

## Zasady zbycia udziału przez komandytariusza Adrian Cop, [prawnik Kraków](#), Rödl & Partner

**Istnieje prawna możliwość nadania umowie spółki takiej treści, że komandytariusz będzie mógł w sposób swobodny zbywać swoje udziały. Należy zaakcentować obowiązującą na gruncie Kodeksu spółek handlowych zasadę, zgodnie z którą niedopuszczalne jest przenoszenie praw udziałowych we wszystkich spółkach osobowych bez pisemnej zgody wszystkich pozostałych współników.**

**Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 786/17 z 12 marca 2019 r.**

Skarżąca spółka wystąpiła o stwierdzenie nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: PCC) wraz z należnym oprocentowaniem, pobranego przez płatnika z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Skarżąca wskazała, iż na gruncie Dyrektywy 2008/7/WE spółka komandytowa, jako podmiot nastawiony na zysk, jest spółką kapitałową. Jej zdaniem, obejmując zakresem obowiązywania ustawy o PCC spółki osobowe i kapitałowe, ustawodawca nie zdecydował się na wyłączenie, o którym mowa w dyrektywie. W ocenie skarżącej, regulacje krajowe zobowiązujące do zapłaty podatku z tytułu podniesienia kapitału zakładowego spółki komandytowej są niezgodne z Dyrektywą. Organy obu instancji nie podzieliły tego stanowiska i odmówiły stwierdzenia nadpłaty PCC.

Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w którego ocenie prawidłowo uznano, iż spółka komandytowa nie spełnia wymogów sformułowanych w Dyrektywie. Art. 10 § 2 k.s.h. ma zastosowanie do niej jako do spółki osobowej i dotyczy przeniesienia przez współnika ogółu praw i obowiązków a nie zbywania udziału, o czym mowa w Dyrektywie. Wartość wnoszona przez współnika do spółki komandytowej jest nazywana "wkładem", ale odpowiednikiem "zbycia udziałów" w Dyrektywie jest w spółce komandytowej "zbycie ogółu praw i obowiązków". Zgodnie z przepisami unijnymi, jedną z istotnych cech spółki kapitałowej jest możliwość zbywania przez współników ogółu swych praw i obowiązków w spółce, czyli według Dyrektywy – udziałów.

Z przepisów k.s.h. wynika zasada niedopuszczalności przeniesienia na osobę trzecią przez współnika spółki osobowej ogółu jego praw i obowiązków. Przesunięcie takie jest możliwe tylko przy wyraźnej podstawie kontraktowej. W razie istnienia w umowie spółki odpowiedniego zapisu, k.s.h. wciąż obliuguje do uzyskania zgody wszystkich pozostałych współników. Skoro w spółce komandytowej zasadniczo nie istnieje możliwość swobodnego zbycia udziałów, a wyjątki od reguły nie wynikają z zasadniczej cechy konstrukcyjnej tego typu spółki, to pozostaje ona poza zakresem podmiotowym Dyrektywy.

Zdaniem WSA, szerokie zdefiniowanie spółki kapitałowej poprzez wykorzystanie kryterium nastawienia na zysk zostało jednak w samej Dyrektywie ograniczone. Na użytek nakładania podatku kapitałowego poszczególne państwa członkowskie mogą nie uznawać części podmiotów za spółki kapitałowe. Polska z takiej możliwości skorzystała, wprowadzając w ustawie o PCC definicje spółki osobowej i kapitałowej i różnicując ich traktowanie. Przepis art. 1a wszedł w życie 1 maja 2004 r.

W oparciu o utrwaloną linię orzeczniczą, Naczelny Sąd Administracyjny uznał wbrew skarżącej, że skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie. W ocenie NSA nie można zgodzić się z poglądem, że w konstrukcji spółki komandytowej występuje element kapitałowy w postaci udziału, który może być przez komandytariusza swobodnie zbywany.

Suma komandytowa jest pojęciem odmiennym od wkładu do spółki. Na podstawie k.s.h. ogół praw i obowiązków współnika spółki osobowej może być przeniesiony na inną osobę tylko po uzyskaniu pisemnej zgody wszystkich pozostałych współników. Warunek dotyczący prawa zbytu swoich udziałów bez uprzedniego upoważnienia nie został zatem spełniony. W świetle tego twierdzenie, że spółka komandytowa jest spółką kapitałową w rozumieniu Dyrektywy, nie jest właściwe.

### Adrian Cop, prawnik w krakowskim biurze Rödl & Partner

Istota sprawy sprowadzała się do rozstrzygnięcia, z punktu widzenia prawa podatkowego, możliwości nadania polskiej spółce komandytowej, przymiotu spółki osobowej bądź kapitałowej. Spór toczył się na gruncie przepisów prawa unijnego i krajowego. Nadanie spółce takiego charakteru wymaga prawidłowej wykładni przepisów wspólnotowych. W szczególności dotyczy to art. 2 ust. 1 lit. c Dyrektywy 2008/7 w kontekście krajowych uregulowań poświęconych statusowi i pozycji komandytariusza w spółce komandytowej. Interpretacja przepisów musi uwzględniać specyfikę krajowych norm w zakresie opodatkowania spółek osobowych na gruncie ustawy o PCC, a także analizę osobowego bądź kapitałowego charakteru spółki na gruncie k.s.h. Kluczowe dla rozstrzygnięcia tej kwestii jest wzięcie pod uwagę możliwości przyznawania wspólnikom prawa zbycia swoich udziałów stronom trzecim bez potrzeby uzyskania upoważnienia. Należy pamiętać, że uprawnienie takie wiąże się także ze zwolnieniem z odpowiedzi na pytanie, czy wspólnicy ci odpowiadają za długi spółki jedynie do wysokości posiadanych udziałów, czy w całości swoim majątkiem.

Zgodnie z art. 10 k.s.h., przeniesienie udziału w spółce osobowej wymaga spełnienia dwóch przesłanek tj. dopuszczalności przeniesienia zawartej w umowie spółki oraz potrzeby uzyskania uprzedniej zgody wszystkich pozostałych wspólników. W doktrynie podkreśla się jednak istnienie możliwości zawarcia we wspomnianej umowie specjalnego prawa komandytariusza do dobrowolnego zbycia udziału z pominięciem uprzedniej zgody pozostałych wspólników. W omawianym wyroku NSA jednoznacznie stwierdził, iż w ramach spółki komandytowej występuje powiązany z osobą komandytariusza tzw. „składnik kapitałowy”. Jego istotą jest brak swobody zbycia udziału na rzecz osoby trzeciej, jest on bowiem bezpośrednio powiązany z sumą komandytową w spółce. NSA słusznie podkreślił, iż suma ta nie stanowi ipso facto żadnej wartości wnoszonej do spółki, ale wyznacza granice odpowiedzialności osobistej wspólnika. Powyższa zasada, w doktrynie prawa handlowego wskazywana jest jako wzorzec kodeksowy spółek osobowych, podkreślający silną więź osobistą pomiędzy wspólnikami spółki. Przyznaje im prawo weta wobec jakichkolwiek zmian osobowych w spółce. Zbywalność udziału jest natomiast atrybutem wyróżniającym stricte kodeksowy wzorzec spółek kapitałowych. Różnice w tych modelach wyznaczają naturę spółek albo jako kapitałowych, albo osobowych.

Przechodząc do kwestii podatkowej omawianego zagadnienia wskazać należy, iż unijny prawodawca w art. 3 ust. 2 zd. 2 Dyrektywy 69/335 i art. 9 Dyrektywy 2008/7 jednoznacznie określa, że wpływ państw członkowskich na dobrowolne skorzystanie z opcji opodatkowania podatkiem pośrednim od gromadzenia kapitałów, dotyczy listy podmiotów wyszczególnionych w w/w przepisach Dyrektyw. Normy te wskazują, kogo można uznać za spółkę kapitałową.

Na podstawie art. 3 ust. 2 zd. 2 Dyrektywy 69/335 ustawodawca oraz judykatura wyodrębnili również kategorię innych podmiotów niż definiowana Dyrektywą "spółka kapitałowa", a które zaliczane są do grupy unijnych spółek kapitałowych. W uchwale NSA, (II FPS 1/17) zawarto wskazówkę interpretacyjną, której zastosowanie powinno umożliwić odróżnienie spółek kapitałowych od innych podmiotów, co do których państwa członkowskie mogą skorzystać z omówionego powyżej uprawnienia. Stanowi ją zasada pierwszeństwa w zastosowaniu zwolnienia podatkowego, która nie może być wykorzystana wobec wszystkich podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji z punktu widzenia fiskusa. Warunkuje ją tzw. test zgodności prawa krajowego z unijnym. Polega on na każdorazowym porównywaniu sytuacji danego podmiotu mogącego zostać objętym zakresem zastosowania polskiego prawa, w kontekście jego kompatybilności z normami unijnymi. Tym samym, skoro do spółki komandytowej nie można zastosować warunków z art. 3 ust. 1 lit. b i c) Dyrektywy 69/335 ani z art. 2 ust. 1 lit. b) i lit. c) Dyrektywy 2008/7, polski ustawodawca miał prawo skorzystać z opcji wyłączenia zwolnienia podatkowego w tej sprawie.

W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez brak należytego uzasadnienia zaskarżonego wyroku. Sąd powołał się na wiążącą uchwałę 7 sędziów NSA (II FPS 9/09) wskazującą, iż przepis ten może stanowić samodzielną podstawę kasacyjną jedynie wówczas, gdy uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawiera stanowiska co do stanu faktycznego przyjętego za podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia. Co więcej, wada ta musi być na tyle istotna, aby miała wpływ na wynik sprawy. Takiego istotnego naruszenia NSA w niniejszej sprawie się nie dopatrył.

Tym samym rację miał sąd wskazując, że w stosunku do komandytariusza nie jest spełniona przesłanka wyrażona w art. 2 ust. 1 lit. c Dyrektywy 2008/7, dotycząca prawa zbycia swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia. W konsekwencji oznaczało to zaistnienie obowiązku stosowania w takiej sytuacji ustawy o PCC i zapłaty należnego podatku.

**Źródło:** <https://www.rp.pl/Firma/307269991-Zasady-zbycia-udzialu-przez-komandytariusza.html>