

Rafał BERNAT*

LIKWIDACJA JEDNOOSOBOWEJ SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ W ORGANIZACJI – ASPEKTY PODATKOWE

Streszczenie

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością powstaje w momencie rejestracji w Rejestrze Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Wydział Gospodarczy Sądu Rejonowego, właściwego dla miejsca siedziby spółki. Pomiedzy rejestracją spółki a podpisaniem aktu erekcyjnego spółki przez wspólników istnieje spółka w organizacji. Jeśli zarząd spółki nie dokona zgłoszenia do Rejestru Przedsiębiorców KRS w terminie sześciu miesięcy od chwili zawarcia aktu, spółka nie może zostać zarejestrowana i należy ją zlikwidować. W sytuacji, gdy sp. z o.o. w organizacji, w trakcie tego okresu była podmiotem czynności opodatkowanych, może stać się dłużnikiem bądź wierzycielem. Tym samym, aspekty podatkowe jakie wystąpią w trakcie likwidacji mogą być dla likwidatorów największym problemem podczas całego procesu. Publikacja swoim zakresem obejmuje rozważania na temat charakteru odpowiedzialności wspólnika, członka zarządu, pełnomocnika działającego w imieniu spółki oraz możliwości obciążenia zobowiązaniami spółki w organizacji osób biorących udział w jej tworzeniu. Ponadto poddano analizie tryb wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe osób trzecich (w sytuacji przekształcenia przedsiębiorcy w sp. z o.o.) oraz skutki podatkowe zbycia majątku likwidacyjnego na gruncie podatku od towaru i usług, dochodowego oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Słowa kluczowe: sp. z o.o. w likwidacji, podatek dochodowy, odpowiedzialność podatkowa

Wstęp

Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością są najczęściej rejestrowanymi spółkami w Polsce¹. Ich popularność wynika z przeświadczenia o braku odpowiedzialności członków zarządu (własnym majątkiem) za zobowiązania spółki (w razie jej upadłości).

* Mgr Rafał Bernat, doradca podatkowy, doktorant Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji.

¹ A. Brausa, A. Tarnawa, *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa 2011, s. 15.

Ponadto przedsiębiorcy prowadzący **jednoosobową działalność gospodarczą** mogą od 2011 r.² skorzystać z możliwości uproszczonego przekształcenia w jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 584¹ Kodeksu spółek handlowych³). Jest to jedyna możliwość (poza spółką akcyjną) dla takiego przedsiębiorcy, aby zamienić formę prowadzonej działalności na taką, która jest uregulowana w Kodeksie spółek handlowych. Przedsiębiorca nie może przekształcić swojej firmy w jednoosobową spółkę osobową (do rejestracji każdej z nich potrzebne są dwa podmioty). Ponadto wraz z przekształceniem w spółce z o.o. następuje sukcesja uniwersalna praw i obowiązków jakie wynikały z faktu posiadania jednoosobowej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 584² § 1 k.s.h. spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane przedsiębiorcy przed jego przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Dlatego też spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powstają często w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy, który chce zachować swoje prawa wynikające z umów z innymi przedsiębiorcami (także nr NIP, REGON) przy jednoczesnej zmianie formy prawnej na bardziej prestiżową dla swoich partnerów biznesowych. Problem występuje w przypadku niezarejestrowanej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zgodnie z art. 163, 169 k.s.h. wspólnicy sp. z o.o. podpisują akt erekcyjny spółki, a następnie zarząd ma sześć miesięcy, aby zarejestrować spółkę w Rejestrze Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Podczas tego okresu spółka może być podmiotem praw i obowiązków oraz dokonywać czynności opodatkowanych (posiada zdolność prawną⁴). Jeśli

² Por. art. 26 ustawa z dnia 25 marca 2011 r. o ograniczaniu barier administracyjnych dla obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. z 2011 r. Nr 106, poz. 622 ze zm.). Wprowadzone zmiany dotyczące spółki z o.o. w organizacji miały także na celu dostosowane przepisów prawa handlowego do regulacji unijnych, J. Modrzejewski, *Jednoosobowa spółka z o.o. w przepisach kodeksu spółek handlowych w świetle dwunastej dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich*, „Przegląd Prawa Handlowego” (dalej PPH) 2001, nr 1, s. 38; A. Herbet, *Zmiany regulacji prawnej spółki z o.o. na tle kodeksu spółek handlowych – zagadnienia wybrane*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, 2001, nr 4, s. 3.

³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. 2013, 1030, j. t. ze zm.) – dalej k.s.h.

⁴ M. Tarska, *Podmiotowość prawna spółki kapitałowej w organizacji*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, 2001, nr 5, s. 3-7; A. Barczak-Oplustil, K. Oplustil, *Spółki kapitałowe w organizacji*, Warszawa 2002, s. 57; J. Frąckowiak, *Spółka akcyjna w organizacji* [w:] M. Kępiński, A. Koch, A. Nowicka, *Prawo prywatne czasu*

sp. z o.o. w organizacji nie może być zarejestrowana (przekroczony termin zawity) należą ją zlikwidować. Warto zastanowić się nad tym, co dzieje się z zobowiązaniami podatkowymi, które powstały w czasie trwania spółki w organizacji (kto jest za nie odpowiedzialny i jaki jest charakter prawny tejże odpowiedzialności). Ciekawym zagadnieniem wydaje się także analiza skutków podatkowych likwidacji sp. z o.o. w organizacji.

1. Jednoosobowa spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji

Przedsiębiorca, który wyraził wolę przekształcenia w spółkę kapitałową, sporządził plan przekształcenia i poddał go badaniu w zakresie poprawności i rzetelności, może podpisać sam akt erekcyjny spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (w formie notarialnej – zastrzeżona *ad solemnitatem*). W umowie spółki określa on wartość kapitału zakładowego, siedzibę, nazwę, rodzaje działalności statutowej, wkład własny oraz członków zarządu (może być jeden lub kilku członków) oraz inne elementy *sine qua non* określone w art. 157 k.s.h. Co do zasady jedyny wspólnik nie ma prawa reprezentować spółki w trakcie organizacji, chyba że dotyczy to kwestii rejestracji w KRS. Do czasu rejestracji sp. z o.o., art. 156 k.s.h. stosować nie należy (ponieważ dotyczy spółki właściwej – zarejestrowanej). Nawet gdyby jedyny wspólnik wykonywał sam uprawnienia zgromadzenia wspólników spółki, to i tak czynności przez niego podjęte mogłyby dotyczyć jedynie umowy spółki z o.o. Zgromadzenie wspólników nie może dokonać zgłoszenia rejestracyjnego spółki, a to właśnie, jest celem formy spółki w organizacji.

W świetle art. 162 k.s.h. jednoosobowa spółka w organizacji – aby funkcjonować – musi posiadać zarząd minimum dwuosobowy. Nie wystarczające jest także ustanowienie prokurenta samoistnego, a w zarządzie jedynego wspólnika. Przyjmuje się, że nawet jeśli zarząd spółki w organizacji składa się z kilku osób, a ustanowią do reprezentacji

przemian. Księga dedykowana Profesorowi Stanisławowi Soltysińskiemu, Poznań 2005, s. 418. Pogląd G. Sulińskiego (G. Suliński, *Jednoosobowa spółka z o.o.*, Kraków 1999, s. 14) i Z. Żabińskiego (Z. Żabiński, *Jednoosobowa spółka kapitałowa*, Kraków 1948, s. 80) jakoby spółkę kapitałową jednoosobową należy traktować jako *contra naturam* (cud przeciw naturze) wydaje się nieuprawniony. Aktualnie nie występuje przymus modyfikowania w określony sposób modelu sp. z o.o. – ustawodawca pozostawiał w tym zakresie swobodę wspólnikom.

pełnomocnika zarządu w osobie jedyne go wspólnika, to taka reprezentacja będzie nieprawidłowa⁵. Jeśli jedyny wspólnik dokona czynności rozporządzającej w imieniu spółki, naruszając art. 162 k.s.h. to czynność ta będzie nieważna (nie wywoła skutków prawnych). Wykładnia celowościowa artykułu 108 Kodeksu cywilnego⁶ utwierdza w przekonaniu, że jedyny wspólnik – działając jako zgromadzenie wspólników spółki – nie może sam sobie udzielić umocowania. Dlatego też zasadne wydaje się ustanowienie pełnomocnika (może to być także wstępny lub zstępny jedyne go wspólnika, art. 209 k.s.h. tego nie wyłącza).

3. Odpowiedzialność podatkowa w sp. z o.o. w organizacji

Za zobowiązania podatkowe spółki w organizacji odpowiadają solidarnie osoby, które biorą udział w organizacji spółki. Oznacza to, że jeśli jedyny wspólnik ustanawia pełnomocnikiem osobę fizyczną, to na nią nakłada ciężar rejestracji tejże spółki. W razie braku zarejestrowania spółki w terminie sześciu miesięcy od chwili podpisania aktu erekcyjnego, to pełnomocnik zostanie pociągnięty do odpowiedzialności osobistej za zobowiązania cywilnego zaciągnięte przez spółkę w organizacji. Wspólnik odpowiada jedynie do wysokości wniesionego wkładu, tj. minimum pięć tysięcy w odniesieniu do jednoosobowej sp. z o.o.⁷ Roszczenia przeciw osobom, które działały za przedsiębiorcę przekształcanego przedawniają się po upływie trzech lat, licząc od dnia przekształcenia (wpis spółki do Rejestru Przedsiębiorców). W myśl art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej⁸ za zobowiązania podatkowe sp. z o.o.

⁵ Por. A. Karolak, *Wybrane zagadnienia prawne jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Prawo Spółek”, 2002, nr 12, s. 20-25; R. Zdzieborski, *Spółki kapitałowe przed rejestracją*, Warszawa 2000, s. 67-69.

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121, j. t. ze zm.). Orzecznictwo jest zgodne co do negatywnej oceny czynności z samym sobą wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 marca 1999 r., II CKN 24/98, OSNC 1999/11/187; wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 16 listopada 2011 r., V ACa 570/11, OSA 2012/9/40-48. Podobnie A. Kidyba, *Zakaz dokonywania czynności prawnych z samym sobą a jednoosobowa spółka z o.o.*, „Państwo i Prawo”, 1991, nr 1, s. 54.

⁷ Art. 13 § 2 k.s.h. – zdaniem R. Pabis jedyny założyciel sp. z o.o. odpowiada samodzielnie wobec osób trzecich nie w oparciu o art. 13 § 1 k.s.h., lecz na podstawie zasad ogólnych, tenże, *O potrzebie nowelizacji kodeksu spółek handlowych*, „Prawo spółek”, 2003, nr 4, s. 45-47.

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, j. t. ze zm.). W podobny sposób uregulowano kwestie odpowiedzialności członków

w organizacji odpowiadają członkowie zarządu całym swoim majątkiem, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu:

2) nie wykazał, że:

- we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub nieszczęście postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy;

3) nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Wspomniane osoby odpowiadają za zobowiązania spółki powstałe w trakcie sprawowania przez nich funkcji oraz za zaległości podatkowe określone w art. 52 OP (min. nadpłaty podatku, zwrot podatku – jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej). Mając na uwadze ograniczoną zdolność prawną sp. z o.o. w organizacji na gruncie prawa podatkowego należy przyznać, że spółka ta może być min. podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy pożycza pieniądze od osoby trzeciej (nie będącej współnikiem), opłaty skarbowej, podatku rolnego (jako posiadacz gruntu), podatku leśnego (jako posiadacz samoistny lasów) i z tego tytułu zalegać z zapłatą należności publicznoprawnych. W świetle art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług⁹, spółka z o.o. w organizacji, która nie prowadzi działalności gospodarczej nie może (dokonując czynności prawnych) spowodować powstania zaległości podatkowych w VAT.

zarządu, pełnomocników, współników z tytułu składek ubezpieczeniowych, składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Zgodnie z art. 31 i n. ustawy z dnia 13 października 1998 r. *o systemie ubezpieczeń społecznych* (Dz. U. z 2013 r., poz. 1442, j. t. ze zm.) do odpowiedzialności z ww. tytułów stosujemy odpowiednio art. 116 OP. Za przykład stosowania wykładni rozszerzającej tego przepisu można podać uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z dnia 5 października 2007 r. (II UK 40/07, OSNP 2008, nr 23-24). Do uwolnienia się od odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej, za jej zobowiązania z tytułu nieopłaconych składek na ubezpieczenie społeczne, nie jest wystarczające wskazanie jako mienia spółki jej wierzytelności wobec kontrahentów lecz konieczne jest wykazanie, że wierzytelności są wymagalne, a dłużnicy wypłacalni.

⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. *o podatku od towarów i usług* (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 j. t. ze zm.) – dalej ustawa o VAT.

Należy uznać przepis art. 116 OP za *lex specialis* w stosunku do postanowień umowy spółki i k.s.h. Nie ma zatem podstaw do dochodzenia roszczeń powstałych w wyniku zobowiązań podatkowych spółki od jedyne go wspólnika na podstawie art. 299 k.s.h. (choć jest to przepis podobny do art. 116 OP).¹⁰ Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe może być rozszerzona na pełnomocnika lub jedyne go wspólnika¹¹. W odniesieniu do pełnomocnika należy stosować kryterium czasowe i przedmiotowe, tj. powstania zobowiązań podatkowych w czasie wykonywania funkcji pełnomocnika spółki. Pełnienie obowiązków pełnomocnika oznacza faktyczne ich wykonywanie na podstawie prawidłowo udzielone go umocowania. Jeśli jedyny wspólnik udzielił pełnomocnictwa kilku osobom, stwierdzić należy, że odpowiadają wszyscy solidarnie (niezależnie od tego, który z pełnomocników dokonywał więcej czynności w imieniu spółki). Pełnomocnik, który nie chce być pociągnięty do odpowiedzialności za zobowiązania sp. z o.o. w organizacji winien wypowiedzieć pełnomocnictwo, w taki sposób, aby spółka w organizacji mogła się zapoznać z jego oświadczeniem (wypowiedzenie dokonane wobec jedyne go wspólnika nie wywołuje skutków prawnych).

Z uwagi na fakt, że wobec spółki w organizacji (w odniesieniu, do której nie stosuje się art. 584¹ k.s.h.) nie może być wszczęte postępowanie upadłościowe lub naprawcze, pierwsze dwie przesłanki z art. 116 OP nie stosuje się do spółki w organizacji. Tylko w wypadku przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w jednoosobową sp. z o.o. występuje pełen katalog przesłanek – jednak nie dotyczy on bezpośrednio sp. z o.o. w organizacji lecz majątku działalności gospodarczej. Oznacza to, że podstawą pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej za zobowiązania publicznoprawne członków zarządu sp. z o.o. w organizacji i innych osób reprezentujących spółkę jest brak wskazania przez nich majątku spółki pozwalające go na zaspokojenie organu podatkowe go w znacznej części. Dokonując celowościowej wykładni art. 116 § 1c OP należy stwierdzić, że „znaczna część” to więcej niż połowa tychże zobowiązań. Pełnomocnik jednoosobowej sp. z o.o. może wskazać majątek spółki w sposób ogólnikowy (tj. poprzez wykazanie ruchomości spółki oraz innych jej składników majątkowych). Ciekawym rozwiązaniem wydaje się

¹⁰ A. Karolak, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2004 r.*, III CK 107/03, „Prawo spółek”, 2005, Nr 6, s. 52-56.

¹¹ Art. 116 § 3 Ordynacji podatkowej.

wniesienie dopłat (w formie pieniężnej) przez wspólnika do sp. z o.o. w taki sposób, aby zaspokoić organ w znacznej części i uniknąć pociągnięcia własnej osoby do odpowiedzialności. Możliwe jednak to będzie tylko w okresie sześciu miesięcy od daty podpisania aktu erekcyjnego spółki (po tym terminie rachunek bankowy spółki nie powinien być prowadzony, gdyż sp. z o.o. w organizacji przestaje istnieć).

Zgodnie z art. 112b OP jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Odpowiedzialność ta ma charakter subsydiarny o charakterze akcesoryjnym, posiłkowym i osobistym. Jeśli spółka z o.o. powstanie to będzie odpowiadała jak podmiot trzeci za zobowiązania przedsiębiorcy (wymagana jest odrębna decyzja organu określająca zobowiązanie podatkowe wobec spółki) – art. 93a, 108 OP. Natomiast w wypadku, gdy spółka w organizacji nie zostanie zarejestrowana w terminie sześciu miesięcy, to wierzytelność jaką posiada urząd skarbowy powinna zostać uregulowana w trakcie trwania likwidacji spółki.

4. Likwidacja jednoosobowej sp. z o.o. w organizacji

W przypadku przekształcenia przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę z o.o. możliwa jest sytuacja, gdy sp. z o.o. powstaje (poprzez podpisanie aktu erekcyjnego) jednak nie została w sposób prawidłowy zarejestrowana w KRS. Mają wtedy miejsce przynajmniej dwa problemy: przedsiębiorstwo prowadzone przez osobę fizyczną nie zostaje przekształcone i dalej funkcjonuje w takiej formie jak przed zawarciem umowy sp. z o.o. oraz spółka z o.o. w organizacji staje się odrębnym podmiotem niezależnym od jednoosobowej działalności gospodarczej. Tym samym, w skutek procesu przekształcenia – rozpoczętego a nie zakończonego – przedsiębiorca tworzy *de facto* odrębny podmiot, nie dokonując przekształcenia własnego przedsiębiorstwa (co jest istotą procesu określonego w art. 584¹-584¹³ k.s.h.¹²). Dlatego też, spółka

¹² Zdaniem T. Kalwat ustawodawca nie przewidział takiej sytuacji, by spółka z o.o. w organizacji nie powstała z chwilą podpisania aktu erekcyjnego spółki, tenże, *Nieważność umowy spółki kapitałowej – art. 21 k.s.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2002, nr 5, s. 38-39.

w organizacji, która nie zostanie zarejestrowana musi być traktowana jakby powstała w trybie art. 151, 157 k.s.h. Skoro jedyny wspólnik, nie sprawuje oficjalnie funkcji członka organu zarządczego to możliwe jest, aby był przedsiębiorcą i jednocześnie wspólnikiem spółki cywilnej. Artykuł 211 k.s.h. dotyczy spółki zarejestrowanej oraz zarządu wpisanego do Krajowego Rejestru Sądowego (zasada wiarygodności wpisu – art. 17 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym¹³).

Zgodnie z art. 170 k.s.h., jeżeli spółki nie zgłoszono do sądu rejestrowego w terminie sześciu miesięcy od daty podpisania aktu erekcyjnego albo postanowienie sądu odmawiające rejestracji stało się prawomocne, a spółka w organizacji nie jest w stanie dokonać niezwłocznie zwrotu wszystkich wniesionych wkładów lub pokryć w pełni wierzytelności osób trzecich, zarząd dokona likwidacji. Oznacza to, że spółka w organizacji ma prawo rozporządzać wniesionymi do jej majątku aportami przed datą zmiany swojego charakteru w spółkę „dojrzałą”¹⁴. Zwrot należy dokonać niezwłocznie (bez zbędnej zwłoki) w postaci, w której wkład niepieniężny został wniesiony. W świetle art. 275 k.s.h. w zw. z art. 170 § 2 k.s.h. pierwszeństwo przed zwrotem wkładów ma zaspokojenie wierzycieli (zarówno ustawowych – urząd skarbowy, ZUS, jak i podmiotów prywatnych)¹⁵. Tezę tę uprawdopodobnia dodatkowo to, że wierzyciele mają miesiąc do zgłoszenia swoich wierzytelności. Gdyby przyjąć, że wpierw zwracamy wierzycielom wkłady niepieniężne (np. w postaci nieruchomości) to tak krótki termin nie jest wystarczający do zaspokojenia w drugiej kolejności wierzytelności spółki. Jeżeli spółka w organizacji nie ma zarządu,

¹³ Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1203, j. t. ze zm.). Wedle Naczelnego Sądu Administracyjnego organ podatkowy nie może powoływać się na inne dowody celem ustalenia statusu członka zarządu, jeśli dokonano stosownego wpisu do KRS (wyrok z dnia 10 września 2009 r., II FSK 385/08). Należy jednak mieć na względzie, że skład zarządu modyfikowany jest przez uchwałę zgromadzenia wspólników, która jest skuteczna z chwilą jej podjęcia – co wprost stoi w sprzeczności z poglądem o aktualności wpisów w KRS, zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2008 r., I SA/Łd 1041/08.

¹⁴ Sp. z o.o. zwana jest „dojrzałą”, jeśli zarejestrowano ją w Rejestrze Przedsiębiorców KRS i przestają mieć zastosowanie przepisy dot. spółki w organizacji, por. A. Nowacki, *Przejęcie spółki kapitałowej w spółkę dojrzałą*, „Prawo spółek”, 2010, nr 12, s. 20 i 21.

¹⁵ *A contrario* K. Kopaczyńska-Pieczniak, [w:] A. Kidyba (red.), *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2010, s. 64-66. Należy się zgodzić z M. Litwińską, że zaspokojenie wierzycieli nie musi odbywać się w sposób uzależniony od daty powstania zobowiązania – M. Litwińska, *Komentarz do postanowienia SN z dnia 18 grudnia 1996 r.*, I CKN 20/96, „Przegląd Prawa Handlowego”, 1997, nr 11, s. 36-38.

zgromadzenie wspólników albo sąd rejestrowy ustanawia likwidatora (albo likwidatorów). Taka sytuacja wystąpi gdy osoby, które skierowały wniosek w imieniu spółki o wpis do Rejestru Przedsiębiorców były nieuprawnione do jej reprezentacji¹⁶. Spółka ulega rozwiązaniu z chwilą zatwierdzenia przez jedynego wspólnika (wykonującego uprawnienia zgromadzenia wspólników) sprawozdania likwidacyjnego.

Zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy *Prawo upadłościowe i naprawcze*¹⁷ jednoosobowa sp. z o.o. w organizacji nie może zostać postawiona w stan upadłości, gdyż nie jest przedsiębiorcą. Należy stwierdzić, że spółka w organizacji może być podmiotem czynności cywilnoprawnych, ale nie o charakterze gospodarczym. Skoro spółka w organizacji nie może jako podatnik VAT czynny prowadzić działalności gospodarczej w rozumieniu podatku od towarów i usług, to wykluczenie spółki w organizacji jako przedsiębiorcy nie powinno budzić zastrzeżeń. W przypadku przekształcenia działalności gospodarczej w sp. z o.o. postępowanie upadłościowe może być przeprowadzone jedynie w stosunku do majątku przedsiębiorcy. Ponieważ do momentu zakończenia przekształcenia (wpisu w KRS) spółka z o.o. nie jest sukcesorem praw i obowiązków przedsiębiorcy, to teza o możliwości przyznania zdolności upadłościowej sp. z o.o. w organizacji jest błędna.

5. Aspekty podatkowe likwidacji sp. z o.o. w organizacji

Kończąc proces likwidacji spółka w organizacji (jeśli majątek jej na to wystarczy) zwraca (działając poprzez likwidatorów) wniesione wkłady wspólnikom w postaci rzeczowej lub pieniężnej. Wedle obowiązującej linii orzeczniczej organów podatkowych¹⁸ nie można kwalifikować tej czynności jako opodatkowanej, gdyż spółka (tylko likwidatorzy) nie

¹⁶ Art. 584¹³ k.s.h.

¹⁷ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. *Prawo upadłościowe i naprawcze* (Dz. U. z 2012 r., poz. 1112, j. t. ze zm.). Stosując kryteria zdolności upadłościowej, spółka w organizacji nie jest przedsiębiorcą lecz podmiotem prawa nie prowadzącym działalności gospodarczej, A. Witosz, *Przekształcenie jednoosobowego przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową a problem zdolności upadłościowej*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2013, nr 4, s.5-7 i M. Przychodzki, *Brak zdolności upadłościowej osób prawa publicznego*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2006, nr 4, s. 30-32.

¹⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 lipca 2011 r., *ILPP2/443-618/11-4/AK*; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 19 lutego 2008 r., *ITPB1/415-564/07/DP*; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 28 maja 2007 r., *IX-005/156/Z/K/07*.

decyduje o przeniesieniu (sukcesji) majątku likwidacyjnego. W procesie likwidacji sp. z o.o. w organizacji zbyciu ulega majątek spółki (jeśli taki posiada). Organy podatkowe stoją na stanowisku¹⁹, że taką sprzedaż składników majątkowych należy zakwalifikować jako czynność odpłatnego przekazania towarów (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT) – i opodatkować VAT. Zdaniem izb skarbowych, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów należy uznać, że nieodpłatne przekazanie towarów należących do jego przedsiębiorstwa powinno podlegać VAT. Taki pogląd wydaje się nieprawidłowy i jest przejawem stosowania wykładni rozszerzającej (na niekorzyść podatnika) ogólnych postanowień norm prawa podatkowego. Jeśli spółka w organizacji otrzymała wkłady pieniężne oraz prawa niematerialne (np. *know-how*) od wspólnika, to spółce nie przysługiwało odliczenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Powyższe zdanie organu podatkowego może jednak zasługiwać na aprobatę, ale tylko w odniesieniu do spółek zarejestrowanych, posiadających status czynnego podatnika VAT. W takim wypadku spółka (podatnik) nabywa towary i przysługuje jej z tego tytułu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt. 4 c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁰ za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się przychód wspólnika jednoosobowej sp. z o.o. z tytułu podziału majątku likwidacyjnego spółki. Momentem powstania przychodu jest chwila przekazania środków na rachunek bankowy wspólnika lub pozostawienie ich w dyspozycji spółki jednak w taki sposób, aby wspólnik mógł je niezwłocznie podjąć. W stosunku do tego rodzaju zysków kapitałowych stosuje się zryczałtowaną stawkę podatku – 19%.²¹ Jednakże do wysokości kosztów objęcia udziałów przez wspólnika podzielony majątek likwidacyjny korzysta ze zwolnienia. W trakcie trwania sp.

¹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 marca 2013 r., Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 lipca 2013 r., IPPP2/443-154/13-2/MM; IPPP1/443-680/13-2/EK; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 marca 2011 r. ILPP2/443-21/11-4/EN.

²⁰ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 j. t. ze zm.) – dalej „pdof”.

²¹ Art. 30a ust. 1 pkt 4 pdof.

z o.o. w organizacji, zgromadzenie wspólników może podjąć uchwałę w przedmiocie zobowiązania wspólnika do dopłat. Jeśli taka dopłata została wniesiona do spółki w organizacji, to w razie jej likwidacji zwrot dopłat nie będzie powodował powstania po stronie wspólnika przychodu.²²

Zgodnie z art. 1 ust. 1 k, art. 3 ust. 1 pkt. 1, art. 4 pkt. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych²³ przy zawarciu aktu erekcyjnego spółki z o.o. podatek w wysokości 0,5% wartości kapitału zakładowego ciąży na spółce. Podatek musi zostać uiszczony bezpośrednio do inkasenta (notariusza) w momencie podpisywania aktu w formie notarialnej²⁴ – w przeciwnym wypadku spółka w organizacji nie powstanie. Nie jest możliwa w tym wypadku nadpłata, gdyż akt notarialny szczegółowo określa wysokość kapitału zakładowego spółki. Nawet jeśli jedyny wspólnik nie pokryje kapitału zakładowego w całości (mimo złożenia oświadczenia) przed rejestracją spółki – nie będzie mieć to znaczenia na gruncie PCC. Wspólnik może także udzielić sp. z o.o. pożyczki, która będzie zwolniona przedmiotowo z zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych – art. 9 pkt. 10 i ww. ustawy. Jednakże na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, udzielona pożyczka może wywołać po stronie spółki, jak i wspólnika skutki podatkowe. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt. 60 i 61 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁵ kosztem uzyskania przychodów dla sp. z o.o. (zarejestrowanej) nie są odsetki od pożyczki udzielonej spółce w organizacji przez jedynego wspólnika, jeśli wartość zadłużenia wobec tego wspólnika przekracza trzykrotność kapitału zakładowego sp. z o.o., natomiast umorzona pożyczka (przez wspólnika, który ją udzielił spółce) stanowi dla spółki przychód (zysk).²⁶

Podsumowanie

Czas trwania spółki z o.o. w organizacji jest okresem, w którym *de facto* zarząd powinien jedynie przedsięwziąć kroki do skutecznego

²² Art. 21 ust. 1 pkt 55 pdof w zw. z art. 177-179 k.s.h.

²³ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, j. t. ze zm.) – dalej ustawa o PCC, w stosunku do podatku stosuje się skrót PCC.

²⁴ Art. 10 ust. 2 i 3 ustawy o Podatku od Czynności Cywilnoprawnych.

²⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, j. t. ze zm.) – dalej „pdop”.

²⁶ Art. 12 ust. 1 pkt 3a pdop.

i prawidłowego zgłoszenia umowy spółki do KRS. Zgodnie z art. 164 § 3 k.s.h. sąd rejestrowy nie może odmówić wpisania spółki do rejestru z powodu drobnych uchybień, które nie naruszają interesu spółki oraz interesu publicznego, a nie mogą być usunięte bez poniesienia niewspółmiernie wysokich kosztów. Oznacza to, że jeśli zarząd spółki zgłasza rejestrację wypełniając w sposób błędny formularze to sąd winien wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych w terminie 7 dni (podczas gdy najczęściej odrzuca wniosek przy jednoczesnym postanowieniu o jego fizycznym zwrocie)²⁷. Taka praktyka sądowa powoduje, że spółka z o.o. w organizacji może trwać kilka miesięcy, nabywając towary i będąc podmiotem praw i obowiązków. Pomimo tego, że nie może być uznana za podatnika VAT czynnego, to może przecież być stroną umów (skutkujących zaciągnięciem zobowiązań cywilnych). Dlatego też mogą ciążyć na jednoosobowej sp. z o.o. w organizacji zobowiązania podatkowe wynikające z obowiązków podatkowych w zakresie PCC, opłaty skarbowej oraz innych podatków samorządowych.

Należy podkreślić, że spółka z o.o. w organizacji posiada własny majątek, który jest niezależny od majątku osobistego jedyne go wspólnika i osób działających w imieniu spółki²⁸. W razie wystąpienia długów po stronie spółki w organizacji, w pierwszej kolejności zbyciu ulega majątek spółki. Następnie wierzyciele mogą skierować swoje roszczenia do majątków osób pełniących funkcję pełnomocnika spółki (działających

²⁷ Jeśli błędy formalne dotyczą zgłaszanej listy wspólników, członków zarządu, oświadczenia o wniesieniu wkładu, oświadczenia o niekaralności członka zarządu to sąd ma podstawę do odrzucenia wniosku (błędy formalne nie mogą zostać uzupełnione, naprawione). *A contrario* E. Bieniek-Koronkiewicz, *Skutki wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego*, „Głosa” 2002, nr 8, s. 16-19. Zdaniem R. Wrzecień, drobnymi uchybieniami w rozumieniu przepisu art. 164 § 3 oraz art. 317 § 2 k.s.h. będą wyłącznie takie omyłki pisarskie, niedokładności, błędy stylistyczne, gramatyczne, zbędne powtórzenia, niewłaściwe oznaczenia jednostek redakcyjnych umowy spółki (aktu założycielskiego, statutu), które pozostają bez wpływu na merytoryczny sens ustalanego przez wspólników czy założycieli, w ramach swobody umów, tekstu – tenże, *Kontrola sądu rejestrowego nad czynnościami notarialnymi w spółkach kapitałowych*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2007, Nr 2, s. 29-31; podobnie Ł. Zamojski, *Ograniczenie kognicji sądu rejestrowego z mocy art. 164 § 3 oraz art. 317 § 2 k.s.h.*, „Prawo spółek”, 2007, nr 5, s. 45-47.

²⁸ Nie można uznać majątku sp. z o.o. w organizacji jako współwłasności łącznej wspólników i osób działających w imieniu spółki, N. Kraj, *Spółka z o.o. w organizacji – dopuszczalność egzekucji z udziału wspólnika*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2001, nr 10, s. 20-23.

w jej imieniu). Wspólnik spółki jednoosobowej sp. z o.o. w organizacji odpowiada jedynie do wysokości wniesionego wkładu. Warto przy tym zauważyć, że sp. z o.o. w organizacji nie może prowadzić działalności gospodarczej (ponieważ nie otrzyma statusu podatnika VAT czynnego), a jedyną możliwością zaciągnięcia przez nią zobowiązań podatkowych jest dokonywanie czynności rozporządzających na gruncie PCC i podatków lokalnych. Dlatego też pełnomocnicy spółki powinni mieć świadomość pełnej odpowiedzialności za dokonywane czynności prawne. W razie wystąpienia znacznych zaległości podatkowych, najbezpieczniejszym rozwiązaniem jest zarejestrowanie sp. z o.o. Wtedy za zobowiązania właściwej sp. z o.o. odpowiadają członkowie zarządu tejże spółki na podstawie art. 299 k.s.h.

Bibliografia

- [1]. Barczak-Oplustil A., Oplustil K., *Spółki kapitałowe w organizacji*, Warszawa 2002.
- [2]. Bieniek-Koronkiewicz E., *Skutki wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego*, „Glosa” 2002, nr 8.
- [3]. Brausa A., Tarnawa A., *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa 2011.
- [4]. Herbet A., *Zmiany regulacji prawnej spółki z o.o. na tle kodeksu spółek handlowych-zagadnienia wybrane*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, 2001, nr 4.
- [5]. Kalwat T., *Nieważność umowy spółki kapitałowej – art. 21 k.s.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2002, nr 5.
- [6]. Karolak A., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2004 r., III CK 107/03*, „Prawo spółek”, 2005, nr 6.
- [7]. Karolak A., *Wybrane zagadnienia prawne jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Prawo Spółek”, 2002, nr 12.
- [8]. Kępiński M., Koch A., Nowicka A., *Prawo prywatne czasu przemian. Księga dedykowana Profesorowi Stanisławowi Sołtysińskiemu*, Poznań 2005.
- [9]. Kidyba A. (red.), *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Warszawa 2010.
- [10]. Kidyba A., *Zakaz dokonywania czynności prawnych z samym sobą a jednoosobowa spółka z o.o.*, „Państwo i Prawo”, 1991, nr 1.

- [11]. Kraj N., *Spółka z o.o. w organizacji – dopuszczalność egzekucji z udziału wspólnika*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2001, nr 10.
- [12]. Litwińska M., *Komentarz do postanowienia SN z dnia 18 grudnia 1996 r., I CKN 20/96*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 1997, nr 11.
- [13]. Modrzejewski J., *Jednoosobowa spółka z o.o. w przepisach kodeksu spółek handlowych w świetle dwunastej dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2001, nr 1.
- [14]. Nowacki A., *Przejście spółki kapitałowej w spółkę dojrzałą*, „Prawo spółek”, 2010, nr 12.
- [15]. Pabis R., *O potrzebie nowelizacji kodeksu spółek handlowych*, „Prawo spółek”, 2003, nr 4, M. Przychodzki, *Brak zdolności upadłościowej osób prawa publicznego*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2006, nr 4.
- [16]. Suliński G., *Jednoosobowa spółka z o.o.*, Kraków 1999.
- [17]. Tarska M., *Podmiotowość prawna spółki kapitałowej w organizacji*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, 2001, nr 5.
- [18]. Witosz A., *Przekształcenie jednoosobowego przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową a problem zdolności upadłościowej*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2013, nr 4.
- [19]. Wrzecionek R., *Kontrola sądu rejestrowego nad czynnościami notarialnymi w spółkach kapitałowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2007, nr 2.
- [20]. Zamojski Ł., *Ograniczenie kognicji sądu rejestrowego z mocy art. 164 § 3 oraz art. 317 § 2 k.s.h.*, „Prawo spółek”, 2007, nr 5.
- [21]. Zdzieborski R., *Spółki kapitałowe przed rejestracją*, Warszawa 2000.
- [22]. Żabiński Z., *Jednoosobowa spółka kapitałowa*, Kraków 1948.

LIQUIDATION OF A SOLE PROPRIETORSHIP LIMITED COMPANY-TAX ASPECTS

Summary

Limited liability company is formed at the time of registration in the register of entrepreneurs of the National Court Register kept by the Commercial Division of the District Court. Between the moment the company is registered and the moment the foundation act is signed by the shareholders we talk about company in organization. If

Likwidacja jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością...

the Board of Directors of the company shall not make a declaration in the register of Entrepreneurs National Register of Court within six months from the time of the conclusion of the Act, the company may not be registered and must be eliminated. If an ltd. company in organization during this period undertook a taxable activity, it can become a debtor or creditor. Thus, the tax aspects which occur during the liquidation of the company may create the most serious problems for the liquidators during the whole process. The scope of the paper includes reflections on the nature of the liability of a partner, a member of the Board of Directors, a representative acting on behalf of the company and the possibility to charge liabilities on people involved in its creation. In addition, the paper explores the mode of release of a decision determining tax liability of third parties (in case of conversion of an entrepreneur into a limited company) and the tax effects of the sale of winding-up proceedings on the basis of the tax on goods and services, and income tax on civil law transactions.

Key words: *limited liability company in liquidation, income tax, tax liability*