

AGNIESZKA SOBIECH

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

OPODATKOWANIE UMÓW ZAWIERANYCH POMIĘDZY WSPÓLNIKIEM SPÓŁKI OSOBOWEJ A SPÓŁKĄ¹

Wprowadzenie

Funkcjonowaniu spółki osobowej może towarzyszyć konieczność zawarcia umowy z jej wspólnikiem. W praktyce najczęściej zawieranyymi umowami między spółką a jej wspólnikiem są umowy sprzedaży, pożyczki, najmu, dzierżawy, umowy o świadczenie usług czy też umowy o pracę. Pomimo transparentności spółek osobowych na gruncie podatków dochodowych, w sytuacjach, gdy wspólnik zawiera umowę ze spółką pojawiają się problemy dotyczące skutków podatkowych takich transakcji. Dotyczą one konieczności oceny skuteczności umów, sposobu rozliczania przychodów i kosztów związanych z umową², kwalifikacji przychodów wynikających z tych zobowiązań do konkretnych źródeł wskazanych w ustawach czy ryzyka związanego ze stosowaniem regulacji dotyczących cen transferowych³.

¹ Artykuł został opracowany w ramach badań poświęconych „Opodatkowaniu spółek osobowych” finansowanych ze środków NCN.

² J. Sekita, *Jak rozliczyć przychody i koszty, gdy wspólnik zawiera umowę ze spółką*, „Rzeczpospolita”, 27 lipca 2009 r.; B. Jasiołek, P. Woźniakiewicz, *Pożyczka udzielona spółce osobowej przez wspólnika – problemy praktyczne*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 2, s. 8.

³ A. Jamróży, M. Jamróży, *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012, s. 161 i n.

1. Skuteczność umowy

Dla określenia zasad opodatkowania transakcji dokonywanych między spółką a wspólnikiem należy dokonać oceny ważności umowy na gruncie prawa cywilnego. Cechą każdej umowy jest dwustronność. Przepisy prawa cywilnego (dział II Kodeksu cywilnego) nie przewidują sytuacji, w której występuje tylko jedna strona czynności prawnej. Aby umowa mogła zostać skutecznie zawarta, niezbędny jest zatem udział dwóch odrębnych podmiotów, czyli składającego i przyjmującego ofertę. W sytuacji, gdy zobowiązaniem do świadczenia, jak i przyjmującym świadczenie jest jedna i ta sama osoba (jeden podmiot), nie można uznać, aby w tak ułożonym stosunku, powstało zobowiązanie wymagalne, czyli przychód należny (w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.⁴ i art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p.⁵).

Podstawowym warunkiem, który musi zostać spełniony, aby umowa wywoływała skutki prawne w sferze prawa podatkowego, jest jej skuteczność na gruncie prawa prywatnego. Jeżeli umowie grozi unieważnienie, oznacza to, że do przychodów z takiej umowy nie mają zastosowania przepisy ustawy podatkowej na mocy art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.⁶. Zasady te należałoby odpowiednio stosować do kosztów uzyskania przychodów⁷. Pojęcie „czynności”, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., oznacza zachowania (czynności faktyczne), które w ogóle nie mogą być wskazane w treści ważnej czynności prawnej jako świadczenie strony tej czynności. Przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., nie mogą być zachowania, które ze swojej istoty są sprzeczne z prawami przyrody, ustawą lub zasadami współżycia społecznego, i w konsekwencji w ogóle nie mogą być określone w treści ważnej i wywołującej zamierzone skutki umowy⁸. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku WSA z 26 stycznia 2010 roku, w którym stwierdzono, że: „(...) nawet fakt zawarcia nieważnej w świetle prawa cywilnego umowy nie oznacza, iż ewentualne przychody z niej wynikające nie podlegają ustawie. Jeżeli bowiem przyczyna nieważności

⁴ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000, nr 14, poz. 176 ze zm.

⁵ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 564, z późn. zm.

⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z 19 czerwca 2007 r., sygn. I SA/Rz 342/07.

⁷ R. Nogacki, R. Sowiński, *Weryfikacja przez organy podatkowe ważności czynności cywilnoprawnych na gruncie art. 230 ksh*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 10.

⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 15 lipca 2009, III SA/Wa 100/09 Legalis.

umowy nie tkwi w istocie zachowania się (czynności) podatnika, z którego wynikają przychody, a korzyść otrzymana w wyniku wykonania nieważnej umowy może zostać uznana za przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym, to przychód ten podlega tej ustawie⁹. Takie profiskalne stanowisko trudno zaakceptować. Istnieje możliwość, aby nieważna z punktu widzenia prawa cywilnego umowa wywołała faktyczne skutki gospodarcze (np. jeśli strony zawarły nieważną umowę przenoszącą własność nieruchomości, która została wydana „nabywcy”), lecz prawo podatkowe powinno uwzględniać skutki zastosowania bezwzględnie obowiązujących norm, wynikających z innych gałęzi prawa.

Zawarcie umowy między wspólnikiem spółki osobowej prawa handlowego a spółką, w świetle regulacji kodeksu cywilnego i kodeksu spółek handlowych, jest dopuszczalne. Spółki handlowe (jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna) mają zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych. Podmioty te występują samodzielnie w obrocie prawnym i są reprezentowane przez wspólników¹⁰. Zgodnie z treścią art. 8 KSH¹¹, spółka może we własnym imieniu zaciągać zobowiązania. W konsekwencji umowa pomiędzy wspólnikiem a spółką jest dopuszczalna, gdyż jest traktowana jako czynność między dwoma niezależnymi podmiotami. Umowy zawierane przez wspólników spółek jawnych z tymi spółkami są skuteczne i nie mogą być traktowane jako czynności „z samym sobą”. Odpowiednio, umowy z kontrahentami zawiera spółka jawna, a nie jej wspólnik lub wspólnicy. Wynagrodzenie za wykonanie umowy (usługi) będzie zatem stanowiło przychód spółki, a nie przychód konkretnego wspólnika¹². Fakt zawarcia umowy nie budzi zastrzeżeń, jeśli w umowie zawartej między spółką a wspólnikiem spółkę reprezentuje inny wspólnik (nie ten, który jest drugą stroną umowy) lub pełnomocnik. Wątpliwości może budzić sytuacja, gdy umowa miałaby zostać zawarta pomiędzy spółką reprezentowaną przez wspólnika, który jest drugą stroną umowy¹³. Zasadniczo, poza szczególnymi wyjątkami, w spółkach osobowych niedopuszczalna jest sytuacja, aby spółka była utworzona i mogła funkcjonować wyłącznie z jednym wspólnikiem. Problem dokonywania

⁹ Sygn. I SA/Łd 655/0.

¹⁰ S. Sołtysiński, w: S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański i J. Szwajca, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, komentarz do art. 1–150, Warszawa 2006, uwagi do art. 8.

¹¹ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, DzU, nr 94, poz. 1037 ze zm.

¹² Por. wyrok WSA w Gliwicach z 25 maja 2009 r., I SA/Gl 1045/08.

¹³ A. Herbet, rozdz. VIII, w: *System prawa cywilnego. Tom 16. Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2008, s. 653.

czynności z samym sobą nie będzie dotyczył przypadków, gdy wspólnik z racji swej pozycji w spółce nie będzie uprawniony do jej reprezentowania (np. komandytariusz w spółce komandytowej, akcjonariusz w spółce komandytowo-akcyjnej, partner w spółce partnerskiej posiadającej zarząd). W tych przypadkach, gdy wspólnik reprezentuje spółkę w zakresie czynności zwykłego zarządu (w spółce jawnej, partnerskiej, komplementariusz w spółce komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej) ma prawo do zawierania umów w imieniu spółki w charakterze jej reprezentanta, nie może zawierać umów pomiędzy spółką a sobą samym. Zastosowanie *per analogiam* znajdzie wówczas art. 108 KC¹⁴. Problem dokonywania czynności z samym sobą pojawił się wcześniej w odniesieniu do czynności zawieranych pomiędzy członkami zarządów spółek kapitałowych, zawierających umowy między spółką, którą reprezentowali a sobą¹⁵. Wobec powyższego, jeżeli umowa ma zostać zawarta między spółką osobową a jej wspólnikiem, spółkę powinien reprezentować inny wspólnik bądź wspólnik powinien powołać w swoim imieniu pełnomocnika do dokonania takiej czynności.

2. Sposób rozliczania przychodów i kosztów

Ze względu na fakt, że spółki osobowe nie są podatnikami podatku dochodowego, przychody i koszty związane z zawarciem umowy będą rozpoznawali bezpośrednio wspólnicy. Ustalenie części przychodów i kosztów przypisanych poszczególnym wspólnikom może odbywać się w następujący sposób¹⁶:

- uznanie umowy jako czynności „z samym sobą” i wobec tego w ogóle niewywołującej skutków w zakresie podatków dochodowych (dotyczy to całej transakcji i wszystkich wspólników),
- umowa generuje przychody i koszty dla pozostałych wspólników (z wyłączeniem wspólnika zawierającego umowę),
- umowa jest opodatkowana na zasadach ogólnych, a zatem rodzi przychód i koszt u wspólnika będącego stroną umowy ze spółką.

¹⁴ Zgodnie z jego treścią: „Pełnomocnik nie może być drugą stroną czynności prawnej, której dokonywa w imieniu mocodawcy, chyba że co innego wynika z treści pełnomocnictwa albo że ze względu na treść czynności prawnej wyłączona jest możliwość naruszenia interesów mocodawcy. Przepis ten stosuje się odpowiednio w wypadku, gdy pełnomocnik reprezentuje obie strony”.

¹⁵ R.L. Kwaśnicki, *Zakaz czynności „z samym sobą” (art. 108 KC) i konsekwencje jego złamania na wybranych płaszczyznach prawa spółek kapitałowych*, „Monitor Prawniczy” 2006, nr 10.

¹⁶ J. Sekita, op.cit.

W pierwszym przypadku istniałoby zagrożenie, że umowa zawarta pomiędzy wspólnikiem a spółką będzie nieważna. Jak wskazano powyżej zawarcie umowy między spółkami osobowymi a ich wspólnikami jest dopuszczalne, w związku z czym, takie zdarzenie powoduje skutki podatkowe, o ile umowa była zawarta w prawidłowy sposób.

Drugie podejście, które pojawiało się w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego powodowałoby skutki podatkowe (generowałoby przychody i koszty) dla pozostałych wspólników. Takie stanowisko podważałoby wskazane w przepisach prawa podatkowego zasady związane z przypisywaniem odpowiedniej części przychodów oraz kosztów podatkowych poszczególnym wspólnikom. Zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. „(...) przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (...) u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.” Zasady wyrażone powyżej stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i strat. Pogląd wykluczający możliwość stosowania innej proporcji do rozliczania przychodów w spółce niebędącej osobą prawną, a innej do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, jest konsekwentnie odrzucany w orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁷.

Z powyższych przepisów wynika, że w sytuacjach, kiedy spółka osobowa osiągnie przychód wskutek zdarzenia gospodarczego (zawarcia umowy) należy rozpoznać u poszczególnych wspólników przychód oraz koszty w wysokości odpowiadającej jego udziałowi w zysku. Jeśli przyjmujemy, że wspólnik i spółka, pomiędzy którymi została zawarta umowa, to dwa niezależne podmioty, to nie sposób tego wspólnika traktować odmiennie niż pozostałych. Należy uznać za słuszne stanowisko, zgodnie z którym u wspólnika, który był stroną transakcji ze spółką należy również rozpoznać przychody i koszty. Taka konstrukcja może wydawać się nieco sztuczna, ale nie ma podstaw prawnych, aby umowa pomiędzy wspólnikiem a spółką powodowała inne skutki podatkowe niż umowa zawarta między spółką a niezwiązanym z nią podmiotem. Stanowisko takie jest również

¹⁷ Por. wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Gdańsku z 26 listopada 2009 r., I SA/Gd 731/09 i z 10 grudnia 2009 r., I SA/Gd 729/09 oraz w Krakowie z 2 marca 2010 r., I SA/Kr 1592/09; wyrok NSA z 1 czerwca 2011 r., II FSK 140/10.

prezentowane przez część organów podatkowych. W interpretacji wydanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi stwierdzono: „(...) zauważyć należy, iż wskazana we wniosku umowa wynajmu maszyn została zawarta pomiędzy dwoma odrębnymi uczestnikami obrotu gospodarczego, tj. pomiędzy wnioskodawcą będącym osobą fizyczną oraz spółką jawną, która jako osobowa spółka prawa handlowego, zgodnie z art. 8 § 1 KSH posiada odrębny majątek. W myśl tego przepisu spółka jawna ma zdolność prawną, zdolność do czynności prawnych (czyli sama może nabywać prawa oraz zaciągać zobowiązania), zdolność sądową (czyli może sama pozywać oraz być pozywaną). Innymi cechami spółki są wyodrębnienie organizacyjne i majątkowe od wspólników oraz działanie pod własną firmą. Spółka jawna mimo podmiotowości prawnej nie jest osobą prawną, lecz jednostką organizacyjną niebędącą osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną”¹⁸. Podobnie rozstrzygnął dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji¹⁹, zgodnie z którą wspólnik spółki komandytowej może rozpoznać koszty w postaci odsetek od pożyczki udzielonej spółce²⁰. Inne podejście do pożyczek udzielanych przez wspólników spółce osobowej zaprezentowano w interpretacji dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, która zakładała, że odsetki od pożyczki udzielonej spółce nie będą dla wspólnika kosztem uzyskania przychodu, ponieważ „(...) nie stanowią kosztu uzyskania przychodu odsetki od własnego kapitału włożonego w źródło przychodów na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.”²¹. To ostatnie stanowisko jest kontrowersyjne, ponieważ przyjmuje szeroką interpretację pojęcia „własny kapitał włożony w źródło przychodów”. Nieprzychylnie dla wspólników stanowisko zaprezentował w wyroku WSA w Warszawie: „(...) pobierane przez komandytariusza odsetki od pożyczki udzielonej spółce osobowej, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów tego wspólnika proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku spółki, ale mogą zostać zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów przez pozostałych wspólników w takiej części, w jakiej partycypują oni w kosztach spółki”²². W sposób szczególny uregulowane są te przypadki, kiedy wspólnik zawiera ze spółką umowę o pracę. Zgodnie z treścią art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f., „(...) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości własnej

¹⁸ Interpretacja z 16 lutego 2012 r., sygn. IPTPB1/415-343/11-2/KSU.

¹⁹ Interpretacja z 13 sierpnia 2010 r., sygn. IPPB3/423-339/10-2/EB.

²⁰ J. Patryk, *Pożyczka w spółce komandytowej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 12, s. 60.

²¹ Interpretacja z 5 marca 2010 r., sygn. ITPB3/423-7606/09/MT.

²² Wyrok WSA w Warszawie z 10 września 2009 r., sygn. III SA/Wa 404/09.

pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników”. Wyłączenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wspólnika wartości pracy świadczonej na rzecz spółki nie ogranicza możliwości rozpoznania kosztów przez pozostałych wspólników zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 8 ust. 2 u.p.d.o.f.

3. Odmiennie skutki dla spółki cywilnej

Powyższe rozważania nie odnoszą się do umów zawieranych pomiędzy spółką cywilną a jej wspólnikiem. Pomimo faktu, że spółka cywilna uznawana jest w doktrynie prawa handlowego za spółkę osobową²³, a prawo podatkowe nie wprowadza odmiennych zasad opodatkowania tego typu spółek, różnice wynikające z odmiennych cech spółek cywilnych nie pozwalają traktować transakcji dokonywanych pomiędzy spółką a jej wspólnikami w taki sam sposób, jak ma to miejsce w odniesieniu do handlowych spółek osobowych. Spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, nie może być również uznana za jednostkę organizacyjną określoną w art. 331 KC (tzw. ułomną osobę prawną). Można ją traktować jako wielostronny stosunek zobowiązaniowy, łączący wspólników, utworzony dla osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego (por. art. 860 KC). Ten cel jest realizowany przy pomocy majątku, który jest wspólnym majątkiem wspólników (art. 863, 871 § 2 i 875 § 1 KC) a nie spółki. Cechy tego majątku (niemożność rozporządzenia udziałem i zaspokojenia z udziału oraz niemożność podziału majątku w czasie trwania spółki) nadają mu charakter współwłasności łącznej. W myśl art. 866 KC, w braku odmiennej umowy lub uchwały wspólników każdy wspólnik spółki cywilnej jest umocowany do reprezentowania spółki w takich granicach, w jakich jest uprawniony do prowadzenia jej spraw, to znaczy w zakresie oznaczonym w art. 865 KC. Przepis ten stanowi, że każdy wspólnik jest uprawniony i zobowiązany do prowadzenia spraw spółki i może bez uprzedniej uchwały wspólników prowadzić sprawy, które nie przekraczają zakresu zwykłych czynności spółki. Odmienny charakter prawny spółki cywilnej powoduje, że niedopuszczalne jest zawarcie umowy pomiędzy spółką a wspólnikiem. Sąd Najwyższy uznał za dopuszczalne zawarcie umowy o pracę pomiędzy wspólnikiem

²³ *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2011, s. 827.

oraz pozostałymi wspólnikami, o ile jej przedmiotem nie będzie prowadzenie lub reprezentowanie spraw spółki²⁴. Takie podejście do transakcji dokonywanych między wspólnikiem spółki cywilnej a spółką implikuje konieczność zastosowania odmiennego sposobu kwalifikowania przychodów i kosztów podatkowych. Jeśli wspólnik zawiera umowę (np. sprzedaży towarów) z pozostałymi wspólnikami, to rozpoznaje u siebie przychód wynikający z takiej transakcji, nie może natomiast rozliczyć kosztów. Koszty uzyskania przychodu będą przypadały wyłącznie na pozostałych wspólników. W przypadku spółki cywilnej zastosować należy inne zasady niż w odniesieniu do handlowych spółek osobowych. Takie podejście zaprezentowano w jednej z interpretacji podatkowych: „(...) budzi wątpliwości już sama możliwość zawarcia przedmiotowej umowy najmu, jako zawartej częściowo z samym sobą, co na gruncie prawa cywilnego jest w zasadzie niedopuszczalne. Ponieważ jednak, jak wynika z wniosku, doszło do zawarcia takiej umowy, a zgodnie z przepisem art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej, przedmiotem interpretacji indywidualnej mogą być wyłącznie przepisy prawa podatkowego, oceniając jej skutki podatkowe stwierdzić należy, iż wynikający z tej umowy czynsz najmu w części przypadającej na wnioskodawcę nie może stanowić dla wnioskodawcy kosztu uzyskania przychodu. Uiszczenie ww. czynszu, w ww. zakresie uznać należy bowiem za świadczenie na rzecz siebie samego”²⁵. Jednak w praktyce, organy podatkowe nie zawsze dostrzegają różnice wynikające z konstrukcji spółki cywilnej i stosują zasady określone w art. 5 u.p.d.o.p. oraz art. 8 u.p.d.o.p. w taki sam sposób, jak w przypadku osobowych spółek handlowych. Przykładem mogą być ustalenia poczynione w interpretacji podatkowej: „(...) sam fakt, że wspólnikiem spółki cywilnej jest ta sama osoba, która świadczy usługi na rzecz spółki, nie stanowi przeszkody dla możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów spółki, wydatków na nabycie usług wspólnika – świadczonych przez niego w ramach prowadzonej odrębnie indywidualnej działalności gospodarczej”²⁶, nakazując w takich przypadkach bezpośrednio zastosowanie art. 8 u.p.d.o.f.

²⁴ Uchwała SN (7) z 14 stycznia 1993 r., II UZP 21/92, OSNC 1993, nr 5, poz. 69.

²⁵ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 maja 2011 r., sygn. IBPBI/1/415-214/11/ZK.

²⁶ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 sierpnia 2008 r., sygn. ITPBI/415-651/11/TK.

4. Kwalifikacja do źródła przychodów

Określenie źródła przychodu ma ogromne znaczenie. W zależności od rodzaju przychodu ustawa wskazuje różne zasady obliczania kosztów jego uzyskania, a także sposób zapłaty zaliczek na podatek oraz ostatecznej kwoty podatku. Poza problemem możliwości rozpoznania po stronie wspólnika kosztów i przychodów związanych z zawarciem umowy pomiędzy nim a spółką, istotnym problemem, wpływającym na sposób opodatkowania osiągniętych przychodów, jest sposób zakwalifikowania do źródeł przychodów wskazanych w ustawie. Zgodnie z dyspozycją art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f.: „(...) jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, 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”, a zatem uznaje się je za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Nie wszystkie przychody wspólnika, powstałe wskutek zawarcia transakcji ze spółką, będzie można traktować w ten sposób. W sytuacji, gdy uzyskane przez wspólnika wynagrodzenie z tytułu wykonania umowy kwalifikuje się do innych źródeł (np. z kapitałów pieniężnych, z działalności wykonywanej osobiście, z najmu) należy stosować zasady opodatkowania przewidziane dla tych źródeł. Odsetki uzyskane przez wspólnika z tytułu umowy pożyczki stanowiąc będą przychód z kapitałów pieniężnych i będą podlegały zryczałtowanemu (19%) podatkowi (art. 30a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.). Podatek zostanie pobrany przez spółkę (płatnika) w dacie wypłaty lub postawienia do dyspozycji podatnika (art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f.). Wspólnik może zawierać ze spółką umowy, których przedmiotem jest korzystanie z różnych rzeczy i praw na podstawie umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze. W takim przypadku uzyskane przez wspólnika przychody będą opodatkowane na zasadach ogólnych bądź w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

5. Ceny transakcyjne

Wspólnicy zawierający umowy między sobą powinni mieć na uwadze treść przepisów art. 25 u.p.d.o.f. i art. 11 u.p.d.o.p., dotyczących transakcji między podmiotami powiązаныmi. Regulacje te ustanawiają ograniczenie możliwości wykorzystywania określonych mechanizmów (np. umów cywilnoprawnych)

do obejścia przepisów podatkowych w celu pomniejszenia należnego podatku. Stosownie do treści art. 25 ust. 5, w związku z art. 25 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f., jeżeli w wyniku powiązań majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Stosowanie regulacji dotyczących cen transferowych, w szczególności obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, będzie konieczne, jeśli zostaną spełnione przesłanki podmiotowe i przedmiotowe. Należy uwzględnić przy tym, że współnikiem spółki osobowej może być osoba fizyczna (podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych), inna spółka osobowa (podmiot transparentny podatkowo) lub osoba prawna (podatnik podatku dochodowego od osób prawnych). Te różnice mogą mieć swoje implikacje podatkowe. Organy podatkowe w interpretacjach prawa podatkowego zwracają uwagę na to, że powiązania zachodzące między współnikiem a spółką mogą rodzić obowiązki w zakresie konieczności sporządzenia dokumentacji podatkowej. W szczególności mogą one wystąpić w spółce cywilnej, gdyż jak wskazano powyżej, umowa jest zawierana pomiędzy współnikami („podmiotami krajowymi” podlegającymi odrębnemu opodatkowaniu). W innym orzeczeniu WSA w Poznaniu wskazał, że „(...) niezbędnym jedynie minimum jest, co wynika z usytuowania (...) przepisu (art. 11 u.p.d.o.p.), aby jeden z podmiotów krajowych będący podmiotem powiązaniem w rozumieniu ustawy był podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych”²⁷ i aby pomiędzy nim a pozostałymi współnikami spółki osobowej zachodziły powiązania, o których mowa w ustawie. Jeżeli w wyniku tych powiązań zostaną ustalone lub narzucone określone warunki, to na podstawie art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. należy określić dochód spółki bez uwzględnienia tych warunków. W tym samym wyroku sąd wskazał, że „(...) w świetle przepisu 9a u.p.d.o.p. transakcje zawierane przez spółkę kapitałową (osobę prawną) ze spółką osobową (w tym przypadku spółką komandytową) nie będą podlegały obowiązkowi dokumentacyjnemu”²⁸.

²⁷ Wyrok z 13 października 2010 r., sygn. I SA/Po 526/10.

²⁸ Ibidem.

Podsumowanie

Zasadniczą przyczyną problemów związanych z opodatkowaniem umów zawieranych przez spółki osobowe z ich wspólnikami jest różnica w sposobie traktowania tych spółek przez prawo handlowe i podatkowe. Umowy zawierane pomiędzy spółką osobową i jej wspólnikiem na gruncie prawa prywatnego są uznawane za czynność między dwoma różnymi podmiotami. Na gruncie ustaw o podatkach dochodowych spółki osobowe nie są podatnikami, a zatem skutki podatkowe występują na poziomie wspólników. Ocenę skutków podatkowych transakcji zawieranych pomiędzy spółką a wspólnikiem komplikuje także odmienny charakter spółki cywilnej od pozostałych spółek osobowych oraz zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych wspólników.

Literatura

- Herbet A., rozdz. VIII, w: *System prawa cywilnego. Tom 16. Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2008.
- Jamroży A., Jamroży M., *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012.
- Jasiołek B., Woźniakiewicz P., *Pożyczka udzielona spółce osobowej przez wspólnika – problemy praktyczne*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 2.
- Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2011.
- Kwaśnicki R.L., *Zakaz czynności „z samym sobą” (art. 108 KC) i konsekwencje jego złamania na wybranych płaszczyznach prawa spółek kapitałowych*, „Monitor Prawniczy” 2006, nr 10.
- Nogacki R., Sowiński R., *Weryfikacja przez organy podatkowe ważności czynności cywilnoprawnych na gruncie art. 230 ksh*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 10.
- Patryk J., *Pożyczka w spółce komandytowej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 12.
- Pęczyk-Tofel A., *Stosowanie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji do spółek osobowych*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 11.
- Sekita J., *Jak rozliczyć przychody i koszty, gdy wspólnik zawiera umowę ze spółką*, „Rzeczpospolita”, 27 lipca 2009 r.
- Sołtysiński S., w: S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański i J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych*, t. I, komentarz do art. 1–150, Warszawa 2006.

TRANSAKTIONS BETWEEN A PARTNER AND THE PARTNERSHIPS – TAX CONSEQUENCES

Summary

The paper considers the tax consequences of dealings between partners and partnerships on the ground of Polish Income Taxes Acts. Partnerships are fiscally transparent, but to the partners of those entities transactions will impact the tax consequences. As a rule, members of partnerships may recognize revenues and costs associated with the agreement. This doesn't concern contracts entered into with the civil partnership. For certain transactions between a partner and his civil partnership, the partner is treated as not being a member of the partnership. Conclusion of such contracts may cause the risk of transfer pricing regulations.

Translated by Agnieszka Sobiech