

TEKST 1

Podatek wspólnika może być zapłacony z konta spółki

ROZLICZENIA | Należności wobec fiskusa są świadczeniami o osobistym charakterze i przeniesienie ich na inną osobę, nawet za jej zgodą, nie wywołuje skutków. Odrębną kwestią jest jednak uiszczenie daniny za pośrednictwem innych podmiotów.

Maciej Jurczyga

W myśl przepisów ordynacji podatkowej (art. 59 § 1 pkt 1 oraz art. 60 § 1) zobowiązania podatkowe podatnika wygasają w całości lub w części wskutek zapłaty, natomiast za termin dokonania zapłaty podatku uważa się m.in. dzień obciążenia rachunku podatnika w banku, SKOK lub w instytucji płatniczej na podstawie polecenia przelewu.

Akcyjne i z o.o.

Przepisy te są wystarczająco jasne w przypadku spółek kapitałowych posiadających osobowość prawną, a tym samym własny majątek, odrębny od majątku wspólników. W takich podmiotach (spółka z o.o., spółka akcyjna) uzyskany dochód nie jest automatycznie przypisywany wspólnikowi – wymaga to dopiero odpowiedniej uchwały wspólników o podziale zysków. Dopiero w momencie wypłaty dywidendy powstaje zobowiązanie podatkowe po stronie wspólnika. Z tego powodu oczywiste jest, że zapłata podatku przez taką spółkę za inny podmiot z własnych środków może budzić uzasadnione wątpliwości w kwestii wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podmiotu.

Wnioski te potwierdza uchwała siedmiu sędziów NSA z 26 maja 2008 r. (I FPS 8/07), zgodnie z którą zapłata podatku dokonana przez inny podmiot w imieniu podatnika nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego tego podatnika. Zdaniem NSA, w związku z definicją obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego oraz podatku, skoro obowiązek zapłaty podatku wynika z zobowiązania podatkowego, a zobowiązanym do jego zapłacenia jest podatnik, to tym samym tylko zapłata podatku przez podatnika prowadzi do realizacji zobowiązania podatkowego i jego wygaśnięcia. Określone w ustawach podatkowych obowiązki podatkowe mają charakter osobisty i umowa cywilnoprawna pomiędzy podatnikiem i innym podmiotem nie wpływa na zmianę tych okoliczności, gdyż brak jest ku temu odpowiednich przepisów ustawowych.

W charakterze wyręczyciela

Na szczęście już w samej uchwale sędziowie NSA zauważyli, że istnieje możliwość uregulowania podatku przez osobę trzecią ze środków powierzonych jej przez podatnika, gdy działa ona w charakterze „posłańca” („wyręczyciela”). W takiej sytuacji rola wyręczyciela polega na wykonaniu technicznej czynności faktycznej zapłaty podatku, aczkolwiek w sensie prawnym zapłaty dokonuje podatnik, gdyż przekazał wyręczycielowi środki na ten cel. W takiej roli może występować przykładowo pracownik, do którego obowiązków służbowych należy dokonywanie rozliczeń z urzędem skarbowym.

Organy podatkowe raczej przychylnie patrzą na to rozwiązanie, czego przykładem jest interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 12 marca 2012 r. (IBPP3/443-1301/11/PK). Czytamy w niej: "(...) gdy osoba trzecia dokonująca wpłaty podatku działa w imieniu i na rachunek podatnika i dokonuje zapłaty podatku ze środków pieniężnych podatnika, należy uznać, że wskutek dokonanej wpłaty nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania podatkowego podatnika w trybie art. 59 § 1 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa. (...)". Nie ma również specjalnych przeciwwskazań, aby w roli wyręczyciela występowała spółka osobowa.

Jawne, partnerskie i komandytowe

W spółkach osobowych utworzonych na podstawie kodeksu spółek handlowych (jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna) podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy. Same zaś spółki, choć nie posiadają osobowości prawnej, to pod względem formalnym, organizacyjnym i majątkowym są odrębnymi podmiotami w stosunku do wspólników. Taka spółka może więc mieć swój rachunek bankowy i to ona jest wówczas stroną umowy z bankiem, a nie wspólnicy.

Jednocześnie, w przypadku spółek osobowych bardzo często dochodzi do sytuacji, w której należne zaliczki na podatek dochodowy wspólników uiszczane są z konta takiej spółki. W konsekwencji spółka osobowa będzie mogła być uznana za wyręczyciela, jeżeli wspólnicy powierzą jej wcześniej środki pieniężne na uregulowanie podatku. Potwierdzenie prawidłowości takiego podejścia można znaleźć w wyroku NSA z 22 sierpnia 2008 r. (II FSK 981/08), w którym stwierdzono, że spółka komandytowa, przelewając ze swojego rachunku bankowego pieniądze na zaliczki na podatek dochodowy wspólnika, może być uznana za posłańca tylko wtedy, gdy uprzednio wspólnik powierzył jej na to środki.

Techniczna czynność

Jakiś czas później, WSA w Warszawie w wyroku z 12 marca 2010 r. (III SA/Wa 2000/09) zauważył, że czym innym jest umowne przenoszenie zobowiązania (długu w zakresie obowiązku zapłaty), które w przypadku zobowiązań podatkowych jest niedopuszczalne, a czym innym dokonanie technicznych czynności wpłaty środków pieniężnych przez podmiot inny niż podatnik. Zdaniem sądu, przepisy ordynacji mają charakter techniczny i brak szczegółowej regulacji dotyczącej dokonania zapłaty przez wyręczyciela nie uzasadnia wniosku, że jest to prawnie niedopuszczalne. Sąd wskazał jednak na dodatkowy warunek skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, jakim w takich przypadkach jest przekazanie właściwemu organowi podatkowemu informacji, że wpłata podatku z rachunku firmowego ma jedynie charakter techniczny, zaś środki, z których dokonywana jest płatność, stanowią *de facto* własność konkretnego podatnika. Mogą one w tej sytuacji pochodzić z zysków spółki za lata poprzednie, przypadającego podatnikowi stosownie do uchwał podjętych przez wspólników albo ze środków pochodzących z należnego podatnikowi bieżącego zysku wypracowanego przez spółkę.

Organy zgodne z sądami

Stanowiska takie zostało wyrażone także w interpretacji Izby Skarbowej w Warszawie z 21 września 2010 r. (IPPB1/415-394/09/10-5/S/JB), wydanej z uwzględnieniem wytycznych WSA zawartych w przywołanym wyżej orzeczeniu, pomimo tego, że wcześniej w tej samej sprawie organ podatkowy prezentował stanowisko przeciwne. W późniejszym czasie stanowisko to potwierdziła Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 12 stycznia 2012 r. (ILPB1/415-1191/11-5/AG) stwierdzając, że zapłata zaliczek na podatek dochodowy oraz podatku przez spółkę działającą w charakterze posłańca (wyręczyciela) powoduje wygaśnięcie zobowiązania.

RAMKA

Pieniądze na rachunku spółki cywilnej są współwłasnością wspólników

W przeciwieństwie do spółek osobowych prawa handlowego spółka cywilna nie jest odrębnym przedsiębiorcą, tylko stosunkiem obligacyjnym. Z tego powodu majątek spółki cywilnej, w tym pieniądze na rachunku firmowym, są współwłasnością łączną wszystkich wspólników. W takiej sytuacji zapłata zobowiązań podatkowych wspólnika z rachunku spółki powinna być skuteczna, czyli skutkować wygaśnięciem jego zobowiązania podatkowego i to bez składania jakichkolwiek oświadczeń.

Pogląd ten został potwierdzony przez NSA w wyroku z 4 czerwca 2013 r. (II FSK 1534/12). W przedmiotowej sprawie organy podatkowe odmówiły zaliczenia wpłaty dokonanej z rachunku bankowego spółki cywilnej, w której wspólnikami byli małżonkowie pozostający we wspólności majątkowej. Sąd uznał jednak ostatecznie, w związku z art. 51a pkt 1 ustawy - Prawo bankowe pozwalające każdemu ze współposiadaczy na swobodne dysponowanie środkami zgromadzonymi na rachunku bankowym, że organy podatkowe nie wskazały dostatecznych powodów, pozwalających na uznanie w tym kontekście spółki cywilnej za osobę trzecią w stosunku do jej wspólników.

KONIEC RAMKI

RAMKA [foto]

Zdaniem autora

Maciej Jurczyga

doktor nauk ekonomicznych, biegły rewident

Organy podatkowe szukają dziury w całym

Podjęcie organów podatkowych do kwestii zapłaty podatku z konta spółki wykazuje objawy schizofrenii. Z jednej strony śruba fiskalna przykręcana jest w każdym możliwym, najbardziej absurdalnym miejscu, a z drugiej, gdy zobowiązanie podatkowe zostaje uregulowane przez inny podmiot, organy podatkowe szukają dziury w całym, zamiast cieszyć się ze skutecznego poboru podatków. Oczywiście jest przecież, że zapłata przez inny podmiot nie jest dokonywana ot tak, tylko zarówno podatnik, jak i podmiot trzeci mają w takim rozwiązaniu interes, na który się godzą.

Poza tym, jest to kolejny temat, w którym urzędnicy marnotrawią czas, a więc i pieniądze podatników na jałowe spory. Podatnicy zaś, zamiast podejmować działania w celu zwiększania przychodów i tym samym zapłaty większych podatków, skupiają swoje siły i wydatkują środki na specjalistów w bezsensownym sporze, zmniejszając uzyskany dochód i ewentualny podatek.

Czy naprawdę nie można się tutaj kierować względami praktycznymi i ochroną interesów fiskalnych? I to szczególnie w przypadku spółek, w których absurdem byłoby przelewanie środków na konta wspólników, aby dopiero z nich regulować podatki. Z kolei w przypadku spółek, w których dochód nie jest na bieżąco konsumowany przez wspólników, tylko pozostawiany jako kapitał obrotowy, organy podatkowe powinny być konsekwentne i skoro nakazują opodatkowanie dochodu na bieżąco, nie powinny sprzeciwiać się zapłacie podatków

ze środków spółki, gdyż wspólnicy po prostu nie otrzymali środków, z których mogliby dokonać zapłaty.

Smutne jest to, że nawet w tak prostej sprawie trudno przeprowadzić drobną zmianę legislacyjną, mówiącą o tym, że wpłata zaliczana jest na zobowiązanie według opisu przelewu, a nie według konta, z którego pochodzi.

KONIEC RAMKI

TEKST 2

Jak zakwalifikować kwoty otrzymane przez udziałowca wspólnika

PIT | Przychód z udziału w spółce osobowej powinien być opodatkowany dopiero w momencie otrzymania zapłaty, czyli w dniu podjęcia uchwały o podziale i wypłacie osiągniętego zysku, ewentualnie w dniu pobrania zaliczki na ten cel.

Maciej Jurczyga

W przypadku spółki osobowej, uznaje się, że wypracowany dochód powinien być na bieżąco przypisany wspólnikom według udziałów w zysku i opodatkowany. Często jednak, jedynie niewielkie środki pieniężne są przekazywane na prywatne konta wspólników (lub pobierane gotówką), zaś większość wypracowanego zysku pozostawiana jest w spółce jako kapitał obrotowy umożliwiający prowadzenie bieżącej działalności oraz dalszy rozwój spółki. Pojawia się więc pytanie, skąd wspólnik takiej spółki ma wziąć środki na zapłatę zaliczki na podatek, a w konsekwencji pytanie, czy dochód uzyskany z działalności w spółce powinien być w ogóle opodatkowany na bieżąco, czy dopiero w momencie jego faktycznego przekazania wspólnikowi.

Z działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 5b ust. 2 ustawy o PIT, jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, to przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (działalność gospodarcza). Innymi słowy, wspólnicy spółki jawnej nie prowadzą działalności gospodarczej, gdyż prowadzi ją posiadająca zdolność prawną i status przedsiębiorcy spółka jawna. Jedynie przychody wspólników z tytułu zysku uzyskanego w spółce uznaje się za przychody z działalności gospodarczej.

Podział dopiero z końcem roku obrotowego

Przepisy ustawy o PIT nie mogą być jednak interpretowane w oderwaniu od podstawowych regulacji określających funkcjonowanie spółek osobowych. Mianowicie, zgodnie z art. 52 § 1 kodeksu spółek handlowych, wspólnik może żądać podziału i wypłaty całości zysku z końcem każdego roku obrotowego. Zatem dopiero po zakończeniu roku obrotowego ogólne prawo do udziału w zysku przekształca się w konkretne roszczenie o jego podział i wypłatę. W spółkach osobowych prawa handlowego, inaczej niż w spółce cywilnej, w której przychód od razu może być przypisany wspólnikom, ponieważ jest ich współwłasnością, uzyskany przychód jest przychodem spółki (spółka może posiadać majątek odrębny od majątku jej wspólników) i dopiero w wyniku zaistnienia określonych procedur (podział zysku po zakończeniu roku), wygenerowany z tego przychodu dochód może być przypisany wspólnikom.

Konieczne jest podjęcie uchwały

Jednocześnie, zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o PIT, za przychód z działalności gospodarczej, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Za datę powstania tego przychodu, uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Jednak podatnikami PIT są wspólnicy spółek, którzy nie uzyskują przychodów z działalności handlowej, usługowej, budowlanej czy też wytwórczej oraz innej określonej w ustawie o PIT w definicji działalności gospodarczej, gdyż tego rodzaju przychody uzyskuje spółka i nie zmienia tego fakt, że spółka jako taka nie jest podatnikiem podatku dochodowego.

W związku z tym do przychodów wspólników powinien być zastosowany art. 14 ust. 1i ustawy o PIT, zgodnie z którym w przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej, do którego nie stosuje się opisanych powyżej zasad, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

Należy zatem uznać, że przychód z udziału w spółce osobowej, mimo że na gruncie ustawy o PIT uznawany jest za przychód uzyskany z działalności gospodarczej, nie może być uznany za przychód ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług, a tym samym nie może być opodatkowany jako przychód należny. Powinien być opodatkowany dopiero w momencie otrzymania zapłaty, czyli w dniu podjęcia uchwały o podziale i wypłacie osiągniętego zysku

pomiędzy wspólników, ewentualnie w dniu pobrania przez wspólnika środków pieniężnych na poczet rozliczenia osiągniętego zysku.

Przy wystąpieniu

Warto również zwrócić uwagę na art. 14 ust. 3 pkt 11 ustawy o PIT, zgodnie z którym do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w tej spółce. W przywołanym przepisie ustawodawca zmierza do opodatkowania nadwyżki środków uzyskanych przez wspólnika spółki jawnej nad środkami, które zostały już opodatkowane oraz zwrotem wkładu do spółki, który opodatkowaniu nie podlega. Ustawodawca nie użył jednak zwrotu „w części odpowiadającej dochodowi spółki przypadającemu na wspólnika”, co sugerowałoby, że już sam fakt uzyskania dochodu przez spółkę powoduje jego opodatkowanie w odpowiedniej części u każdego ze wspólników.

Ustawodawca użył natomiast określenia „w części odpowiadającej uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania”, czyli założył, że opodatkowaniu podlegało tylko to, co wspólnik faktycznie uzyskał, a nie przypadający na niego dochód osiągnięty przez spółkę. Biorąc pod uwagę zasady wykładni systemowej wewnętrznej (normy prawne nie mogą być niezgodne), jest to kolejny argument za opodatkowaniem zysku spółki osobowej przypadającego na wspólnika dopiero w momencie jego faktycznej wypłaty.

Warto również zauważyć, że wskazane rozwiązanie w wyniku długich batalii zostało zaakceptowane w stosunku do akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. W reakcji na to Ministerstwo Finansów nie planuje jednak zmian w ustawie o PIT umożliwiających bieżące opodatkowanie dochodu, a objęcie tego typu spółek podatkiem CIT.