

Gdańsk, dnia 9 listopada 2011 r.

NACZELNIK
II URZĘDU SKARBOWEGO W GDAŃSKU
ul. Kołobrzeska 43
80-391 Gdańsk

WNIOSKODAWCY: **WIEŃCZYŚLAW NIESZCZEGÓLNY**
NIP 876-100-90-80
EUFROZYNA NIESZCZEGÓLNA
NIP 876-101-91-81
ul. Bażyńskiego 6
80-309 Gdańsk

reprezentowani przez:

TOBIASZA BOBROWSKIEGO
doradcę podatkowego (nr wpisu 11111)
z kancelarii

BERGER I WSPÓLNICY SP. K.
ul. Balcerskiego 35
80-299 Gdańsk

**WNIOSEK O STWIERDZENIE NADPŁATY
PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH**

Działając w imieniu Wieńczysława Nieszczeólnego oraz Eufrozyny Nieszczeólnej (dalej zwanych Wnioskodawcami) na podstawie załączonego pełnomocnictwa, w oparciu o art. 75 § 2 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.) składam wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie 25.987,00 zł (słownie: dwadzieścia pięć tysięcy dziewięćset osiemdziesiąt siedem złotych), pobranego od Wnioskodawców jako dłużników solidarnych z tytułu zawarcia umowy spółki cywilnej w dniu 3 stycznia 2007 r.

UZASADNIENIE

Dnia 3 stycznia 2007 r. Wnioskodawcy zawarli umowę spółki w formie aktu notarialnego sporządzonego przez notariusza Andrzeja Kosowskiego, prowadzącego kancelarię notarialną w Gdańsku przy ul. Mickiewicza 44. Przedmiotem spółki jest wspólne prowadzenie działalności gospodarczej pod nazwą „Przedsiębiorstwo Handlowo-Usługowe Kosmos”. Zgodnie z § 5 umowy do spółki wniesione zostały następujące wkłady:

- Wieńczysław Nieszczeólny – wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa o wartości aktywów i pasywów 6.778.404,08 zł (słownie: sześć milionów siedemset siedemdziesiąt osiem tysięcy czterysta cztery złote osiem groszy),

wynikającej z bilansu sporządzonego na dzień 2 stycznia 2007 r., będącego załącznikiem do umowy,

- Eufrozyna Nieszczególna – wkład w gotówce w wysokości 67.784,04 zł (słownie: sześćdziesiąt siedem tysięcy siedemset osiemdziesiąt cztery złote cztery grosze).

Ustalona przez notariusza suma wkładów wyniosła 6.846.188,12 zł.

Wynagrodzenie notariusza wyniosło 9.150 zł (w tym kwota podatku od towarów i usług).

Notariusz pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie 34.185 zł, co stanowi 0,5% od sumy wkładów pomniejszonej o wynagrodzenie notariusza, tj. od kwoty 6.837.038,12 zł.

Analiza przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. nr 41 poz. 399 w stanie prawnym na dzień 3 stycznia 2007 r., dalej „UPCC”) wskazuje jednak, że podatek ten obliczony został w nieprawidłowy sposób.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. a) UPCC podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych w przypadku zawarcia umowy spółki cywilnej stanowi **wartość wkładów wniesionych do majątku spółki**. Zgodnie z art. 6 ust. 8 UPCC od podstawy tej odlicza się kwotę wynagrodzenia wraz z podatkiem od towarów i usług, pobraną przez notariusza za sporządzenie aktu notarialnego umowy spółki. Wątpliwości budzić może interpretacja sformułowania „wartość wkładów wniesionych do majątku spółki”, termin ten nie został bowiem zdefiniowany przez ustawodawcę i nie jest jasne, jaką wartość należy przyjąć. W niniejszej sprawie notariusz pobrał podatek od wartości aktywów przedsiębiorstwa brutto, tj. bez pomniejszenia jej o zobowiązania. Zdaniem Wnioskodawców interpretacja taka nie była właściwa.

Podatek od czynności cywilnoprawnych podlega harmonizacji z prawem unijnym, co nakazuje interpretować przepisy UPCC z uwzględnieniem *acquis communautaire*. W swoim orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości UE sformułował i uzasadnił zasadę, zgodnie z którą przepisy prawa wewnętrznego powinny być interpretowane w świetle brzmienia i celów prawa unijnego.¹ UPCC wdrażała do polskiego porządku prawnego przepisy dyrektywy z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (69/335/EWG, Dz.U.UE L z 1969 r. Nr 249 poz. 25 w stanie prawnym obowiązującym w dniu zawarcia przedmiotowej umowy spółki, dalej „dyrektywa”), stąd aktem prawa wspólnotowego, który należy uwzględnić przy interpretacji niejasnych terminów UPCC, jest ta właśnie dyrektywa. I tak, zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. a) dyrektywy, przy utworzeniu spółki kapitałowej, podwyższeniu kapitału lub zwiększeniu majątku spółki podatek nalicza się od **rzeczywistej wartości aktywów** jakiegokolwiek rodzaju wniesionych lub mających być wniesionymi przez członków, **po pomniejszeniu o przyjęte przez spółkę zobowiązania i poniesione przez nią wydatki** (w następstwie każdego wkładu). Przez spółkę kapitałową należy przy tym rozumieć nie tylko spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjną, lecz także wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk (art. 3 ust. 2 dyrektywy) – a więc także spółki cywilne.²

Przyjęta do celów podatkowych wartość wkładów powinna zatem odpowiadać **wartości rzeczywistej wniesionych aktywów po pomniejszeniu o przyjęte zobowiązania**.

¹ Np. C. Mik, *Wykładnia zgodna prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej*, w: E. Łętowska (red.), *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, s. 115 i nast.

² Zgodnie z art. 3 ust. 2 zdanie 2 dyrektywy „Państwa Członkowskie mają prawo, do celów naliczenia podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki”. W UPCC spółki cywilne traktowane są jednak tak samo jak spółki kapitałowe, nie można więc uznać, że Rzeczpospolita Polska skorzystała z tego upoważnienia.

Zgodnie z art. 864 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16 poz. 93 ze zm., dalej „KC”) za zobowiązania spółki wspólnicy odpowiedzialni są solidarnie, co oznacza, że odpowiedzialność za wszelkie zobowiązania, które związane są z przedsiębiorstwem spółki, dotyczyć będzie nie tylko całego majątku spółki (tj. wspólnego majątku wspólników)³, ale także majątku osobistego drugiego wspólnika.⁴

W takich okolicznościach należy uznać, że zobowiązania związane z wnoszonym przedsiębiorstwem stanowią „przyjęte zobowiązania”, o których wspomina dyrektywa, i które nie mogą być wliczane do wartości wkładu jako podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych od umowy spółki. Za wniesione zobowiązania będą bowiem odpowiadać wspólnicy spółki – tak samo, jak odpowiadają za wszelkie inne zobowiązania związane z działalnością w spółce. Dyrektywa wykładni w zgodzie z prawem wspólnotowym potwierdza zatem, że „wartość wkładu” powinna stanowić wartość aktywów netto, czyli pomniejszoną o zobowiązania.

Inną dyrektywą interpretacyjną jest porównanie interpretowanego terminu z jego znaczeniami przyjętymi w innych gałęziach prawa. I tak w braku definicji w prawie podatkowym zastosować należy co do zasady znaczenie terminu przyjęte na gruncie gałęzi prawa, z którego dane pojęcie się wywodzi, chyba że znaczenie to nie odpowiada celom lub charakterowi regulacji podatkowej – wówczas dopiero należy odwołać się do znaczeń przyjętych w języku powszechnym.⁵ Tożsamość terminów stwarza zatem silne domniemanie tożsamości ich znaczeń. Tylko wówczas, gdy istnieją uzasadnione racje, dla których termin używany w innej gałęzi miałby otrzymać inne znaczenie w prawie podatkowym, należy nadać mu znaczenie wynikające z tychże racji.⁶

Umowa spółki cywilnej, o której mowa w UPCC, jest instytucją prawa cywilnego, pochodzącą z KC. Ustawa ta nie definiuje wprawdzie „wartości wkładu”, ale posługuje się tym terminem, co pozwala określić, co należy przezeń rozumieć, a przez to pomóc w wyjaśnieniu znaczenia tego terminu w prawie podatkowym. I tak zgodnie z art. 861 § 2 KC domniemywa się, że wkłady wspólników mają jednakową wartość. Domniemanie to znajduje zastosowanie oczywiście tylko w tych przypadkach, gdy wspólnicy nie określą wartości wkładów w umowie. Gdyby jednak wspólnicy umówili się na wniesienie wkładów o równej wartości, a w ramach takiej umowy wkładem jednego wspólnika miałyby być przedsiębiorstwo o wartości 1.000.000 zł (bez dodatkowych określeń wartości), a drugiego gotówka w kwocie tej samej wysokości, to nie sposób przyjąć, że wartość wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa należałoby określać na poziomie jego sumy bilansowej. Gdyby bowiem tak się stało, a przedsiębiorstwo składało się np. z majątku trwałego wartego 100.000 zł oraz z gotówki w kwocie 900.000 zł, pozyskanej np. z krótkoterminowej pożyczki, to po spłacie pożyczki wkład stopniałby do wartości 100.000 zł, czego w oczywisty sposób nie można traktować jako wartości równoważnej wartości wkładu pieniężnego w wysokości 1.000.000 zł (umowa przewidywała równą wartość wkładów). Innymi słowy: nie można stawiać znaku równości pomiędzy wkładem w postaci przedsiębiorstwa, w którym aktywa zostały sfinansowane kapitałami własnymi, a takim, w którym aktywa zostały sfinansowane zobowiązaniami, skoro ich wartości zbywcze (rzeczywiste) są różne. Sumę bilansową można dowolnie zwiększać poprzez zaciągnięcie pożyczek – wzrost ten jednak nie wpływa na rzeczywistą wartość przedsiębiorstwa,

³ K. Pietrzykowski w: K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2004, s. 563, W. Jurcewicz, *Odpowiedzialność za zobowiązania spółki cywilnej*, „Studia Prawnicze” nr 1-2/1985, s. 184.

⁴ J. Jezioro w: E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 1302 i nast.

⁵ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 97 i nast.

⁶ Tak B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 46-48, B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym w: Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 232-233.

ponieważ ewentualny jego nabywca (czy też spółka, do której wkład jest wnoszony) będzie odpowiadać za zobowiązania z tytułu tych pożyczek. Aktywa finansowane pasywami nie stanowiącymi kapitałów własnych nie mogą zatem być zaliczane do wartości wkładu.

Należy zatem stwierdzić, że **wartości wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa nie można utożsamiać z sumą bilansową tego przedsiębiorstwa**. W skład przedsiębiorstwa wchodzić mogą zarówno prawa, jak i obowiązki – jeżeli spółka przejmuje i jedno, i drugie, to przy obliczaniu wartości przedsiębiorstwa nie można tego faktu pomijać. Wartość wkładu stanowić będzie zatem różnica wartości przenoszonych uprawnień i zobowiązań, tj. – posługując się kategoriami bilansowymi – wartość aktywów netto, czyli suma kapitałów własnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, w przedmiotowej sprawie podatek od czynności cywilnoprawnych powinien zostać pobrany nie od kwoty 6.837.038,12 zł, lecz od kwoty 1.639.532 zł, co stanowi sumę kapitałów własnych przedsiębiorstwa wnoszonego aportem (1.580.897,84) oraz wkładu pieniężnego (67.784,04 zł), pomniejszoną o koszty notarialne w wysokości 9.150 zł i zaokrągloną do pełnych złotych. Podatek powinien wynieść 8.198 zł, a nie 34.185 zł. Kwota nadpłaty wynosi zatem 25.987 zł.

Zważywszy na powołane wyżej okoliczności, wnosimy jak w *petitum*, żądając przy tym zwrotu nadpłaty w wysokości 25.987 zł na następujący rachunek bankowy: 35 1000 1000 1000 1000 1000.

[można też wnosić o zaliczenie na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych]

[podpis i pieczęć pełnomocnika]

ZAŁĄCZNIKI:

1. Pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. Kopia umowy spółki,
3. Bilans spółki.

[w przypadku gdy zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, a więc była złożona deklaracja z zawyżonym podatkiem, należy też złożyć skorygowaną deklarację – chyba że podatku zdaniem wnioskodawcy w ogóle nie ma, tak jak w kazusie PCC na ćwiczeniach]

dr Łukasz Karczyński
Katedra Prawa Finansowego WPiA UG