

IWONA KARASEK–WOJCIECHOWICZ,
DOMINIKA MRÓZ–KRYSTA*

NAŁOŻENIE OBOWIĄZKU DOPLĄT WYŁĄCZNIE NA JEDNEGO ZE WSPÓLNIKÓW SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ

Wielokrotnie zdarza się, że rozwojem spółki jest zainteresowany jedynie jeden ze wspólników i tylko on chce w nią inwestować. Celem niniejszego opracowania jest omówienie w tym kontekście wątpliwości związanych z jedną z najczęściej wykorzystywanych form dokapitalizowania spółki, a mianowicie z dopłatami.

I. DOPLĄTY NA TLE INNYCH SPOSOBÓW DOKAPITALIZOWANIA SPÓŁKI

Dopłaty są najczęściej wykorzystywanym w praktyce instrumentem dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Dwa alternatywne sposoby, tj. podwyższenie kapitału oraz pożyczka wspólnika, wiążą się z licznymi niedogodnościami prawnymi, jakie pociągają one za sobą.

Ewentualne odzyskanie pieniędzy przez jedynego inwestującego w spółkę wspólnika (który wniósł wkład pieniężny) będzie musiało być poprzedzone skomplikowaną procedurą obniżenia kapitału zakładowego¹. Z drugiej zaś strony forma

* Iwona Karasek–Wojciechowicz jest adiunktem w Katedrze Prawa Cywilnego Uniwersytetu Jagiellońskiego. Dominika Mróz–Krysta jest radcą prawnym, wpisanym na listę radców prawnych prowadzoną przez OIRP w Krakowie, doktorantką w Katedrze Prawa Cywilnego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

¹ A. Bryńska, A. Kowalczyk: *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez jej ograniczonego wspólnika*, Monitor Prawniczy (dalej: Mon. Praw.) 2001, nr 20, s. 1044.

finansowania działalności spółki w postaci podwyższenia kapitału zakładowego jest o tyle dogodna dla samej spółki (nie dla wspólnika), że otrzymuje ona środki pieniężne (przy założeniu, że udziały w podwyższonym kapitale pokrywane są wkładami pieniężnymi) pod tytułem co do zasady bezzwrotnym.

Pożyczka udzielona spółce może wydać się atrakcyjniejszą dla wspólnika (inwestora) formą inwestowania w spółkę, ponieważ przekazuje on spółce środki pod tytułem zwrotnym. Teoretycznie zatem inwestor mógłby liczyć na zwrot kwoty wyłożonej na finansowanie przedsięwzięcia (w całości lub poszczególnych jego etapów). Jednakże w sytuacji, gdyby przedsięwzięcie nie przyniosło zysków (a praktycznie zawsze jest takie ryzyko), spółka może znaleźć się w sytuacji finansowej niepozwalającej na spłatę pożyczki. Uzyskanie dofinansowania przez spółkę w formie pożyczki jest także ryzykowne dla członków zarządu, w przypadku gdy od samego początku spółka jest założona w celu prowadzenia działalności, co do której istnieje znacznie większe prawdopodobieństwo straty niż zysku (np. geologicznej działalności poszukiwawczej złóż minerałów/surowców, w którym to przypadku na początku konieczne jest wyłożenie bardzo dużych kosztów na wiercenia poszukiwawcze, a i tak tylko jedna spośród kilkudziesięciu/kilkuset inwestycji w wiercenia na całym świecie przyniesie sukces w postaci odkrycia wartościowych minerałów). Przy tego typu działalności, gdy już z góry wiadomo, że prawdopodobieństwo spłaty pożyczki jest niezmiernie małe (proporcjonalne do szansy powodzenia przedsięwzięcia), bardzo trudne jest uchwycenie „właściwego czasu”, w którym zarząd powinien złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości, aby uwolnić się od bardzo surowej odpowiedzialności z art. 299 k.s.h., zgodnie z którą, jeżeli egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna, wówczas członkowie zarządu poniosą osobistą odpowiedzialność za zobowiązania spółki.

Z kolei wspólnik–inwestor, udzielając spółce pożyczki i zamierzając dochodzić jej zwrotu po zakończeniu realizacji przedsięwzięcia, musi mieć świadomość treści art. 14 § 3 k.s.h., zgodnie z którym wierzytelność wspólnika albo akcjonariusza z tytułu pożyczki udzielonej spółce kapitałowej uważa się za jego wkład do spółki w przypadku ogłoszenia jej upadłości w terminie dwóch lat od dnia zawarcia umowy pożyczki. W rezultacie tego korzyści ze zwrotnego tytułu finansowania ulegają (przynajmniej w okresie dwóch pierwszych lat po udzieleniu pożyczki) zniwelowaniu, skoro pożyczka traktowana jest tak samo jak finansowanie co do zasady bezzwrotne.

Dodatkową wadą dofinansowania w postaci pożyczki jest konieczność zapłaty pożyczkodawcy przez spółkę odsetek. Skoro wspólnik–inwestor wprowadza do spółki pieniądze, aby zostały one wydane na jej główną działalność, to nie po to, aby uzyskiwać z powrotem te same pieniądze, tyle że w formie oprocentowania. Oczywiście pożyczka teoretycznie może być ukształtowana jako świadczenie nieodpłatne (pożyczka nieoprocentowana), lecz ma to dla spółki negatywne konse-

kwencje podatkowe². Jest to wykluczone także w przypadku podmiotów powiązanych, ze względu na ograniczenia i sankcje dotyczące cen transferowych³.

Z punktu widzenia interesu spółki najkorzystniejsza jest bezzwrotna forma dokapitalizowania. Zawarcie umowy darowizny między spółką a inwestorem jest oczywiście wykluczone ze względu na zbyt wysokie opodatkowanie. Tym samym, najkorzystniejsze dla spółki byłoby uzyskanie jakiegoś bezzwrotnego przysporzenia niebędącego darowizną. Wydawałoby się, że dla współnika zawsze atrakcyjną jest zwrotna forma dokapitalizowania, lecz art. 14 § 3 k.s.h. znacznie osłabia jej zalety.

II. NAŁOŻENIE DOPLĄT NA JEDNEGO ZE WSPÓLNIKÓW

Zgodnie z art. 177 § 1 k.s.h. umowa spółki może zobowiązywać wspólników do dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału. Wedle brzmienia 177 § 2 k.s.h. dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów⁴. Dopłaty są instytucją bardzo elastyczną w praktycznym wykorzystaniu: stanowią instrument pośredni pomiędzy wpłatą przez wspólników na udziały w kapitale zakładowym a pożyczką, mając niektóre cechy zarówno jednej, jak i drugiej instytucji⁵. Umowa spółki może wprost przewidzieć, że dopłaty mają charakter bezzwrotny. Jeżeli umowa spółki tak wyraźnie stanowi, dopłaty nie będą mogły być zwracane, nawet gdy już nie będą konieczne na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym⁶. Innymi słowy, wnoszący dopłaty nie mają roszczenia o zwrot dopłat tak długo, jak długo

² Zob. przykładowo: „Otrzymane od wspólników pieniądze, przy niedochowaniu wymogów formalnych dla uznania ich za dopłaty do kapitału, są nieoprocentowanymi pożyczkami. Oznacza to, że u spółki powstanie dochód w postaci nieodpłatnego świadczenia równego odsetkom, które zapłaciłaby, gdyby pożyczki udzielił jej bank”. Tak wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., II FSK 1871/07, LexPolonica nr 2039013, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

³ Art. 20a i n. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

⁴ Przyjmuje się w orzecznictwie, iż w sytuacji, gdy umowa spółki nie przewiduje obowiązku dopłat, wspólnicy nie mogą w oparciu o przepisy kodeksu spółek handlowych zrealizować dopłat jedynie na podstawie uchwały wspólników (wyrok SN — Izba Cywilna z dnia 5 stycznia 2005 r., II CK 333/04, LexPolonica nr 372852).

⁵ A. Bryńska, A. Kowalczyk: *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością...*, op. cit., s. 1041. Zob. także: uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 5 maja 2010 r. nr 35/10, LexPolonica nr 2330702, www.wroclaw.rio.gov.pl, gdzie stwierdzono, że: „Istotą wniesienia dopłat do spółki jest jej dofinansowanie. Są to środki obrotowe, których charakter można określić pomiędzy wpłatami na kapitał zakładowy a zwykłą pożyczką (kredytem), który mogłaby uzyskać sama spółka. Przekazywanie środków finansowych w takim przypadku następuje więc nie w zamian za wykonanie określonego zamówienia, ale ogólnie na funkcjonowanie danej spółki”.

⁶ M. Rodzynkiewicz: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 300–301. W tym miejscu może nasunąć się pytanie, czy dopłaty jako formę dokapitalizowania spółki pod tytułem co do zasady bezzwrotnym można kwalifikować jako darowiznę. W naszej ocenie nie ma do tego podstaw ani na gruncie przepisów podatkowych (o czym będzie mowa w dalszej części pracy), ani na gruncie prawa cywilnego. Trudno bowiem czynność wniesienia dopłat kwalifikować jako umowę darowizny, czy przyjąć, iż wspólnicy mogliby być uprawnieni do odwołania dopłat, poprzez zastosowanie art. 892 k.c. Brak jest podstaw do stosowania przepisów dotyczących darowizny zarówno wprost, jak i w drodze analogii.

uchwała wspólników nie rozstrzygnie o zwrocie dopłat, a jeżeli umowa spółki tak przewiduje, to wspólnicy w ogóle nie będą mogli uzyskać roszczenia o zwrot dopłat (dopłaty bezzwrotne)⁷. Takie rozwiązanie pozwala wspólnikom swobodnie i stosownie do powodzenia (lub niepowodzenia) działalności spółki ustalać ewentualny obowiązek zwrotu. Można natomiast w umowie spółki zastrzec w sposób wyraźny, że dopłaty nie będą podlegać zwrotowi. Wówczas zwrot dopłat będzie wymagał zmiany umowy spółki przez wykreślenie wspomnianego postanowienia — zwrot dopłat będzie możliwy po uprzednim podjęciu uchwały przez wspólników.

Zgodnie ze zdecydowanym dominującym poglądem wybranie dopłat jako instrumentu dofinansowania spółki oznacza, że do wyłożenia dodatkowych środków na działalność spółki zobowiązani będą wszyscy wspólnicy w stosunku do swoich udziałów. Nie uważa się bowiem za dopuszczalne⁸, aby zobowiązanie z tytułu dopłat mogło zostać nałożone tylko na jednego wspólnika. Przyjmuje się bowiem, iż „z art. 177 § 2 k.s.h. w sposób niebudzący wątpliwości wynika, że dopłaty w granicach przewidzianych umową spółki (...) mogą być nakładane wyłącznie na wszystkich (a nie tylko na wybranych wspólników) oraz wyłącznie równomiernie w stosunku do udziałów (a nie w sposób odbiegający od proporcji posiadanych udziałów)”⁹. Konsekwencją takiego ujęcia byłaby zaskarżalność uchwały jako sprzecznej z prawem nakładającej obowiązek wniesienia dopłat tylko na niektórych wspólników (a w szczególności na jednego z nich)¹⁰. Gdyby przychylić się do tego poglądu, to zawsze wszyscy wspólnicy musieliby inwestować w spółkę, mimo że — co zdarza się wcale nierzadko — środki finansowe na kosztowne, a ryzykowne przedsięwzięcie, chce i może zainwestować tylko jeden z nich (lub niektórzy ze

⁷ M. Rodzyńkiewicz: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, op. cit.*, s. 301.

⁸ Za bezwzględnie wiążącym charakterem art. 177 § 2 k.s.h. i niedopuszczalnością nałożenia obowiązku dopłat na niektórych tylko wspólników opowiadają się m.in.: M. Rodzyńkiewicz: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, op. cit.*, s. 302; tak również, jak się wydaje, A. Kidyba: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. I, Warszawa 2010, s. 724 (autor ten w publikacji nie przychylił się do tego stanowiska wprost, jednakże konsekwentnie posługuje się pojęciem „wspólnicy”, zawsze używając liczby mnogiej); J. Kołacz: *Dopłaty czy quasi-dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością — zagadnienia wybrane*, Mon. Praw. 2009, nr 8, s. 427; R. Pabis (w:) J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, K. Oplustil, R. Pabis, A. Rachwał, M. Spyra, G. Suliński, M. Tofel, R. Zawłocki: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 672; K. Kopaczyńska-Pieczniak: *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, pod red. A. Kidyby, Warszawa 2010, s. 361; A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, P. Bryłowski: *Prawo spółek handlowych*, pod red. A. Kidyby, Warszawa 2010, s. 138; tak też na gruncie kodeksu handlowego — M. Allerhand: *Kodeks handlowy. Komentarz — spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*, Bielsko-Biała 1991, s. 27; A. Szajkowski (w:) S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja: *Kodeks handlowy. Komentarz*, t. I, Warszawa 1994, s. 954; L. Peiper: *Komentarz do kodeksu handlowego*, Lwów 1936, s. 178; J. Namitkiewicz: *Kodeks handlowy. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z komentarzem*, Łódź 1994, s. 83; L. Żyzyłewski: *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, Przegląd Prawa Handlowego (dalej: PPH) 1997, nr 7, s. 23 i 26; odmiennie: T. Dziurzyński (w:) T. Dziurzyński, Z. Fenichel, M. Honzatkó: *Kodeks handlowy. Komentarz*, Łódź 1999, s. 203–204; S. Gurgul: *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, Prawo Spółek 1997, nr 12, s. 15 oraz — jak się wydaje (zarówno na gruncie kodeksu handlowego, jak i kodeksu spółek handlowych) J. Szczotka: *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością — uwagi de lege lata i de lege ferenda*, Rejent 2000, nr 9, s. 100–101.

⁹ M. Rodzyńkiewicz: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, op. cit.*, s. 302.

¹⁰ *Ibidem*.

wspólników). Często nie będzie to możliwe przez założenie przez niego innej spółki, która mogłaby realizować zamierzone przedsięwzięcie, lecz bez udziału już owych opieszłych czy niechętnych ryzyku wspólników. Może być tak przykładowo w sytuacji, gdy wyłączną koncesję na określony rodzaj działalności posiada tylko jedna spółka i żaden inny podmiot nie może tej koncesji realizować ani ubiegać się o identyczną (np. geologiczna koncesja poszukiwawcza i wydobywczą).

Przedstawiony wyżej dominujący pogląd, wedle którego nie jest możliwe nałożenie obowiązku dopłat wyłącznie na jednego wspólnika (lub niektórych wspólników), budzi poważne wątpliwości.

Na wstępie należy zasygnalizować, iż wykładnia językowa art. 177 § 2 k.s.h. nie daje podstaw do niewątpliwego wniosku, by dopłatami musieli zostać obciążeni wszyscy wspólnicy. Przepis stanowi jedynie o „wspólnikach”, co nie oznacza samo przez się, że musi to dotyczyć ich pełnego składu osobowego¹¹. Idąc za tym tokiem rozumowania, można byłoby dojść do przekonania, że w sytuacji wielości wspólników w spółce — co w praktyce jest regułą — dopuszczalne jest nałożenie dopłat tylko na niektórych z nich¹². Skoro tak, to trudno znaleźć dostateczne racje przemawiające za tym, by nie można było obciążyć dopłatami tylko jednego ze wspólników, który chce sfinansować przedsięwzięcie i jest tym z różnych względów zainteresowany. Jeden spośród kilku/wielu wspólników też jest przecież „niektórym z nich”. Dopuszczenie możliwości nałożenia dopłat na niektórych ze wspólników, przy braku możliwości obciążenia dopłatami jednego z nich, byłoby wykładnią absurdalną (niemającą jakiegokolwiek rozsądnego uzasadnienia, poza wątpliwym brzmieniem literalnym przepisu). Rozwiązanie takie zupełnie też nie przystawałoby do realiów obrotu gospodarczego. W praktyce bowiem zdarza się, iż wspólnicy planują współpracę przykładowo w ten sposób, że jeden z nich godzi się na sfinansowanie przedsięwzięcia (w całości lub na określonym etapie jego realizacji) w zamian za opcję nabycia większościowego pakietu udziałów, nie będąc jednocześnie (ze względu na niedogodności, o których była mowa wyżej) zainteresowanym wnoszeniem kapitału zakładowego¹³. Przyjmując zatem wykładnię językową art. 177 § 2 k.s.h., która, jak wskazano, dopuszcza możliwość nałożenia dopłat na niektórych ze wspólników — w drodze redukcji teleologicznej należałoby przyjąć również możliwość obciążenia dopłatami tylko jednego z nich. Wymóg zaś „proporcjonalności” zawarty w art. 177 § 2 k.s.h. może odnosić się jedynie do sytuacji, gdy obciążonych dopłatami zostało kilku wspólników, nie zaś jeden (wymóg ten jest wówczas redukowany jako bezprzedmiotowy). W tym kontekście nie może obronić się stanowisko, że uchwała obciążająca dopłatami tylko jednego wspólnika

¹¹ Odmienne na gruncie kodeksu handlowego: M. Allerhand: *Kodeks handlowy*, *op. cit.*, s. 27.

¹² Za dopuszczalnością takiego rozwiązania jako optymalnego z punktu widzenia interesów zarówno spółki, jak i wspólników opowiada się L. Żyżylewski: *Dopłaty w spółce...*, *op. cit.*, s. 27.

¹³ J. Szczotka zwraca uwagę, iż interes wspólników może wyrażać się w odmiennym unormowaniu obowiązku dopłat aniżeli w art. 177 § 2 k.s.h., *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 100.

podlegałyby zaskarżeniu jako sprzeczna z prawem. Nie można bowiem mówić o spełnieniu przesłanki sprzeczności z prawem w sytuacji, gdy uchwała zgodna jest z wykładnią językową i funkcjonalną przepisu¹⁴.

Nawet jednak, gdyby przyjąć, że rzeczywiście wykładnia językowa art. 177 § 2 k.s.h. wskazuje na obowiązek nakładania i wnoszenia dopłat proporcjonalnie do udziałów, to brak jest dostatecznych podstaw, by przyjąć bezwzględnie obowiązujący charakter art. 177 § 2 k.s.h.¹⁵ Artykuł 178 § 1 zd. 2 k.s.h. stwierdza, że do dopłat stosuje się art. 179 k.s.h., jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej. Oznacza to między innymi, że dyspozytywny charakter ma norma, która nakazuje proporcjonalny zwrot dopłat (art. 179 § 3 k.s.h.). Tym samym nie byłoby racjonalne przyjęcie, że nałożenie dopłat może być jedynie proporcjonalne, ale już miesiąc później można byłoby zwrócić całość dopłat wszystkim współnikom, z wyjątkiem jednego, gdy ten zgadza się na taki zabieg. Wskazuje to wyraźnie na to, że ustawodawca nie uznaje za niezbędne utrzymania stanu zadłużenia spółki z tytułu dopłat wyłącznie proporcjonalnego w stosunku do wszystkich współników. Skoro zasada proporcjonalności nie musi występować po uchwaleniu i wniesieniu dopłat, to jedynym uzasadnionym rozwiązaniem jest przyjęcie, że nie musi być ona zachowana także na pierwszym etapie: przy uchwalaniu dopłat i ich wpłacie. Nie ma żadnej racjonalnej przesłanki, która by nakazywała różnicowanie obu tych sytuacji. Wobec tego należy przyjąć, że art. 177 § 2 k.s.h. ma także charakter dyspozytywny, podobnie jak i art. 179 § 3 k.s.h. Należy tu przypomnieć wyrażony w doktrynie pogląd¹⁶, iż w przypadku spółki z o.o. ustalenie kognitywnego charakteru przepisu wymaga znacznie dalej idącego uzasadnienia niż tylko wskazanie na brzmienie przepisu czy brak wyraźnego zastrzeżenia zezwalającego na odmienne ukształtowanie przez strony określonej kwestii. Brak jest natomiast takich racji, które absolutnie i jednoznacznie przemawiałyby za bezwzględnie obowiązującym charakterem art. 177 § 2 k.s.h.

Na możliwość nałożenia dopłat na tylko jednego ze współników należy spojrzeć także w kontekście art. 246 § 3 k.s.h., zgodnie z którym uchwała zwiększająca świadczenia współników wymaga zgody tych współników, których dotyczy. Oznaczałoby to, że do nałożenia dopłat wyłącznie na jednego współnika wystarczające byłoby wyrażenie zgody przez niego¹⁷. Nałożenie dopłat wyłącznie na jednego ze

¹⁴ Praktyczny walor wykładni funkcjonalnej i dynamicznej art. 177 § 2 k.s.h. podkreśla J. Szczotka: *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 100.

¹⁵ Znamienne jest, iż w doktrynie nie jest jednoznaczne, czy analogiczny przepis kodeksu handlowego (art. 178 § 2 k.h.) miał bezwzględnie czy też względnie wiążący charakter w zakresie dopuszczalności nałożenia na współników dopłat nierównomiernie w stosunku do udziałów. Zob. J.A. Strzepka, W. Popiołek, A. Witosz, E. Zielińska: *Komentarz do kodeksu spółek handlowych*, Warszawa 2001, s. 1303; I. Weiss: *Podwyższenie kapitału zakładowego i dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, PPH 1994, nr 12, s. 4–5; A. Bryńska, A. Kowalczyk: *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 1042; J. Szczotka: *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 101.

¹⁶ O czym będzie jeszcze mowa niżej.

¹⁷ W orzecznictwie można odnaleźć twierdzenie, iż bez względu na sposób sformułowania postanowienia wprowadzającego do umowy spółki instytucję dopłat nieprzewidzianą wcześniej w pierwotnym brzmieniu umowy,

wspólników nie szkodzi zaś sytuacji pozostałych: nie wpływa to na ich zakres praw i obowiązków w stosunku do spółki. Ponadto, nie ma przeszkód, by konstrukcję dopłat wprowadzić w jednoosobowej spółce z o.o., gdzie kompetencje zgromadzenia wspólników wykonuje jedyny wspólnik. Skoro jedyny wspólnik w jednoosobowej spółce z o.o. może sam decydować o tym, czy, a jeśli tak, to w jakim zakresie może wносить dopłaty, to brak jest dostatecznych racji do różnicowania jego sytuacji oraz sytuacji w spółce wieloosobowej, gdzie jeden (najczęściej większościowy) wspólnik wychodzi z inicjatywą sfinansowania przedsięwzięcia gospodarczego, a pozostali (wspólnicy pasywni) akceptują takie zasady współpracy.

Uzasadnienia poglądu większościowego, tj. niedopuszczalności nałożenia dopłat na jednego ze wspólników, nie można również — naszym zdaniem — upatrywać w treści art. 20 k.s.h.¹⁸ Przyjmuje się bowiem, iż w spółkach z o.o., będących tworem pośrednim między spółkami osobowymi a spółką akcyjną, w większym stopniu ma i może mieć miejsce zróżnicowanie uprawnień poszczególnych wspólników¹⁹. Skoro jednak jeden ze wspólników wyraźnie deklaruje zamiar sfinansowania przedsięwzięcia i podejmuje się tego, nie oczekując w zamian za to przywilejów korporacyjnych, to trudno przyjąć, że wszyscy wspólnicy znajdują się w „jednakowych okolicznościach”. Ponadto art. 20 k.s.h. ma funkcję ochronną; zapobiega nierównemu traktowaniu jako dyskryminacji, która w sposób negatywny oddziaływałaby na sytuację niektórych wspólników. Tymczasem z faktu dobrowolnej inwestycji jednego ze wspólników zyski będą mogli czerpać wszyscy wspólnicy, w tym także inwestujący. Racjonalność takiej decyzji łatwo dostrzec w sytuacji, gdy wspólnik wnoszący takie dopłaty jest lub — na podstawie przyznanych opcji nabycia — może być największym udziałowcem i ostatecznie to on najwięcej skorzysta na rozwoju spółki, godząc się jednocześnie na to, że przy nim skorzystają i inni bierni wspólnicy (według poglądu dominującego takie zachowanie, przynoszące korzyści wszystkim wspólnikom, byłoby niedopuszczalne).

Kolejnym argumentem przemawiającym za możliwością nałożenia dopłat wyłącznie na jednego wspólnika (za jego zgodą) jest zasada swobody umów. W doktrynie wyraźnie zarysowany jest spór pomiędzy zwolennikami koncepcji

zawsze wymagana jest zgoda wszystkich wspólników, do których ta konstrukcja prawna się odnosi (wyrok SA w Katowicach z dnia 3 kwietnia 2003 r., I ACa 1186/02, LexPolonica nr 368987, OSA 2004, z. 8, poz. 24). Z tezy cytowanego orzeczenia zdaje się zatem wynikać, iż obowiązek dopłat może dotyczyć tylko niektórych ze wspólników, skoro zgodę mają wyrazić ci, do których obowiązek dopłat się odnosi. W uzasadnieniu jednak Sąd Apelacyjny podziela pogląd większościowy, przyjmując, iż: „W doktrynie aktualnie zdaje się ugruntowane stanowisko zasługujące na podzielenie, że obowiązek dopłat — jeżeli jest ustanowiony — dotyczy wszystkich wspólników, a nie tylko niektórych, a co za tym idzie — wprowadzenie instytucji dopłat do umowy, jej zmiana wprowadzająca regulacje w tym przedmiocie, musi się odbyć w szczególnym trybie, a mianowicie ilością głosów wymagana treścią art. 246 § 3 k.s.h. — a więc jednomyślnie”.

¹⁸ Odmienne: K. Kohut, P. Mirowski: *Instytucja dopłat w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, tekst artykułu dostępny na stronie: http://www.karieramanagera.pl/umiejtnosci_miekkie/organizacja_pracy/instytucja_doplat_w_spolce_z_ograniczona_odpowiedzialnoscia/ oraz — jak się zdaje — J. Kołacz: *Dopłaty czy quasi-dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 427.

¹⁹ J.P. Naworski: komentarz do art. 20 k.s.h., LexPolonica, teza 3.

stosowania art. 304 § 3 i § 4 k.s.h. w drodze analogii także do spółki z o.o. (zasada „surowości statutu”)²⁰ oraz jej przeciwnikami²¹. Ci ostatni wskazują na to, że w przypadku spółki z o.o. zasada swobody kontraktowej statuowana przez art. 353¹ k.c. pozwala przyznać wspólnikom szerokie kompetencje w zakresie kształtowania umowy spółki. Należy także stosować łagodniejsze standardy „dekodowania” norm dyspozytywnych, niż ma to miejsce w przypadku regulacji spółki akcyjnej²². Jak już wyżej wskazano, włożenie obowiązku dopłat wyłącznie na jednego wspólnika, który wyraża na to zgodę, mieści się w wykładni art. 177 § 2 k.s.h., a zatem nie sprzeciwia się ustawie. Nie sprzeciwia się ono również ani naturze spółki z o.o. Trudno także uznać to za sprzeczne z zasadami współzycia społecznego, skoro, jak już wcześniej nadmieniono — nie sposób przyjąć, by taka uchwała godziła w interesy wspólnika, który sam podjął się sfinansowania przedsięwzięcia i także osiągnie z tego ewentualne korzyści²³.

W doktrynie przyjmuje się również możliwość uchwalenia wniesienia tzw. dopłat dobrowolnych²⁴. Twierdzi się, że: „Jeżeli wspólnicy chcą wprowadzić dopłaty dobrowolne, mogą je uchwalić z wyraźnym zastrzeżeniem, że jedynie mogą być one wnoszone”²⁵. Nie ma przeszkód, by także tego typu dopłaty mógł dobrowolnie wnieść wyłącznie jeden ze wspólników.

III. PODATKOWE SKUTKI NAŁOŻENIA DOPLĄT WYŁĄCZNIE NA JEDNEGO ZE WSPÓLNIKÓW

Wybór sposobu dokapitalizowania spółki z o.o. przez inwestora nie pozostaje bez wpływu na obowiązki podatkowe spółki. Dokonując tego wyboru, należy mieć przede wszystkim na względzie:

- a) czy dany sposób dokapitalizowania stanowi przychód spółki i podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- b) jakimi innymi, dodatkowymi obowiązkami podatkowymi obciąża on spółkę.

²⁰ Należą tu m.in. A. Szumański (w:) W. Pyziół, A. Szumański, I. Weiss: *Prawo spółek*, Bydgoszcz–Kraków 2002, s. 521 oraz A. Szajkowski (w:) *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. II, Warszawa 2002, s. 67–68.

²¹ Należą tu m.in. S. Włodyka (w:) *System prawa handlowego*, t. 2A, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2007, s. 188–189; R.L. Kwaśnicki: *Swoboda w kształtowaniu treści umów i statutów spółek kapitałowych (na tle prawa niemieckiego)*, Warszawa 2010, s. 121 i n.

²² S. Sołtysiński (w:) *System prawa prywatnego*, t. 17A, *Prawo spółek kapitałowych*, pod red. S. Sołtysińskiego, Warszawa 2010, s. 11–12, nb 18.

²³ Zdaniem niektórych autorów na przeszkodzie przyjęciu odmiennej regulacji dopłat niż regulacja ustawowa nie stoi również wzgląd na interes publiczny. Tak J. Szczotka: *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 101; T. Dziurzyński (w:) T. Dziurzyński, Z. Fenichel, M. Honzatko: *Kodeks handlowy. Komentarz*, *op. cit.*, s. 203–204.

²⁴ T. Siemiątkowski, R. Potrzyszcz: *Kodeks spółek handlowych*, art. 177 § 1, teza 6, LexPolonica. Odmienne: SN w wyroku z dnia 5 stycznia 2005 r., II CK 333/04, LexPolonica nr 372852.

²⁵ T. Siemiątkowski, R. Potrzyszcz: *Kodeks spółek handlowych*, art. 177 § 1, teza 6, LexPolonica.

Dla skutków podatkowych uiszczenia dopłat podstawowe znaczenie ma okoliczność, czy dopłaty zostały przewidziane w umowie spółki, czy też mają charakter tzw. dopłat dobrowolnych²⁶. W znaczącej większości orzecznictwo podatkowe przyjmuje, że dobrowolne dopłaty winny być traktowane pod kątem skutków podatkowych jako pożyczka²⁷ lub jako tzw. nieodpłatne świadczenie wspólników na rzecz spółki, które należy uwzględnić jako jej przychody²⁸.

Dopłaty wniesione na zasadzie art. 177 i n. k.s.h. nie stanowią przychodu spółki, gdyż po pierwsze: kwalifikuje się je jako wierzytelność spółki, po drugie: przeznaczane są na kapitał zapasowy. Siłą rzeczy nie mogą więc składać się na źródło jej zysku.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁹ (dalej: u.p.d.o.p.), dopłaty wniesione „w trybie i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach” nie stanowią przychodu spółki i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przez „odrębne przepisy” rozumie się przepisy kodeksu spółek handlowych w zakresie dopłat i konsekwentnie za dopłaty wniesione, „w trybie i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach” rozumie się tylko takie dopłaty, które odpowiadają wprost

²⁶ T. Siemiątkowski, R. Potrzyszcz: *Kodeks spółek handlowych*, art. 177 § 1, teza 6, LexPolonica. Zdaniem cytowanych autorów przepisy ustawy podatkowej powinny mieć jednak zastosowanie również do uchwał w sprawie tzw. dopłat *ad hoc*. Wyrok NSA z dnia 6 października 2009 r., II FSK 531/08, LexPolonica nr 2098932, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2010, nr 6, poz. 116, z aprobującą glosą J. Zawiejskiej–Rataj, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2010, nr 6, s. 538. Wniesienie dopłat nieodpowiadających trybowi i zasadom określonym w odrębnych przepisach (art. 177 i 178 k.s.h.) nie może automatycznie skutkować zaliczeniem do przychodu całej kwoty otrzymanej przez spółkę na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. W określonych okolicznościach faktycznych mogą być one traktowane jako nieodpłatne świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

²⁷ Przyjmuje się, iż „otrzymane od wspólników pieniądze, przy niedochowaniu wymogów formalnych dla uznania ich za dopłaty do kapitału, są nieoprocentowanymi pożyczkami. Oznacza to, że u spółki powstanie dochód w postaci nieodpłatnego świadczenia równego odsetkom, które zapłaciłaby, gdyby pożyczki udzielił jej bank”. Tak wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., II FSK 1871/07, LexPolonica nr 2039013, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. Pożyczka co do zasady nie jest przychodem spółki (por. art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p., który jako przychód kwalifikuje jedynie wartość pożyczki umorzona lub przedawniona). Jeżeli spółka uzyskuje pożyczkę od podmiotu całkowicie wobec niej zewnętrznego (tzn. niebędącego wobec niej podmiotem powiązaniem w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej), nie jest zobowiązana do zapłaty od tej kwoty podatku dochodowego; jest natomiast wówczas podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych. Jeżeli natomiast pożyczka jest udzielana spółce przez wspólnika, to spółka także nie jest zobowiązana do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 9 pkt 10 lit. i ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649). Jeżeli wspólnik udziela spółce pożyczki nieoprocentowanej, to wówczas — w świetle cytowanego orzecznictwa — po stronie spółki powstaje dochód w postaci równowartości odsetek, jakie spółka zobowiązana byłaby zapłacić, gdyby pożyczki udzielił bank. Przy dopłacie — wniesionej na zasadach przewidzianych w kodeksie spółek handlowych — takiego ryzyka nie ma.

²⁸ Zgodnie z wyrokiem WSA w Łodzi z dnia 13 sierpnia 2009 r., I Sa/Łd 346/09: „Podkreślić należy, że odrębne przepisy, do których odsyła art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a więc przepisy kodeksu spółek handlowych regulują tylko tryb i zasady wnoszenia dopłat obligatoryjnych, tak więc tylko do tego rodzaju dopłat może mieć zastosowanie powołany przepis art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy. Natomiast dopłaty dobrowolne na gruncie prawa podatkowego należy traktować jako nieodpłatne świadczenie wspólników na rzecz spółki, a wartość tych nieodpłatnych świadczeń powinna być uwzględniona po stronie jej przychodów” (LexPolonica nr 2782240, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

²⁹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397.

ukształtowaniu zawartemu w art. 177 i n. k.s.h.³⁰, bez uwzględnienia jednak faktu, że zgodne z owymi odrębnymi przepisami jest możliwe także odmienne ukształtowanie dopłat, niż to wynika z art. 177 k.s.h. Owo odmienne ukształtowanie dopłat w umowie (przykładowo: nałożenie ich jedynie na jednego ze współników, za jego zgodą) także odpowiada trybowi i zasadom przewidzianym w odrębnych przepisach — jak tego wymaga art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p.

Tu zatem pojawia się podstawowy problem wnoszenia dopłat przez jednego ze współników. Nawet gdyby bowiem przyjąć wykładnię art. 177 § 1 k.s.h. umożliwiającą dokapitalizowanie spółki przez jednego współnika, to spółka natyka się na niekorzystne orzecznictwo podatkowe. Przyjmuje ono, że środki wyłożone przez jednego tylko współnika nie mogą być traktowane jako dopłaty w świetle prawa podatkowego. Uzasadnieniem takiego stanowiska ma być stwierdzenie, iż „wspólnicy mogą dofinansować spółkę, muszą to jednak zrobić zgodnie z przepisami. W przeciwnym razie fiskus naliczy przychód”³¹. W orzecznictwie przyjmuje się, że „zgodnie z odrębnymi przepisami” oznacza „zgodnie z art. 177 § 2 k.s.h.”, czyli równomiernie do posiadanych udziałów³². Ponadto z orzecznictwa zdaje się wynikać, iż nawet jeśli dana uchwała dotycząca dopłat jest ważna i skuteczna w świetle prawa zobowiązań, a jej treść nie koreluje z art. 177 § 2 k.s.h., to nie będzie jej można przypisać korzystnych skutków podatkowych określonych dla wnoszenia dopłat³³. Prowadzi to do wniosku, że nawet gdyby zaakceptować tezę, iż art. 177 § 2 k.s.h. dopuszcza odmienne ukształtowanie normowanej tam kwestii (nałożenie dopłat wyłącznie na jednego współnika, za jego zgodą), to spółka ponosić będzie niekorzystne konsekwencje podatkowe. Świadczenie jednego ze współników byłoby kwalifikowane w świetle prawa podatkowego jako swoiste, nieodpłatne i bezwrotne świadczenie na rzecz spółki, stanowiące przychód spółki, opodatkowane na

³⁰ Gdyby uznać za słuszny pogląd większościowy, iż z art. 177 k.s.h. rzeczywiście wynika, że co do zasady dopłaty mają być nakładane i wnoszone proporcjonalnie; należy przypomnieć, iż — co wyżej uzasadniono — art. 177 § 2 k.s.h. jest jednak przepisem dyspozytywnym, a więc dopuszczającym odmienne ukształtowanie normowanej tam kwestii.

³¹ Wyrok NSA z dnia 8 października 2008 r., II FSK 961/07, LexPolonica nr 1961855, Rzeczpospolita 2008, nr 263, s. F6.

³² Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2006 r., teza 1, II FSK 26/06, LexPolonica nr 2609670, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

³³ Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2006 r., teza 2, II FSK 26/06, LexPolonica nr 2609670, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. NSA przyjął, iż: „Ocena skutków umowy spółki oraz podjętej i wykonanej uchwały Zgromadzenia Wspólników w zakresie dopłat do kapitału zakładowego spółki na gruncie prawa prywatnego. Ich postanowienia będące realizacją niemal niczym nieskrępowanej autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, o jakiej mowa jest w art. 353[1] k.c., nie mogą jednak wywoływać skutków prawopodatkowych w sytuacjach, w których przepisy prawa podatkowego wskazują wyraźnie na konieczność dochowania trybu i zasad określonych w odrębnych przepisach prawa, w tym prawa prywatnego. Inne bowiem skutki prawne wywołują postanowienia umowne oraz konkretne działania wynikające z uchwał zgromadzenia współników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, inne natomiast zachowania wskazanego przepisami prawa regulującymi zasady i tryb uiszczania dopłat zmierzających do zwiększenia kapitału zakładowego takiej spółki, do których odwołują się przepisy prawa podatkowego”. Za rozwiązaniem, że dopłaty, które są nakładane wyłącznie uchwałą współników bez uprzedniego postanowienia umowy spółki, nie są objęte dyspozycją korzystnych przepisów podatkowych, opowiada się J. Kołacz: *Dopłaty czy quasi-dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością...*, *op. cit.*, s. 433.

ogólnych zasadach³⁴. W każdym razie interpretacje podatkowe są tak niezwykle niekorzystne dla spółki wykorzystującej dopłaty jednego ze współników, że w praktyce decyduje to o unikaniu wyboru tego trybu dofinansowania spółki, skłaniając do wykorzystania innych bardziej skomplikowanych i także nie najkorzystniejszych podatkowo rozwiązań.

Wyżej zaprezentowane stanowisko organów podatkowych, odmawiające kwalifikacji dopłat nałożonych wyłącznie na jednego ze współników jako dopłat, jest nieprawidłowe. Brak jest bowiem dostatecznych racji przemawiających za tym, by spółka była obciążona większymi zobowiązaniami podatkowymi w sytuacji, gdy jest finansowana przez jednego ze współników, a nie była nimi obciążona w sytuacji, gdy dopłaty udzielają wszyscy współnicy. Nie ma żadnej merytorycznej racji dla różnicowania sposobu opodatkowania tych sytuacji. Ponadto, jak wyżej uzasadniono, wykładnia art. 177 § 2 k.s.h. pozwala na przyjęcie dopuszczalności nałożenia dopłat na jednego współnika. Jest to zatem — jak chce art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p. — wniesienie dopłat „zgodnie z trybem i zasadami przewidzianymi w odrębnych przepisach”. Orzecznictwo podatkowe w tej mierze powinno ulec zmianie, co otworzy drogę do szerszego wykorzystania tej formy dofinansowania spółki w praktyce.

IWONA KARASEK–WOJCIECHOWICZ, DOMINIKA MRÓZ–KRYSTA

IMPOSITION OF ADDITIONAL PAYMENTS SOLELY ON ONE OF THE SHAREHOLDERS OF A LIMITED LIABILITY COMPANY

S u m m a r y

Pursuant to the provisions of the Polish Commercial Companies Code, the limited liability company can be established for any purpose allowed by law. It often happens that there is only one shareholder who would like to invest in the activity of the company and is interested in its development. There are three following means by which the company could attain the new financial support from the shareholders: (i) increase of the share capital, (ii) loan and (iii) additional payments.

³⁴ Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. nieodpłatne nabycie rzeczy lub praw przez spółkę stanowi jej przychód. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jako osoba prawna nie będzie podatnikiem podatku od spadków i darowizn, gdyż zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. z 2009 r. Nr 93 poz. 768; dalej: u.p.s.d.) podatnikami tego podatku są wyłącznie osoby fizyczne. Podkreśla się w doktrynie, iż: „Nieodpłatne nabycie własności rzeczy lub innych praw majątkowych przez jednostkę inną niż osoba fizyczna, które może mieć miejsce w przypadku osoby prawnej, nie powoduje więc powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Osoba prawna, nabywając nieodpłatnie własność rzeczy czy inne prawa majątkowe, wlicza ich wartość do przychodów stanowiących u niej punkt wyjścia do naliczenia podatku dochodowego od osób prawnych”. J. Serwacki: komentarz do art. 1 ust. 1 u.p.s.d., teza 1, LexPolonica.

The additional payments seem to be the most advantageous for the shareholder and the company as well. For the latter, particularly because of the fiscal consequences. It is unclear whether only one shareholder out of many could be charged with the additional payments. There are no sufficient arguments against such possibility. Neither the literal interpretation of the legal provisions nor the principle of equality of the shareholders under the same circumstances constitute the justified reason. There is also the functional aspect of this question: if only one of the shareholders could not be exclusively charged with the additional payments, he would be deprived of the advantageous manner of investment in the company.