą żadnego obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT.

Problem powstaje w momencie, kiedy zmiany podmiotowe w spółce następują w okolicznościach innych niż kodeksowe, np. gdy do spółki chce przystąpić nowy wspólnik lub w miejsce dotychczasowego wspólnika wchodzi nowy (np. poprzez zbycie udziału przez pierwotnego wspólnika). Taka zmiana podmiotowa jest rozbieżnie interpretowana na gruncie prawa cywilnego przez doktrynę. Według panującego poglądu przystąpienie do spółki nowego wspólnika oznacza zawarcie nowej umowy spółki. Stronami tej umowy będą dotychczasowi wspólnicy oraz podmiot przystępujący³. Taką nową umowę należy opodatkować podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Przeciwnie podejście kształtuje zasadę, że wstąpienie nowego wspólnika nie oznacza ustania jej bytu i powstania nowej spółki, a jedynie rozszerzenie jej składu⁴. Zwolennicy tego poglądu podkreślali, że taką sytuację należy kwalifikować jedynie jako zmianę umowy spółki. W takim stanie rzeczy nie ma mowy o podatku od czynności cywilnoprawnych od nowej umowy spółki.

Także orzecznictwo sądowe w zakresie tego problemu nie jest jednolite. Na szczególną uwagę zasługuje stanowisko Sądu Najwyższego, zawarte

² G. B i e n i e k, H. C i e p ł a, S. D m o w s k i [i in.], *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania z 2006 r.*, s. 677-704.

³ M. C h u d z i k, *Spółka cywilna – podatek od czynności cywilnoprawnych*, „Monitor Podatkowy”, 2002, nr 11, s. 32; I. M a l e r o w i c z, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13.09.1995 r.*, sygn. SA/Ka 1686/94, POP 1997, nr 1, s. 94.

⁴ M. J a r o c k i, M. P a n e k, *Podatek od czynności cywilnoprawnych a spółki*, „Monitor Podatkowy”, 2002, nr 5.

w uchwale z 21 listopada 1995 r., z której wnosimy, iż dopuszczalne jest wstąpienie do spółki cywilnej nowego wspólnika i przejęcie przez niego dotychczasowych zobowiązań oraz uprawnień za zgodą pozostałych wspólników, w tym i jednocześnie ustępujących z tej spółki. Sąd Najwyższy w tej uchwale stanął na stanowisku, że wspólnik może rozporządzać swoimi prawami w chwili występowania ze spółki⁵. Uzasadnieniem dla takiego stanowiska było, że wynikający z art. 863 § 1 kodeksu cywilnego zakaz rozporządzania udziałem w spółce cywilnej odnosi się do okresu istnienia samej spółki i uczestnictwa w niej danego wspólnika. Jednocześnie wspólnik może rozporządzać swoimi prawami w chwili wystąpienia z niej.

Zdaniem sądu nie ma przeszkód, aby nowy wspólnik, wstępując w prawa dotychczasowych, występujących ze spółki wspólników, równocześnie zobowiązał się w zamian do pokrycia nie tylko przyszłych zobowiązań spółki, ale i zobowiązań już istniejących.

Opisana wyżej uchwała szybko znalazła zarówno głosy aprobujące, jak i krytyczne, których było znacznie więcej. Jeden z autorów swe opracowanie skonkludował stwierdzeniem, że rzuca ona wiele światła na problematykę przekształceń osobowych spółek cywilnych, w tym związanych z umowami zbycia członkostwa, jednakże samo uzasadnienie uchwały – jego zdaniem – nie zawsze jest jasne i konsekwentne⁶. W glosie zdefiniowane jest konstytutywne i translatywne nabycie członkostwa w spółce osobowej. Konstytutywne ma miejsce wówczas, gdy zawarta jest umowa między wstępującym do spółki a pozostałymi wspólnikami. Z translatywnym nabyciem członkostwa mamy do czynienia wówczas, gdy umowa jest zawarta między dotychczasowym a nowym wspólnikiem, za zgodą pozostałych. Zdaniem autora Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że takie translatywne nabycie członkostwa w spółce cywilnej jest dopuszczalne.

Jedna z glos krytycznych wobec stanowiska zawartego w uchwale oparła swoje rozważania m.in. na fakcie, iż rzeczy i prawa majątkowe wniesione przez wspólników do spółki stają się przedmiotem współwłasności łącznej, charakteryzującej się brakiem oznaczenia udziałów ułamkiem w stosunku do całości majątku. Oznaczenia wielkości udziałów nie będzie dopóty, dopóki istnieje spółka. Tak więc nie można mówić o możliwości rozporządzania

⁵ Uchwała S.N. z 21.11.1995 r., sygn. akt III CZP, 160/95, „Monitor Podatkowy”, 1996, nr 3; oraz J. S t r z ę p k a, *Spółka cywilna w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 1997, s. 118.

⁶ J. P. N a w o r s k i, *Glosa do Uchwały Sądu Najwyższego z 21.11.1995 r. sygn. akt III CZP 160/95*, „Radca Prawny”, 1997/3/62.

swoim udziałem, jeżeli go nie ma. Dopiero po ustaniu spółki, np. na skutek jej rozwiązania, każdy wspólnik nabywa prawo do rozporządzania w oznaczonym stopniu majątkiem spółki⁷.

Dominujący jednak w orzecznictwie jest pogląd, zawarty m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 września 1995 r. (sygn. akt SA/Ka 1686/94), iż poszerzenie składu osobowego spółki cywilnej jest możliwe tylko przez zawarcie nowej umowy między dotychczasowymi i nowymi wspólnikami⁸. Kolejne aneksy do umowy spółki, na mocy których do spółki już istniejącej wchodziłi kolejni wspólnicy wnoszący do niej wkłady, sąd oraz organy podatkowe potraktowały jako kolejno po sobie następujące nowe umowy spółki. Nie były to zmiany umowy (jej warunków), ale zmiana stron stosunku zobowiązaniowego.

Zdaniem sądu bezpodstawny jest pogląd, że przepisy kodeksu cywilnego dopuszczają możliwość rozbudowy składu osobowego spółki tylko przez zmianę pierwotnej umowy. Uzasadnieniem dla takiego poglądu jest sama istota umowy spółki, która polega na zobowiązaniu się wspólników do dążenia w kierunku osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego. Jest to porozumienie określonych osób, które tworzą określoną wspólnotę opartą na współwłasności łącznej majątku. Same procedury zmiany składu osobowego spółki cywilnej są ściśle określone przepisami kodeksu cywilnego i tylko takie są dopuszczalne, aby zachowany został byt prawny pierwotnej spółki cywilnej. W uzasadnieniu wskazano wyraźnie tylko dwa przypadki, w których zmiana składu osobowego spółki cywilnej nie powoduje ustania jej bytu, a mianowicie przypadki uregulowane w art. 869 i 872 kodeksu cywilnego.

Mimo tego że zgodnie z przeważającym stanowiskiem doktryny i orzecznictwa wejście nowego, w miejsce występującego wspólnika lub poszerzenie dotychczasowego składu o nowych należy potraktować jako nową umowę spółki, organy podatkowe różnie podchodzą do tak przedstawionego problemu. Sama różnica polega na tym, że dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych postępują zgodnie z dominującym poglądem, natomiast na gruncie podatku od towarów i usług zmiany podmiotowe traktowane są jedynie jako zwykła zmiana umowy spółki, która nie doprowadziła do jej likwidacji. Konkludując te rozważania, można pokusić się o stwierdzenie, że w ramach zasady swobody umów zawartej w art. 353ą kodeksu cywilnego

⁷ R. J u r g a, *Glosa do Uchwały Sądu Najwyższego z 21.11.1995 r.*, sygn. akt III CZP 160/95, PUG 1996/10/15.

⁸ Wyrok NSA z 13.09.1995 r. SA/Ka 1686/94, „Monitor Podatkowy”, 1996, nr 4.

strony mogą w zasadzie dowolnie kształtować zawierane przez siebie umowy, również jeżeli chodzi o zmiany ich stron, jednakże takie zgodne oświadczenia woli nie zawsze będą nadal tymi samymi spółkami cywilnymi.

II

W przedstawionej wyżej sytuacji organy podatkowe opodatkowują wejście nowego wspólnika podatkiem od czynności cywilnoprawnych – zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. k ustawy⁹. Także obowiązująca do końca 2000 roku ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej opodatkowywała czynność cywilnoprawną w postaci zawarcia umowy spółki cywilnej.

Podstawą opodatkowania w tym wypadku jest wartość wkładów wniesionych do majątku spółki. Z dokładnej analizy przepisu art. 6 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wynika, że ustawodawca w tym wypadku nie nakazał ani podatnikowi, ani organom podatkowym, aby wartość wkładów odpowiadała ich wartości rynkowej. Wystarczy, że wnoszący wkład subiektywnie oceni jego wartość. Brak podstaw prawnych, aby organy podatkowe zakwestionowały wartość wkładów podaną przez wspólników w umowie. Trzeba przy tym pamiętać, że w celu zapłacenia podatku wspólnicy winni złożyć deklarację PCC-1 i tam zadeklarować podstawę opodatkowania w postaci sumy wartości wkładów oraz należny od tej kwoty podatek (chyba, że umowa jest sporządzona w formie aktu notarialnego, to wtedy obowiązek obliczenia i pobrania tego podatku spadnie na notariusza – jako jego płatnika). W powyższym przypadku stawka podatkowa wyniesie 0,5%, a termin płatności upłynie po 14 dniach od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. od sporządzenia aneksu (umowy) o przystąpieniu do pierwotnej spółki nowych wspólników.

Tak więc wysokość podatku będzie tutaj zależała od wielkości (wartości) wkładów wszystkich wspólników, tj. tych, którzy na wstępie założyli pierwszą spółkę oraz tych, którzy później postanowili z nimi prowadzić działalność w takiej formie. Przez swoje przystąpienie nowi wspólnicy spowodowali powstanie nowej spółki.

Zgodnie z art. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązek podatkowy przy umowie spółki cywilnej ciąży na jej wspólnikach

⁹ Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. 2005 r., nr 41, poz. 399 z późn. zm.).

i w myśl przepisu art. 5 ust. 2 tejże ustawy są oni zobowiązani do zapłaty podatku na zasadzie odpowiedzialności solidarnej. Można przy tym zaznaczyć, że po 1 stycznia 2007 r. solidarna odpowiedzialność z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych nie jest już zasadą i cechą charakterystyczną tego podatku, lecz została potraktowana przez ustawodawcę jako sytuacja wyjątkowa, jako swoisty wyjątek od reguły, że podatek ciąży tylko na jednym podmiocie.

Należy tutaj zauważyć, że o ile nowi wspólnicy w spółce cywilnej obciążeni będą podatkiem od czynności cywilnoprawnych po raz pierwszy, o tyle osoby, które współdziałały w ramach spółki, już wcześniej zapłacą podatek po raz kolejny. Taki proces będzie miał miejsce za każdym razem, jak tylko dojdzie między wspólnikami do innych zmian podmiotowych, niż określone przepisami kodeksu cywilnego.

Takie działanie organów podatkowych zostało potwierdzone orzecznictwem sądowym, np. w powołanym już wyroku NSA z 13 września 1995 r. Wprawdzie wyrok ten dotyczy okresu, gdzie umowy spółki podlegały ustawie z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, ale ze względu na tożsamość tej regulacji z przepisami nowej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych orzeczenie to pozostaje nadal aktualne. W uzasadnieniu sąd administracyjny stwierdził, że organ podatkowy prawidłowo potraktował „aneksy” do umowy w przedmiocie przystąpienia nowych wspólników do spółki jako odrębne umowy spółki i opodatkował je opłatą skarbową.

Dość jednolicie do tego problemu podchodzi doktryna prawnicza, np. w komentarzu do podatku od czynności cywilnoprawnych autorstwa A. Mariańskiego i D. Strzelca czytamy, że każda zmiana stron umowy spółki cywilnej, inna niż przewidziana w kodeksie cywilnym (art. 869 i 872), oznacza powstanie nowej spółki cywilnej, a więc i powstanie obowiązku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy nowej spółki¹⁰.

W innym komentarzu dotyczącym tego właśnie problemu spotykamy się ze stwierdzeniem, że nie jest zmianą umowy spółki poszerzenie jej składu osobowego. Jest ono możliwe tylko przez zawarcie nowej umowy między dotychczasowymi i nowymi wspólnikami. Zbywanie członkostwa w spółce cywilnej uznać należy za niedopuszczalne. Umowy pomiędzy wszystkimi wspólnikami a nowymi wspólnikami, których celem jest poszerzenie grona wspól-

¹⁰ A. M a r i a ń s k i, D. S t r z e l e c, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o opłacie skarbowej*, Warszawa 2005, s. 82-84.

ników, należy traktować jako nowe umowy spółki i stosownie do tego pobierać podatek od czynności cywilnoprawnych¹¹.

Wobec powyższego pozostaje pytanie, jakie zmiany umowy nie wpłyną na utratę bytu prawnego spółki cywilnej. Najprościej można tutaj wskazać na te zmiany, które nie wiążą się ze zmianami podmiotowymi w spółce, a najlepszym przykładem będzie wnoszenie przez wspólników nowych wkładów do spółki. Taka zmiana umowy – zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 w związku z ust. 3 pkt 1 tego artykułu – podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, o ile spowodowało to zwiększenie majątku spółki.

III

Zupełnie odmiennie organy podatkowe traktują zmiany podmiotowe w spółce cywilnej na gruncie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹². W przypadku tego podatku wejście nowego wspólnika (wspólników) do spółki cywilnej nie jest traktowane jako nowa umowa spółki, ale jako jej kontynuacja. W konsekwencji, po zmianach spółka pozostaje w swoim pierwotnym kształcie i posługuje się tym samym numerem NIP¹³. W świetle praktyki urzędów skarbowych w zakresie ustawy o podatku od towarów i usług, po wejściu do spółki nowych wspólników jest to ten sam podatnik tego podatku, składający deklaracje VAT-7 lub VAT-7K z uwzględnieniem kwot deklarowanych przed zmianami podmiotowymi w spółce. Takie stanowisko zostało także wyrażone w interpretacji jednego z organów podatkowych pierwszej instancji z 2 kwietnia 2005 r., wydanej w trybie art. 14a ustawy Ordynacja podatkowa¹⁴.

We wniosku podatnik zwrócił się z pytaniem m.in. w zakresie następujących kwestii:

¹¹ Z. O f i a r s k i, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC: 2001, komentarz do art. 6 ustawy o PCC.

¹² Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

¹³ Ustawa z dnia 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., nr 269, poz 2681 z późn. zm.).

¹⁴ Postanowienie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z dnia 02.04.2005 r., sygn. PP2-1/443-11/05, publ. SIP, www.mofnet.gov.pl

– czy do spółki cywilnej dwuosobowej może przystąpić trzecia osoba będąca zarazem małżonkiem jednego ze wspólników (spółka ulega poszerzeniu o jedną osobę), oczywiście za zgodą osób tworzących spółkę,

– czy ta zmiana nie spowoduje konieczności tworzenia remanentu likwidacyjnego z koniecznością jego opodatkowania, szczególnie w kontekście podatku VAT, oraz nadania nowego numeru NIP i REGON.

Organ podatkowy uznał stanowisko podatnika w zakresie tych dwóch przedstawionych zagadnień za prawidłowe, a mianowicie po przystąpieniu do spółki trzeciego wspólnika nie jest ona zobowiązana do sporządzenia remanentu likwidacyjnego i opodatkowania go podatkiem od towarów i usług. Zdaniem organu podatkowego istnienie spółki zależy od woli przynajmniej dwóch osób, a w związku z tym, iż po zmianach w składzie osobowym spółki, liczba wspólników nie jest mniejsza niż dwa, spółki nie można uznać za rozwiązaną. Sama zmiana składu osobowego spółki nie wywołuje natomiast skutków na gruncie podatku od towarów i usług, gdyż nadal mamy do czynienia z tym samym podatnikiem podatku od towarów i usług.

Na uwagę zasługuje fakt niezmienionego do dzisiaj stanowiska Ministerstwa Finansów, zawartego w piśmie z 11 marca 1996 r., gdzie stwierdzono, że nie ma przeszkód, aby już po śmierci wspólnika jego spadkobiercy zawarli umowę z pozostałymi wspólnikami, na mocy której wejdą oni do spółki na miejsce spadkodawcy¹⁵.

Według Ministerstwa Finansów nawet po śmierci można zawrzeć aneks do umowy, na mocy którego do spółki wejdą spadkobiercy wspólnika i nadal będziemy mieli do czynienia z tym samym podatnikiem podatku od towarów i usług, a to oznacza, że przepis art. 14 ustawy o VAT (art. 6a poprzednio obowiązującej ustawy o VAT z 1993 r.) nie będzie miał tutaj zastosowania. Uzasadniając swoje stanowisko w sprawie Ministerstwo powołało się wprost na orzecznictwo Sądu Najwyższego, który dopuszczał, aby – za zgodą wszystkich pozostałych wspólników – zastrzeżenie o wejściu do spółki spadkobierców wspólnika było przedmiotem późniejszej umowy.

Można się tylko domyślać, że bezpośrednią inspiracją do powołanego wyżej pisma Ministerstwa Finansów była właśnie uchwała z listopada 1995 r. O bezpośrednim związku tego orzeczenia sądowego z pismem świadczy także niewielki, kilkumiesięczny odstęp czasowy między nimi. O ile jednak stanowisko orzecznictwa sądowego odeszło od poglądu przedstawionego przez

¹⁵ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 13.03.1996 r., w: J. Z u b r z y c k i, *Leksykon VAT z 2006*, s. 1176.

Sąd Najwyższy w 1995 r., o tyle Ministerstwo swojego stanowiska nie zweryfikowało.

Należy przy tym zaznaczyć, że wprawdzie przedstawiona wyżej interpretacja organu podatkowego pierwszej instancji dotyczy indywidualnego przypadku, nie wiąże podatnika, który je uzyskał (a pozostałe organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wiąże tylko do czasu jej uchylecia lub zmiany), to jednak jest odzwierciedleniem powszechnej praktyki postępowania urzędów skarbowych w przypadku zmian podmiotowych w spółce cywilnej na gruncie podatku VAT.

IV

Przedstawione wyżej postępowanie organów podatkowych oraz stanowisko Ministerstwa Finansów w zakresie zmian podmiotowych w spółce cywilnej ocenić należy negatywnie. O ile w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych urzędy opodatkowują „aneksy” do umów spółki zgodnie z ich skutkami w prawie cywilnym (przynajmniej według dominującego poglądu orzecznictwa i doktryny), o tyle w zakresie podatku VAT praktyka pozostaje w sprzeczności z tym stanowiskiem. Jedynym uzasadnieniem dla takiego postępowania może być fakt, że leży ono w interesie podatników, gdyż nie muszą sporządzać remanentu likwidacyjnego i opodatkowywać go 22% podatkiem od towarów i usług. Ponieważ jest to korzystne dla podatników i dopóki urzędy skarbowe nie zmienią swojego podejścia, nie będzie także orzecznictwa sądów administracyjnych na ten temat, bo tylko podatnicy byliby zainteresowani, aby rozwiązanie problemu trafiło pod obrady niezawisłego sądu.

Prawidłowe postępowanie podatników i organów podatkowych powinno być zgodne z dominującą wykładnią przepisów kodeksu cywilnego, którą urzędy skarbowe cały czas stosują na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Konsekwencją takiego stanowiska jest:

1. Zgodnie z art. 14 ustawy o VAT w przypadku rozwiązania spółki cywilnej opodatkowaniu podatkiem objęte będą towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów. Podatkowi będą podlegać te towary, w stosunku do których przysługiwało podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony,

2. Podatnik, na którym ciąży obowiązek likwidacyjny VAT, powinien sporządzić spis z natury wyżej wymienionych towarów – na dzień rozwią-

zania spółki – i zawiadomić o nim właściwego naczelnika urzędu skarbowego,

3. Podatek związany z faktem sporządzenia spisu z natury powinien być rozliczony poprzez złożenie deklaracji podatkowej (VAT-7, VAT-7K)¹⁶.

Dużym niebezpieczeństwem dla podatników jest fakt, że podstawą opodatkowania w niniejszym przypadku będzie zgodnie z art. 29 ust. 10 w związku z art. 14 ust. 8 ustawy cena nabycia lub koszt wytworzenia towaru określony w momencie jego dostawy. Powyższy przepis jest bardzo restrykcyjny, ponieważ niejednokrotnie z upływem czasu np. środki trwałe znacznie tracą na wartości, a mimo to trzeba będzie zapłacić wówczas bardzo duży podatek od całkowicie zamortyzowanych rzeczy, tj. od kwoty netto ich nabycia (w praktyce w momencie likwidacji spółki cywilnej należałoby zwrócić cały podatek naliczony, który został uwzględniony w deklaracji złożonej, np. 5 lub więcej lat temu). Jedynym wyjściem, aby ustrzec się takiego obciążenia, jest sprzedaż takich towarów przed rozwiązaniem spółki i zapłacenie podatku od ceny netto ich sprzedaży.

Ponadto nowo powstała spółka cywilna powinna uzyskać nowy numer NIP – składając właściwy formularz zgłoszeniowy, NIP-2, do urzędu skarbowego (odpowiednio wcześniej obowiązkiem byłych wspólników pierwotnej umowy spółki było złożenie odpowiednich formularzy (NIP-2) celem wyrejestrowania spółki pierwotnej). W zakresie podatku od towarów i usług w celu rejestracji należy złożyć formularz VAT-R, natomiast w związku z likwidacją spółki powinien być złożony VAT-Z.

Przedstawione wyżej obostrzenia dotyczą tylko sfery podatkowej, trzeba jednak pamiętać również o konsekwencjach gospodarczych, związanych z ustaniem bytu prawnego spółki cywilnej. Gdyby restrykcyjnie zastosować te wszystkie regulacje do nieświadomych niczego wspólników spółki cywilnej, mogłoby to dla nich stanowić ogromne obciążenie finansowe.

V

Przedstawiony problem rozbieżności interpretacyjnych w zakresie opodatkowania zmian podmiotowych w spółce cywilnej w podatkach VAT i od czynności cywilnoprawnych trudno uzasadnić niezależnością prawa podatko-

¹⁶ T e n ż e, *Leksykon VAT 2006*, s. 1171-1175.

wego od innych gałęzi prawa. O ile w kontekście autonomii prawa podatkowego można interpretować pewne stany faktyczne odmiennie, niż w innych gałęziach prawa, o tyle jak uzasadnić fakt, że w ramach samego prawa podatkowego jedna ustawa podatkowa podchodzi do zagadnienia diametralnie różnie niż druga.

Można do problemu podejść na dwa sposoby i albo potraktować wejście nowego wspólnika jako nową umowę spółki tak samo w obu podatkach, ze wszystkimi konsekwencjami, albo uregulować tę kwestię wprost w ustawie o podatku od towarów i usług lub w samej Ordynacji podatkowej i już na podstawie obowiązującego prawa zezwolić na sukcesję podatkową nowej spółki cywilnej po pierwotnej spółce. Rozwiązanie problemu poprzez nowelizację Ordynacji podatkowej byłoby rozwiązaniem lepszym, niż zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług, ponieważ regulacja ordynacyjna byłaby stosowana także dla opodatkowania zmian podmiotowych w podatku od czynności cywilnoprawnych.

BIBLIOGRAFIA

I. Źródła

- Ustawa z dnia 23.04.1964 r. kodeks cywilny (Dz.U. z 1993 r., nr 64, poz. 16 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U., nr 54, poz. 535 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U., nr 11, poz. 50 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 41, poz. 399 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U., nr 4, poz. 23 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., nr 269, poz. 2681 z późn. zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 08.04.1991 r. SA/Wr 48/91, publ. ONSA 1991, nr 3-4, poz. 56.
- Uchwała S.N. z 21.11.1995 r. sygn. akt III CZP, 160/95, publ. „Monitor Podatkowy” nr 3/96p.
- Wyrok NSA z 13.09.1995 r. SA/Ka 1686/94, „Monitor Podatkowy” z 1996 r., nr 4.

II. Literatura

- B i e n i e k G., C i e p ł a H., D m o w s k i S. [i in.], Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania z 2006 r.
- Z u b r z y c k i J., Leksykon VAT 2006.
- M a r i a ń s k i A., S t r z e l e c D., Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o opłacie skarbowej, Warszawa 2005.
- O f i a r s k i Z., Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2001 r.
- Z d a n o w i c z J., Podatek od czynności cywilnoprawnych i opłata skarbową, Warszawa 2004 r.
- J a k u b e c k i A., K i d y b a A., M o j a k J., Zarys prawa spółek, Lublin 1995.
- K r u c z a ł a k K., Spółki prawa handlowego i cywilnego, Gdańsk 1992.
- J ę d r z e j o w s k a A., Przeniesienie członkostwa w spółkach osobowych.
- M i c h a l i k T., Komentarz VAT, Warszawa 2004.
- B a r t o s i e w i c z A., K u b a c k i R., VAT-2006, Warszawa 2006.
- C h u s t e c k a K., Vademecum podatnika – podatek od czynności cywilnoprawnych, Warszawa: wyd. Difin 2001.
- C h u d z i k M., Spółka cywilna – podatek od czynności cywilnoprawnych, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, s. 32.
- M a l e r o w i c z I., Głosa do wyroku NSA z dnia 13.09.1995 r., SA/Ka 1686/94, POP 1997, nr 1, s. 94.
- J a r o c k i M., P a n e k M., Podatek od czynności cywilnoprawnych a spółki, „Monitor Podatkowy” 2002 r., nr 5.
- N a w o r s k i J. P., Głosa do Uchwały Sądu Najwyższego z 21.11.1995 r. sygn. akt III CZP 160/95, „Radca Prawny” 1997/3/62.
- Postanowienie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z dnia 02.04.2005 r. sygn. PP2-1/443-11/05, publ. SIP, www.mofnet.gov.pl
- Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 13.03.1996 r., J. Zubrzycki, Leksykon VAT 2006, s. 1176.

TAXATION OF ENTITY CHANGE IN A CIVIL LAW PARTNERSHIP

S u m m a r y

The present article concentrates on the interpretational divergence concerning VAT taxation of entity change in a civil law partnership. On the basis of the presented research it is difficult to justify the autonomy of taxation law from other branches of law. As far as the context of autonomy of taxation law is concerned, it is possible to interpret some factual conditions different from other branches of law but also it is difficult to justify the fact that within the taxation law one act approaches the issue completely differently than the other.

Translated by Tomasz Pałkowski

Słowa kluczowe: VAT, spółka cywilna, prawo podatkowe.

Key words: VAT, civil law partnership, taxation law.