

Rafał Bernat

WYSTĄPIENIE WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI CYWILNEJ – SKUTKI PODATKOWE

Słowa kluczowe: spółka cywilna, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od towarów i usług.

WITHDRAWAL OF THE PARTNER FROM THE CIVIL LAW PARTNERSHIP – TAX EFFECTS

Keywords: civil law company, personal income tax, value added tax.

Wstęp

Najprostszą formą prowadzenia działalności gospodarczej jest prowadzenie jednoosobowej firmy przez osobę fizyczną. Aby przedsiębiorca mógł współpracować z innymi podmiotami powinien podpisać umowę cywilną oraz umowę o wspólnym przedsięwzięciu (dla celów podatkowych).

W wyniku takiej kooperacji przedsiębiorcy mogą się dzielić zyskiem uzyskanym z projektu realizowanego razem. Umowa ta określa także sposób i wymiar ponoszenia strat w razie gdy przedsiębiorcy wykonując zadanie ponoszą straty. Jednakże taka forma współpracy nie tworzy odrębnego podmiotu podatkowego. Zgodnie z art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług¹ podatnikiem podatku od towarów i usług może być spółka cywilna, która nie posiadając zdolności sądowej, prawnej, posiada jednak zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków w zakresie VAT. Prowadząc spółkę cywilną wspólnicy muszą zmierzyć się z licznymi problemami podatkowymi – szeroko opisywanymi w piśmiennictwie².

Przedmiotem publikacji jest temat ostatniego etapu współpracy wspólników spółki cywilnej, tj. procesu wystąpienia jednego z nich (przy jednoczesnym pozosta-

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, Nr 177, poz. 1054, j.t.) – także ustawa o VAT. Podatek od towarów i usług zwany także „VAT”.

² W literaturze bada się kwestię braku podmiotowości podatkowej spółki cywilnej – E. Bieniek, *Problematyka podmiotowości spółki cywilnej na gruncie podatku od nieruchomości*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, Nr 13, s. 16–18; J. Knieć, *Problematyka zdolności sądowej spółki cywilnej w świetle zmian w prawie gospodarczym, handlowym i cywilnym*, „Studia Iuridica Lublinesia” 2004, Nr 3, s. 68–72. Także analizuje się zakres odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe innego wspólnika, działające w ramach sp.c. – M. Podleś, *Charakter prawny spółki cywilnej na tle prawa polskiego i niemieckiego*, Warszawa 2008. Wątpliwości co do sposobu opodatkowania pojawiają się również przy rozwiązaniu spółki – A. Daraż, *Rozwiązanie i likwidacja spółki cywilnej – wybrane aspekty podatkowe na tle orzecznictwa NSA*, „Radca prawny” 2000, Nr 5, s. 43 i M. Krawczyk, *Likwidacja działalności – skutki w zakresie podatku od towarów i usług*, „Prawo i Podatki” 2007, Nr 6, s. 15–18.

niu w spółce dwóch innych wspólników będących osobami fizycznymi). Ciekawym wydaje się zbadanie w jaki sposób na gruncie podatku od towarów i usług, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowane są czynności związane ze zmianą umowy spółki, rozliczeniem się z tytułu wkładów wspólnika występującego (artykuł dotyczy tylko osób fizycznych jako wspólników). Ponadto nie do końca jasne jest jakie skutki podatkowe wywołuje zwrot niepodzielonego zysku spółki w formie rzeczowej. Rozliczenie się spółki ze wspólnikiem z niej występującym jest zagadnieniem ze styku dziedziny prawa cywilnego i podatkowego. Dlatego też w artykule autor odniesienie się do poglądów obowiązujących w tych dziedzinach prawa.

Przy pisaniu pracy posłużono się analizą krytyczną i porównawczą (w zakresie badania przepisów prawa) oraz dedukcją i indukcją.

1. Spółka cywilna jako podatnik VAT

Rozpoczęcie działania spółki cywilnej wymaga podjęcia przez jej wspólników decyzji w sprawie jej cywilistycznego charakteru i określenia majątku spółki, który w przyszłości będzie wykorzystywany do osiągnięcia zysku³. Zgodnie z art. 860 Kodeksu cywilnego⁴ wspólnicy zobowiązują się dążyć do wspólnego celu gospodarczego poprzez min. wniesienie wkładów do spółki. Przedmiotem wkładu mogą być pieniądze, ruchomości, wartość niematerialna (prawo własności) lub usługi (świadczenie pracy). Możliwe jest także wniesienie ograniczonego prawa rzeczowego, np. najmu nieruchomości lokalowej celem ustanowienia w niej miejsca prowadzenia działalności. Jeśli wspólnicy nie określą odmiennej partycypacji w zyskach to przyjmuje się, że uczestniczą w nim w częściach równych.

Spółka cywilna jako jednostka nieposiadająca osobowości prawnej może być uznana za podatnika VAT (art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług). Rejestracja dla celów podatku od wartości dodanej powinna być dokonana najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie pierwszej czynności opodatkowanej (art. 96 ust. 1 ustawy o VAT). Wspólnicy spółki mogą posiadać działalności gospodarcze i dokonywać w ich ramach czynności opodatkowanych, używając Numeru Identyfikacji Podatkowej (NIP) odrębnego od tego, który posiada spółka cywilna. Zgodnie z art. 111 ust. 3a pkt. 7 ustawy o VAT, w kasie rejestrującej ujmuje się jedynie sprzedaż dotyczącą spółki cywilnej. Wyjątkiem byłaby sytuacja gdy wspólnik spółki cywilnej otrzymywałby od niej prowizję wskutek działania jako agent zatrudniony w innej spółce osobowej lub kapitałowej (por. art. 111 ust. 3b ustawy o VAT). Jednakże mogłoby to naruszać interesy spółki cywilnej i stanowić podstawę do sądowego rozwiązania spółki (art. 874 KC). Na fakturach wystawianych w imieniu spółki powinny widnieć nazwiska wspólników i nazwa spółki. Mimo, że nie wynika to z przepisów podatkowych, organy podatkowe dopuszczają użycie nazwy skró-

³ P. Mućko, A. Sokół: *Jak założyć i prowadzić własną firmę*. ,Wyd. CeDeWu Sp. z o.o. Warszawa 2008, s. 28

⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 2014, poz. 121 j.t.) – dalej także KC.

conej, zawierającej jedynie nazwę spółki (bez danych identyfikacyjnych wspólników)⁵. W razie wystąpienia wspólnika ze spółki (przy jednoczesnym pozostaniu minimum dwóch wspólników) NIP nie ulega zmianie.

2. Wystąpienie wspólnika ze spółki

Zdaniem niektórych⁶, majątek spółki cywilnej jest majątkiem odrębnym od osobistych składników majątków wspólników i stanowi bezudziałową współwłasność łączną. Zwłaszcza problematyczne wydaje się określenie wymiaru majątku spółki cywilnej (czy jest to wartość odrębna od wspólników) w odniesieniu do art. 869 KC. Wspólnik występując ze spółki wypowiada swój udział, tj. zabiera ten majątek, który jest jego własnością i którym może dowolnie rozporządzać (bez zgody innych wspólników). Czynność wystąpienia wspólnika ma charakter jednostronny i powinna mieć formę taką w jakiej była zawarta umowa spółki cywilnej (zasadniczo formę pisemną – *ad solemnitatem*). Nie wydaje się możliwe, aby w takiego rodzaju czynności mógł brać udział pełnomocnik wspólnika – nawet gdyby zakres plenipotencji mu udzielonej to dopuszczał. Prawo do wypowiedzenia jest prawem osobistym, niezbywalnym i ma skutki o charakterze majątkowym. Dlatego też wspólnik powinien wypowiadać umowę spółki w taki sposób, aby inni wspólnicy byli pewni co do autentycznej woli wspólnika (nie jest możliwe wypowiedzenie pod warunkiem). Z dniem wypowiedzenia wspólnik traci wszelkie prawo do rozporządzania majątkiem spółki oraz przestaje być odpowiedzialny za zobowiązania podatkowe spółki cywilnej na gruncie podatku od towarów i usług. Dopuszczalne jest wystąpienie wspólnika spółki jeśli w wyniku tego pozostanie minimum dwóch wspólników. Jeżeli w ramach spółki współdziała jedynie dwóch przedsiębiorców to w razie woli jednego z nich o zaprzestaniu współpracy w ramach spółki-spółka ulega rozwiązaniu. Wystąpienie powinno nastąpić na trzy miesiące przed końcem roku obrotowego (art. 869 § 1 KC). Nie ma jednak przeszkód ku temu by wspólnicy określili przesłanki umożliwiające zastosowanie wypowiedzenia w trybie natychmiastowym (art. 869 § 1 KC)⁷. Nie muszą być to przesłanki rodzinne (śmierć

⁵ Interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2013 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP1/443-1257/12-2/MP; Interpretacja indywidualna z 29 maja 2013r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ITPP1/443-208/13/IK. Natomiast wystawianie faktur z nr NIP wspólnika – bez podania danych spółki uniemożliwić może odliczenie podatku naliczonego – M. Militz [w:] M.Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącal, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2012, s. 73. A *contrario* Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 29 czerwca 2012r., IPTPP1/443-207/12-6/MS.

⁶ Zwolennikiem bezudziałowego charakteru wspólności majątku spółki cywilnej jest S. Rudnicki, *Inaczej o nieruchomości jako wkładzie do spółki cywilnej*, „Rejent 2001”, Nr 1, s. 141.

⁷ Skoro pojęcie „ważne powody” wystąpienia stanowi klauzulę generalną to właściwi do jej sprecyzowania są wspólnicy. W odniesieniu do spółek osobowych – K. Kopańczyńska-Pieczniak, M. Dumkiewicz, *Ważne powody w stosunkach spółek handlowych* [w:] A. Kidyba (red.), R. Skubisz (red.), *Współczesne problemy prawa handlowego*.

zstępnego), majątkowe (egzekucja z majątku małżeńskiego) lub osobiste (długotrwała choroba). Ważnym powodem jest każdy czynnik, który ustalili wspólnicy w umowie spółki i nie podlega uchyleniu w kontekście przepisów dotyczących spółki cywilnej i zasady swobody zawierania umów (art. 353¹ KC).

W myśl art. 871 Kodeksu cywilnego występującemu wspólnikowi zwraca się rzeczy w naturze wniósł do spółki do używania, oraz wypłaca się w pieniądzu wartość jego wkładu oznaczoną w umowie spółki, a w braku takiego oznaczenia – wartość, którą wkład ten miał w chwili wniesienia. Nie ulega zwrotowi wartość wkładu polegającego na świadczeniu usług albo na używaniu przez spółkę rzeczy należących do wspólnika. Należy wypłacić występującemu wspólnikowi w pieniądzu taką część wartości wspólnego majątku pozostałego po odliczeniu wartości wkładów wszystkich wspólników, jaka odpowiada stosunkowi, w którym występujący wspólnik uczestniczył w zyskach spółki (art. 871 § 2 KC). Jeśli wspólnicy nie posiadają takiej wartości to spółka powinna zwrócić wkład w formie rzeczowej. Zobowiązanymi do zwrotu wkładów są wspólnicy i jeśli nawet wspólnik złoży oświadczenie o rezygnacji ze swojego wkładu, to po stronie wspólników istnieje prawdopodobieństwo powstania przychodu⁸.

W sytuacji gdy wspólnicy w ramach prowadzonej działalności spółki nabyli nieruchomości wspólnie, to wystąpienie wspólnika wymaga także zmian w zakresie współwłasności tej nieruchomości. Należy sporządzić akt notarialny, w którym dokonana zostanie zmiana w zakresie podmiotowym współwłasności łącznej⁹. Skutkiem takiej wykładni celowościowej przepisów o spółce cywilnej jest przeświadczenie o niemożliwości rozgraniczenia majątku spółki cywilnej na taki, którego rozporządzenie wymaga zmiany umowy spółki i ten, który można przenieść za pomocą odrębnej umowy. W piśmiennictwie¹⁰ dyskutowano także nad możliwością przeniesienia udziału we współwłasności elementu majątku spółki (nieruchomość) i pozostawieniu niewzruszonym statusu wspólnika. Jednakże nie wydaje się to możliwe gdyż wspólnicy są współwłaścicielami, ale nie w takiej formie jak określamy udział w zysku spółki cywilnej. Przyjmując za podstawę tezę o współ-

Księga jubileuszowa dedykowana prof. dr hab. Marii Poźniak-Niedzielskiej, Kraków 2007, s. 149.

⁸ Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 25 kwietnia 2013 r., ITPB1/415-159/13/HD.

⁹ J. Frąckowiak, *Przenoszenie własności i obciążenie nieruchomości w stosunkach pomiędzy spółką cywilną a jej wspólnikiem*, „Rejent” 1999, Nr 2, s. 77–80; G. Bieniek, *Nieruchomość jako wkład w spółce cywilnej*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2000, Nr 2, s. 341. Odmienną tezę sformułował Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 czerwca 2011 r., III CZP 135/10, OSNC 2011, Nr 12, poz. 128.

¹⁰ J. Frąckowiak, *Konstrukcja prawna spółki cywilnej* [w:] M. Bączyk, G. Bieniek, H. Pietrzykowski, *Ars et usus. Księga pamiątkowa ku czci Sędziego Stanisława Rudnickiego*, Warszawa 2005, s. 121; A. Herbert, *Nieruchomość jako składnik wspólnego majątku wspólników spółki cywilnej a forma oświadczenia o wypowiedzeniu udziału* [w:] C. Kosikowski (red.), *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga jubileuszowa profesora Stanisława Prutisa*, Białystok 2012, s. 456–461.

własności bezudziałowej, niepodzielnej i niezbywalnej poprzez wydzielenie części należy określać majątek spółki cywilnej (w tym także nabytych nieruchomości) jako jednolitą całość (kompletny zbiór). Współwłasność trwa do momentu ustania jej materii, tj. wystąpienie wspólnika spółki oznacza, że pozostali wspólnicy będą tworzyć inną współwłasność łączną. Słusznie przyznaje się¹¹, że określenie „współwłasność łączna” do całego zestawu elementów majątku spółki cywilnej jest niefortunne – gdyż odnosi się ono do rzeczy oznaczonej co do tożsamości. Z drugiej strony jeśliby definiować udział wspólnika sp.c. w majątku lub poszczególnych jego składnikach (nieruchomość) jako samodzielny to stało by to w sprzeczności z zakazem rozporządzania udziałami w trakcie trwania spółki.

3. Wystąpienie wspólnika a VAT

Jeśli wspólnik występując nie doprowadza do zakończenia działalności spółki cywilnej (jeśli byłoby tylko dwóch wspólników), to nie ma zastosowania art. 14 ust. 1 pkt. 1 ustawy o VAT, nakazujący opodatkować podatkiem od wartości dodanej wszystkie produkty wytworzone we własnym zakresie i te, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy. Wtedy należałoby także sporządzić spis z natury na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania przez nią działalności (art. 14 ust. 5 ustawy o VAT). Dodatkowo jeśli po wystąpieniu wspólnika ze spółki ulega ona likwidacji, wspólnicy powinni powiadomić występującego o możliwości zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej za okres, w którym występujący posiadał status wspólnika i czynnego podatnika VAT (jeśli potem go utracił) – art. 14 ust. 9c ustawy o VAT.

Wspólnik występujący może zamiast wypłaty ekwiwalentu pieniężnego w wysokości jego udziału w spółce zażądać od pozostałych wspólników środków trwałych i innych rzeczy będących własnością spółki. Jeśli wspólnicy wyrażą zgodę to występujący wspólnik otrzyma towary na własność. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT taką czynność można by zakwalifikować jako odpłatną dostawę towaru. Dostawą towarów jest także przekazanie nieodpłatnie przez spółkę cywilną swoich towarów, w szczególności przekazanie lub zużycie na cele osobiste wspólników spółki jeżeli spółce przysługiwało w całości (części) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 7 ust. 2 pkt. 2 ustawy o VAT). W odniesieniu do wystąpienia wspólnika ze spółki cywilnej, wszystko to zostaje mu wydane z majątku spółki należy traktować jako zwrot jego własności. Oznacza to, że spółka cywilna (a raczej wspólnicy, którzy w niej pozostają) jest dłużnikiem wspólnika występującego, który zostawił w majątku spółki swój wkład (udział). Dlatego też przeniesienie własności środków trwałych lub innych nieruchomości na występującego nie ma charakteru nieodpłatnego lecz stanowi wykonanie zobowiązanie przez wspólników pozostałych w spółce. Jeśli jednak wspólnicy

11 Por. E. Gniewek, Problem udziału we współwłasności łącznej (w:) E.Gniewek (red.), *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, Kraków 2000, s. 96 i J. Ignatowicz (red.), K. Stefaniuk (red.), *Prawo rzeczowe*, 2009, s. 121.

spółki cywilnej zawarą z występującym umowę sprzedaży udziału w majątku spółki to powstanie z tego tytułu obowiązek w podatku od towarów i usług¹². Słusznym wydaje się pogląd, wedle którego jeśli do spółki cywilnej wstąpi nowy wspólnik to nie ponosi on odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe dotyczące spółki jako podatnika VAT (za okres, w którym nie był wspólnikiem)¹³.

4. Wystąpienie wspólnika – skutki w zakresie podatku dochodowego

Na pozostałych wspólnikach spółki cywilnej ciąży obowiązek prawidłowego rozliczenia się z tytułu wniesionych wkładów uprzednio przez występującego. Na dzień wystąpienia wspólnika ze spółki cywilnej należy sporządzić wykaz składników majątku spółki. Wykaz powinien zawierać co najmniej następujące dane: liczbę porządkową, określenie (nazwę) składnika majątku, datę nabycia składnika majątku, kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku oraz kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, wartość początkową, metodę amortyzacji, sumę odpisów amortyzacyjnych oraz wysokość wypłaconych środków pieniężnych należnych wspólnikom z tytułu udziału w spółce. Zgodnie z art. 24 ust. 3c w zw. z art. 14 ust. 2 pkt. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴ dochodem z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną w przypadku otrzymania środków pieniężnych jest różnica między przychodem z tego tytułu, a wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce. Oznacza to, że przychodem występującego wspólnika jest wartość przewyższająca kwotę otrzymaną jako udział w przychodzie z uczestnictwa w spółce cywilnej. Dochód należy obliczyć, pomniejszając przychód o wydatki poniesione przez wspólnika na wniesienie wkładu do spółki cywilnej. Do uzyskanej podstawy opodatkowania stawka podatku wynosić będzie zazwyczaj 19% (jeśli stosujemy metodę liniową). W istocie wspólnik występując płaci tylko podatek dochodowy wtedy, jeśli otrzymuje środki pieniężne nie opodatkowane wcześniej w trakcie jego obecności w spółce. Albowiem, jeśli otrzymywał przychód w każdym roku podatkowym to jest zobowiązany do rozliczania się z organem podatkowym z tego tytułu na bieżąco. Jeśli wspólnik wniósł więcej do spółki cywilnej niż otrzymał z niej zysku (np. spółka wygenerowała stratę bilansową) to zwrot jego wkładów nie stanowi u niego powstania przychodu¹⁵. Wartość wkładu należy określać na dzień zwrotu (nie na moment wniesienia). Jednakże opodatkowaniu ulegnie ta część, za którą wcześniej podatnik nie uiścił podatku. Przykładowo, jeśli wniósł do spółki trzy samochody a z uwagi na posta-

¹² Por. F. Seredyński, *Zakaz zawierania umów pomiędzy spółką cywilną a jej wspólnikami*, „Przegląd Podatkowy” 2001, Nr 9, s. 20-24.

¹³ Por. A. Daraż, *Podatkowe skutki wystąpienia wspólnika ze spółki cywilnej*, „Doradztwo Podatkowe” 2000, Nr 7-8, s. 60.

¹⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012, poz. 361, j.t.) – dalej także jako PdoF.

¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 8 grudnia 2009 r., I SA/Łd 642/09, Lex 550047 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 października 2011 r., II FSK 800/10, Lex 1151386

nowienia umowy spółki otrzymuje zwrot udziału w majątku spółki w postaci pięciu aut, to przychód dotyczyć będzie wartości otrzymanych dwu pojazdów.

Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt. 17b Pdorf przychodem podatnika jest wartość otrzymana z tytułu zbycia składników majątku otrzymanych w związku z wystąpieniem ze spółki cywilnej. Wyłączono jednak przychody z odpłatnego zbycia majątku, jeśli od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło wystąpienie do dnia odpłatnego ich zbycia nastąpiło sześć lat i ich odpłatne zbycie nie następuje w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (*vide* art. 14 ust. 3 pkt. 12b Pdorf). Tym samym, jeśli zbycie składników spółki nastąpi przed upływem terminu poza działalnością gospodarczą, to po stronie podatnika powstanie przychód (stawka podatku wyniesie 19 %).

Organy podatkowe wypowiedają się¹⁶ z aprobatą o możliwości zbycia prawa do uczestnictwa w spółce cywilnej przez wspólnika innemu podmiotowi. Kosztem uzyskania przychodów (KUP) zbywcy miałyby być wydatki związane z objęciem udziałów w spółce cywilnej. Dochodem zaś różnica pomiędzy otrzymanym ekwiwalentem pieniężnym za zbyte prawo majątkowe a wydatkami kwalifikowanymi jako KUP. Skoro wspólnik nie może wypowiedzieć swojego udziału w trakcie trwania spółki to także dokonanie cesji na inny podmiot (w trakcie trwania spółki) nie wydaje się możliwe. Spółka cywilna nie stanowi odrębnego podmiotu praw i obowiązków a jej wspólnicy korzystają jedynie z możliwości wspólnego prowadzenia działalności. Bez ich udziału (w razie ich wystąpienia) spółka przestaje istnieć. Rozumując *a minori ad maius* jeśli wspólnik nie może odebrać dla siebie wartości udziałów w trakcie trwania spółki, to tym bardziej nie może oddać tych udziałów (oraz wartości majątkowej z nimi związanej) osobie trzeciej w drodze umowy cywilnej. Wykładnia operatywna organu podatkowego mimo, że dokonana w sposób dopuszczalny oparta została na nieprawidłowej interpretacji przepisów prawa cywilnego.

5. PCC w przypadku wystąpienia wspólnika sp.c.

Zgodnie z art. 1 ust. 2, art. 7 ust. 1 pkt. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁷ zawarcie umowy spółki cywilnej oraz każdorazowa jej zmiana jest opodatkowana PCC w wysokości 0,5 %. Podatnikami są wspólnicy w częściach jakich mają udział w zysku spółki (jeśli nie stanowi o tym umowa, to ponoszą obciążenia podatkowe po równo). Ponieważ spółka cywilna zazwyczaj zawierana

¹⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 stycznia 2008 r., IPPB1/415-289/07-2/AJ; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 11 marca 2011 r., IBPBII/2/415-1383/10/MW. Pogląd organów podatkowych stoi w sprzeczności z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 2009 r., V CSK 325/08, OSNC 2009, poz. 101, która wyklucza możliwość cesji prawa do uczestnictwa w spółce cywilnej.

¹⁷ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. 2010, Nr 101, poz. 649, j.t.) – dalej ustawa o PCC. Podatek od czynności cywilnoprawnych określany także jako „PCC”.

jest w zwykłej formie pisemnej, to na wspólnikach ciąży obowiązek złożenia deklaracji w terminie 14 dni od dnia podpisania umowy oraz obliczenia wysokości i zapłaty PCC do właściwego organu podatkowego dla poszczególnych wspólników. Jest to zobowiązanie podatkowe dotyczące jednego tytułu (założenie sp.c.) jednak nie może być regulowane w taki sposób jak cywilne zobowiązanie solidarne. Jeśli jeden ze wspólników zapłaci całość podatku przelewając kwotę z własnego konta bankowego to zobowiązanie podatkowe wygaśnie w zakresie dla niego przewidzianym. Jednakże kwota uiszczona za wspólników zostanie zdefiniowana jako nadpłata wpłacającego i nie spowoduje wygaśnięcia zobowiązania innych wspólników. Podstawą opodatkowania jest wartość majątku spółki lub różnica pomiędzy podwyższoną wartością majątku a wartością istniejącą z chwilą zawiązania spółki. Dlatego też należy zastanowić się, czy zmiana umowy spółki w postaci wystąpienia jednego ze wspólników (*de facto* majątek ulega zmniejszeniu) podlega w ogóle PCC. Analiza artykułu 1 ust. 1 ustawy o PCC zawierającego zamknięty katalog czynności opodatkowanych tym podatkiem, nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do kwalifikacji przeniesienia części majątku spółki na występującego wspólnika. Ponieważ stanowi to swego rodzaju *datio in solutum* (świadczenie w miejsce wypełnienia) skutkiem czynności rozporządzającej jest wykonanie przez pozostałych wspólników zobowiązania (do zwrotu wniesionych wkładów) w postaci przeniesienia części majątku na występującego wspólnika. Stosując wykładnie gramatyczną art. 1 ust. 1 ww. ustawy nie można zakwalifikować takiej czynności rozporządzającej jako sprzedaży, zamiany lub pożyczki. Majątek spółki cywilnej tworzą nie tylko wkłady wspólników ale także aktywa, które powstają w wyniku działań spółki. W związku z wystąpieniem wspólnika należy zmienić umowę spółki ale także warunkiem *sine equa non* jest dokonanie zwrotu udziałów i wkładów. Oznacza to, że podatek od czynności cywilnoprawnych nie powstaje w związku z wystąpieniem wspólnika. Nawet gdyby występujący zrzekł się swojego udziału w spółce lub gdyby skład osobowy uległ zmniejszeniu poprzez śmierć jego ze wspólników, to nie spełnione jest kryterium zwiększenia majątku spółki.

Podsumowanie

Spółka cywilna posiada *quasi* odrębny majątek (od majątku wspólników), do którego udziałowcy spółki mają wspólne prawa o charakterze obligatoryjnym¹⁸. Odrębność ta charakteryzuje się istnieniem bezudziałowej współwłasności łącznej (udziały wspólników ulegają przy zawiązaniu spółki ujednoczeniu). Wspólnik nie może w trakcie swojego uczestnictwa w spółce rozporządzać swoim udziałem w majątku wspólnym, gdyż rodziłoby to wiele problemów prawnych (min. drugi wspólnik mógłby nie wyrazić zgody i dokonać wzruszalności tej czynności). Dlatego też, jeśli wspólnik chce otrzymać część wypracowanego także przez siebie majątku spółki, to powinien ze spółki cywilnej wystąpić.

¹⁸ K. Górnicz, *Glosa do uchwały SN z dnia 27 maja 1993 r., III CZP 61/93, „Rejent”* 1995, Nr 1, s. 23 ; wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 3 października 2013r., Lex 1383433 i wyrok Sądu Najwyższego z 25 listopada 2011 r., II CSK 182/11, Lex 1102847.

W zakresie VAT przeniesienie własności środków trwałych lub innych ruchomości na występującego nie ma charakteru nieodpłatnego, lecz stanowi wykonanie zobowiązanie przez wspólników pozostałych w spółce. Jeśli wspólnicy chcą także przy okazji rozliczenia przenieść inne środki majątkowe na wspólnika to powinni naliczyć mu podatek od towarów i usług w stawce 23% (sprzedaż). Przychód z udziału w spółce nieposiadającej osobowości prawnej powodował corocznie powstanie obowiązku w podatku dochodowym (jeśli każdego roku spółka osiągała zysk). Ustawodawca wprowadzając do PdoF regulacje (min. art. 14, art. 24) dotyczące przychodu działalności gospodarczej w ramach spółki cywilnej nie uniknął legislacyjnych powtórzeń. Jednak lepiej, gdy występuje ustawowe *superfluum*¹⁹ aniżeli brak spółki cywilnej jako podatnika podatku dochodowego, gdyż oznaczałoby to także lukę w zakresie opodatkowania przychodu z tego rodzaju spółki. Jeśli wystąpienie wspólnika nie jest dokonywane wraz z jednoczesnym wstąpieniem w krąg wspólników nowego podmiotu (wprowadzającego środki majątkowe) to taka czynność nie może być uznana za podlegającą podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Zmiana umowy spółki cywilnej – także aneks dotyczący wystąpienia – oznacza powstanie obowiązku w PCC, jeśli wskutek tej modyfikacji majątek spółki cywilnej ulegnie zwiększeniu w stosunku do wartości sprzed zmiany.

W wyniku dokonanej analizy jako wniosek *de lege lata* formułować należy obowiązywanie dostatecznego i jasnego uregulowania procesu wystąpienia wspólnika spółki cywilnej na gruncie podatku dochodowego. Jako postulat *de lege ferenda* trzeba uznać potrzebę wprowadzenia do przepisów o podatku dochodowym postanowień umożliwiających wyjście wspólnika ze spółki cywilnej. Ustawa o PCC powinna zawierać szerszy katalog zwolnień przedmiotowych dotyczących zmiany umowy spółki, tak, aby adresat normy prawnej był pewien, że wystąpienie wspólnika nie powoduje powstania obowiązku z tym podatku.

Bibliografia

1. Bieniek G., Nieruchomość jako wkład w spółce cywilnej, „Nowy Przegląd Notarialny” 2000, Nr 2.
2. Bączyk M., Bieniek G., Pietrzykowski H., Ars et usus. Księga pamiątkowa ku czci Sędziego Stanisława Rudnickiego, Warszawa 2005.
3. Bieniek E., Problematyka podmiotowości spółki cywilnej na gruncie podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, Nr 13.
4. Daraż A., Rozwiązanie i likwidacja spółki cywilnej – wybrane aspekty podatkowe na tle orzecznictwa NSA, „Radca prawny” 2000, Nr 5.
5. Daraż A., Podatkowe skutki wystąpienia wspólnika ze spółki cywilnej, „Doradztwo Podatkowe” 2000, Nr 7-8.

¹⁹ Określenie pochodzi od łacińskiej paremii „*Superflua admittere securius est, quam necessaria omittere*” (bezpieczniej jest dopuścić rzeczy zbyteczne aniżeli opuścić rzeczy konieczne) i oznacza nieszkodliwy nadmiar.

6. Frąckowiak J., Przenoszenie własności i obciążenie nieruchomości w stosunkach pomiędzy spółką cywilną a jej współnikiem, „Rejent 1999”, Nr 2.
7. Gniewek E. (red.), O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina, Kraków 2000.
8. Górnicz K., Głosa do uchwały SN z dnia 27 maja 1993 r., III CZP 61/93, „Rejent 1995”, Nr 1.
9. Ignatowicz J. (red.), Stefaniuk K. (red.), Prawo rzeczowe, 2009.
10. Kosikowski C. (red.), Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga jubileuszowa profesora Stanisława Prutisa, Białystok 2012.
11. Knieć J., Problematyka zdolności sądowej spółki cywilnej w świetle zmian w prawie gospodarczym, handlowym i cywilnym, „Studia Iuridica Lublinesia” 2004, Nr 3.
12. Krawczyk M., Likwidacja działalności – skutki w zakresie podatku od towarów i usług, „Prawo i Podatki” 2007, Nr 6.
13. Kidyba A. (red.), Skubisz R. (red.), Współczesne problemy prawa handlowego. Księga jubileuszowa dedykowana prof. dr hab. Marii Poźniak–Niedzielskiej, Kraków 2007.
14. Militz M., Dominik–Ogińska D., Bącal M., Zasady prawa unijnego w VAT, Warszawa 2012.
15. Mućko P., Sokół A., Jak założyć i prowadzić własną firmę. ,Wyd. CeDeWu Sp. z o.o. Warszawa 2008
16. Podleś M., Charakter prawny spółki cywilnej na tle prawa polskiego i niemieckiego, Warszawa 2008.
17. Rudnicki S., Inaczej o nieruchomości jako wkładzie do spółki cywilnej, „Rejent” 2001, Nr 1.
18. Seredyński F., Zakaz zawierania umów pomiędzy spółką cywilną a jej współnikami, „Przegląd Podatkowy” 2001, Nr 9.

Streszczenie

Spółka cywilna jako forma nieposiadająca osobowości prawnej (zdolność sądowa, zdolność do czynności cywilnoprawnych) jest podmiotem prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług. W ujęciu cywilistycznym z działalnością spółki cywilnej wiążą się często problemy z oddzieleniem majątku osobistego współników od majątku spółki. Przyjąć należy, że współnicy posiadają udział we współwłasności łącznej (nie mogą rozdysponować swojego udziału w trakcie trwania spółki). Jeśli jeden ze współników ma wolę wystąpienia ze spółki warto dokonać wykładni przepisów podatkowych w kontekście zaistnienia możliwych skutków podatkowych takiego procesu. W artykule zastosowano metodą anali-

tyczną, empiryczną i dogmatyczną. Skutkiem dokonanej analizy przyjęto brak opodatkowania przedmiotowej zmiany składu osobowego w spółce cywilnej na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy wraz z wystąpieniem wspólnika inny podmiot wnosi wkład (zwiększając majątek spółki) i przystępuje do spółki cywilnej. W zakresie podatku od towarów i usług czynności zwrotu wkładu wspólnika nie są objęte opodatkowaniem, jeśli spółka nie nalicza z tego tytułu podatku naliczonego otrzymującemu a wartość majątku przekazanego w formie rzeczowej nie przekracza wysokości udziału wspólnika w spółce. Wspólnik występujący jest zobligowany do zapłaty podatku dochodowego tylko jeśli uzyskał udział w zysku spółki cywilnej, który uprzednio nie został opodatkowany jako przychód z udziału w spółce nieposiadającej osobowości prawnej.

Summary

The civil law partnership as the without form of the legal personality (court ability, ability for civil law actions) is a subject of the fiscal law in the value added tax. In the civil law presentation problems with the division of personal assets of partners but the company's assets often involve the operations of the civil law partnership. To accept he belongs, that partners have a participation in the total co-ownership (cannot allocate their share in the course of lasting the company). If one of partners has a will of withdrawing from a company one should make the interpretation of tax regulations in the context of becoming known of tax possible effects of such a process. In the article they applied with, empirical and dogmatic analytical method. As a result of made analysis a lack of taxing the object change of members in the civil law partnership was accepted on land of the tax on civil law transactions. A situation is an exception when along with the address of the partner the other operator is contributing (increasing the company's assets) and is setting about to the civil law partnership. In the value added tax of the activity of the repayment of the deposit of the partner they aren't provided with taxing if the company isn't calculating the input tax from this title receiving and value of the wealth transferred in the form material doesn't exceed the height of the interest in the company. The appearing partner for the payment of the income tax is only obligated if a share in the profit of the civil law partnership which previously wasn't taxed as the income from the share got of without legal personality.

Informacja o autorze:

Rafał Bernat
doktorant w Katedrze Prawa Finansów Publicznych,
Wydział Prawa i Administracji,
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu,
doradca podatkowy,
rafalbernat@onet.eu