



Rzeczpospolita
Dobra Firma
29/12/2005

TEMAT TYGODNIA: **Rozstanie ze spółką cywilną**

Wystąpienie wspólnika ze spółki cywilnej nie jest samo w sobie czynnością skomplikowaną. Jednak wiąże się ze skomplikowanymi rozliczeniami podatkowymi. Przepisy podatkowe są niejednoznaczne, zmuszają do częstego sięgania do kodeksu cywilnego, a w orzecznictwie sądowym opartym na wątej podstawie prawnej brak jednej, klarownej linii. Większość problemów występujących w spółce cywilnej pojawia się także w pozostałych spółkach osobowych

Regulacji dotyczących spółki cywilnej szukać należy w kodeksie cywilnym. Spółka cywilna jest wspólnym przedsięwzięciem wspólników, którzy razem dążą do osiągnięcia określonego, bardzo szeroko rozumianego, celu gospodarczego (por. art. 860 k.c. i następne).

Wkład to podstawa

Podstawowym i niezbędnym środkiem do osiągnięcia tego celu jest wniesienie wkładów. W zawartej na piśmie umowie wspólnicy uwzględniają wszelkie środki, które zamierzają wykorzystać do osiągnięcia wyznaczonego celu (np. dokładnie charakteryzują podejmowaną działalność gospodarczą, uwzględniając przy tym organizacyjno-techniczne powiązania pomiędzy nimi). Wkład wspólnika pozostaje jednak elementem kluczowym, choćby z tego względu, że stanowi główne narzędzie działania i to właśnie na jego podstawie dokonywane są wszelkie rozliczenia - i te pomiędzy wspólnikami, i te z fiskusem.

Spółka cywilna to jedna ze spółek osobowych. Nie ma ona osobowości prawnej. Należy ją raczej postrzegać jako zorganizowany dla osiągnięcia wspólnego celu zespół wspólników. Podstawowe znaczenie - prócz wniesionego kapitału - ma także osobiście wykonywana przez wspólników praca na rzecz spółki. To właśnie wspólnicy prowadzą sprawy spółki i ją reprezentują. Każdy z nich odpowiada za zobowiązania spółki osobistym majątkiem, solidarnie z pozostałymi, każdy może także występować w imieniu spółki. Jeżeli wspólnicy nie przyjęli innych rozwiązań w umowie spółki, można bez obaw przyjąć, że wniesione przez nich wkłady są równe (por. art. 861 § 2 k.c.).



Przedsiębiorcą wspólnik

Spółki cywilnej nie uznaje się za odrębny, niezależny od wspólników byt, jest ona jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Każdy kontrahent zatem, mając do czynienia ze spółką, w rzeczywistości ma do czynienia ze wszystkimi jej wspólnikami na raz. Spółka cywilna nie jest bowiem przedsiębiorcą - utraciła ten status wraz z wejściem w życie ustawy z 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej, poprzedniczki obecnie obowiązującej ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (DzU nr 173, poz. 1807 ze zm.). Art. 4 tej ostatniej za przedsiębiorcę uznaje wprawdzie jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, ale tylko taką, która wykonuje działalność gospodarczą we własnym imieniu. Tymczasem, jak zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z 8 marca 2001 r. (III RN 81/00), spółka cywilna, chociaż przedstawia się jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą, to jednakże, nie mając osobowości prawnej ani podmiotowości prawnopodatkowej (w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych), prowadzi swą działalność gospodarczą w imieniu i na rzecz wszystkich wspólników.

Do spółki potrzeba dwóch

Zmiany w składzie wspólników spółek osobowych nie należą do rzadkości. W spółce cywilnej takie zdarzenie budzi jednak najwięcej wątpliwości. Przykładowo do już istniejącej spółki cywilnej może wstąpić kolejny wspólnik, dotychczasowy wspólnik może z niej wystąpić, a niekiedy jedno i drugie następuje prawie jednocześnie. W celu zapobieżenia niejako "przypadkowemu" unicestwieniu spółki pamiętać należy, aby zarówno w trakcie, jak i po dokonanych zmianach pozostali w niej przynajmniej dwaj wspólnicy. Z tego też względu wysoce problematyczna wydaje się koncepcja tzw. podmiany wspólników, zgodnie z którą możliwe byłoby jednoczesne (dokonane w tym samym momencie) wystąpienie dotychczasowego i wstąpienie nowego wspólnika. Takie rozwiązanie uniemożliwia art. 863 § 1 k.c., który nie pozwala wspólnikowi rozporządzać swoim udziałem w majątku spółki w czasie jej trwania. Pamiętać należy, że wystąpienie jednego ze wspólników ze spółki dwuosobowej definitywnie kończy istnienie spółki.

Podatek tylko od nadwyżki

Z odchodzącymi wspólnikami trzeba się rozliczyć. Ponieważ w takiej sytuacji uważnie na ręce patrzy fiskus, niezwykle istotne jest ustalenie, co i kiedy podlegać będzie opodatkowaniu.

Podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy spółki cywilnej, a nie ta spółka. Z art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej updog) wyraźnie wynika, że przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną określa



się dla każdego podatnika (wspólnika) proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku. Pozostaje zatem jeszcze określić dochód wspólników ze wspólnego źródła, którym będzie zasadniczo nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania.

Wspólnicy wnoszą wkłady, z których powstaje tzw. majątek wspólny, niepodzielny w czasie trwania spółki (por. art. 863 k.c.). Ten majątek nie ma charakteru depozytu - jest raczej narzędziem do osiągnięcia zysku, ma "pracować" w spółce. W momencie wniesienia ma on ściśle określoną wartość (wartość początkową). Spółka w trakcie swej działalności wykorzystuje wspólny majątek wspólników do osiągnięcia zysku (lub ogólnie - celu gospodarczego). Prowadzi ona odpowiednią ewidencję rachunkową i wykazuje osiągnięty zysk, który zostaje rozdzielony między wspólników (najczęściej proporcjonalnie do ich wkładu) i opodatkowany zupełnie niezależnie od tego, czy będzie im natychmiast wypłacony. Zysk ten może bowiem powiększyć "pracujący" w spółce majątek.

Nie wszystkie zyski można jednak wykazać na bieżąco. Są i takie, których istnienie ustala się dopiero po pewnym czasie, np. nadwyżkę wartości rynkowej majątku nad jego wartością księgową. Różnica ta jest głównie rezultatem dokonywania odpisów amortyzacyjnych (które niejednokrotnie są wyższe niż rzeczywisty ubytek wartości majątku), koniunktury na rynku oraz działań samej spółki - jej sukcesów lub porażek. Ustalenie tych wartości możliwe jest dopiero po porównaniu wartości księgowych z rynkowymi w konkretnym momencie. W omawianym wypadku będzie to moment wystąpienia wspólnika ze spółki. Podobnie rzecz się ma w razie zwiększenia wartości rynkowej aktywów w czasie trwania spółki.

Co się należy występującemu

Tak więc w momencie wystąpienia wspólnika sytuacja przedstawia się następująco. Wspólny majątek wspólników zostaje wyceniony i podzielony tak, aby ustalić część przypadającą na występującego wspólnika. Jest rzeczą oczywistą, że będzie on zainteresowany wartością rynkową swojego udziału. Dlatego też wspólnicy muszą przyjąć pewną fikcję i założyć, że na dzień wystąpienia jednego z nich mieliby zbyć na wolnym rynku całe swoje przedsiębiorstwo osobie trzeciej. W części należnej występującemu wspólnikowi zawiera się zarówno:

- wkład wniesiony przez tego wspólnika w chwili przystąpienia do spółki (mający wówczas konkretną wartość),
- nadwyżka wartości rynkowej majątku nad jego wartością księgową oraz
- pozostawione przez wspólnika w spółce zyski, wcześniej na bieżąco przez niego opodatkowane, które zostały reinwestowane (np. w środki trwałe).

Zwrot następuje, zgodnie z art. 871 § 1 k.c., w pieniądzu. Poza tym występujący wspólnik otrzymuje zwrot rzeczy, które wniósł do spółki do używania. Nie podlega



zwrotowi wkład polegający na świadczeniu usług lub używaniu przez spółkę rzeczy należących do wspólnika (por. art. 871 k.c.).

Nie jest natomiast jasne, czy występujący wspólnik partycypuje także w zysku osiągniętym już po jego wystąpieniu, a który powstał w rezultacie działań podjętych z jego udziałem. W piśmiennictwie zdania na ten temat są podzielone, ponieważ kodeks cywilny nie reguluje wprost tej kwestii. Warto jednak zwrócić uwagę, że kodeks spółek handlowych przewiduje wyraźnie takie rozwiązanie w art. 65 § 5 w odniesieniu do handlowych spółek osobowych.

Zwrot wkładu nieopodatkowany

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 50 upodof "wolne od podatku dochodowego są przychody otrzymane w związku ze zwrotem (...) wkładów w spółce osobowej do wysokości (...) wniesionych wkładów do spółki osobowej".

Stąd nie powinno być najmniejszych wątpliwości, że opodatkowany jest jedynie przyrost majątku, wypracowany wskutek prowadzenia przez wspólników działalności gospodarczej w ramach spółki cywilnej.

Ponieważ przepisy milczą co do szczegółowych metod ustalania dochodu do opodatkowania przy wystąpieniu ze spółki osobowej, przyjąć należy pewne założenia. Rozstrzygnięcie utrudnia niezbyt fortunne sformułowanie, że chodzi tutaj o przychody "otrzymane w związku ze zwrotem".

W momencie wystąpienia ze spółki wspólnik, otrzymując zwrot swojego wkładu oraz przypadającą na niego część wypracowanego przez spółkę majątku, realizuje m.in. te zyski z działalności gospodarczej, które nie mogły być opodatkowane wcześniej na bieżąco. Jeśli założymy, że niewypłacone wspólnikom, lecz na bieżąco opodatkowane zyski zostały reinwestowane w środki trwałe, to w momencie wystąpienia dochodem do opodatkowania powinna być różnica pomiędzy wartością rynkową danego środka trwałego a jego niezamortyzowaną wartością początkową (oczywiście w odpowiedniej części przypadającej na danego wspólnika).

Jeżeli opodatkowany ma być przyrost majątku - i to jednokrotnie, a nie podwójnie - to z przychodu wyłączyć należy zyski pozostawione przez wspólników w spółce w gotówce. Były one bowiem już wcześniej sukcesywnie opodatkowywane. Takie stanowisko zaprezentował również NSA w wyroku z 7 października 2004 r. (FSK 594/04).

Zyski te nie mogą co prawda powiększyć wkładów, gdyż te, zgodnie z przepisami k.c., zostały wcześniej definitywnie określone w umowie spółki - uznać należy je jednak za majątek "pracujący" w spółce. Podatnicy powinni być jednak ostrożni - niestety nie wszystkie organy skarbowe podzielają pogląd o konieczności wyłączenia z przychodu zysków pozostawionych w spółce.



Przychód, ale z jakiego źródła

Wątpliwości dotyczą również tego, do jakiego źródła przychodu zaliczyć przychody otrzymane przy wystąpieniu ze spółki cywilnej.

W piśmiennictwie i interpretacjach organów skarbowych wymieniane są: działalność gospodarcza, prawa majątkowe, kapitały pieniężne oraz inne źródła.

Zwrot wkładu otrzymywany przez występującego wspólnika z całą pewnością nie stanowi przychodu z praw majątkowych - jego udział w spółce nie jest bowiem takim prawem. Trudno by było umieścić udział wspólnika w zakresie praw rzeczowych, praw na dobrach niematerialnych, zobowiązań czy też praw spadkowych. Nie został też uwzględniony w przykładowym wyliczeniu w art. 18 updof.

Nie jest to także przychód z kapitałów pieniężnych, bo nie wymienia go art. 17 updof zawierający katalog takich przychodów. Wniesienie majątku do spółki cywilnej nie ma przecież charakteru lokaty inwestycyjnej. Wspólnik spółki osobowej aktywnie uczestniczy w jej działalności - nie jest jedynie dostarczycielem kapitału. Nie należy więc tu szukać innego źródła przychodu niż działalność gospodarcza - nadwyżka majątku do opodatkowania jest co prawda ustalana dopiero w momencie wystąpienia wspólnika ze spółki (gdyż dopiero wtedy jest to w ogóle możliwe), ale niewątpliwie w efekcie prowadzonej wcześniej przez niego działalności. Samo wystąpienie ze spółki nie jest przecież czynnością powodującą przyrost majątku. Tym sposobem wykluczyć należy również tzw. inne źródła (uwzględnione w art. 20 updof). Ponadto w momencie wystąpienia ze spółki osobowej wspólnik nie traci statusu przedsiębiorcy, nawet jeżeli w niedalekiej przyszłości zamierza zaprzestać prowadzenia działalności gospodarczej.

Wszystko przemawia więc za tym, aby za prawidłowe uznać pierwsze z wymienionych źródeł - działalność gospodarczą. Dochód powstający przy wystąpieniu ze spółki jest rezultatem działalności prowadzonej wcześniej w jej ramach i nie można go traktować odrębnie.

Ile dla fiskusa

Reasumując, występujący wspólnik spółki cywilnej, otrzymujący równowartość w pieniądzu należnego mu zwrotu majątku, opodatkuje dochód, którego ustalenie możliwe jest dopiero w momencie wystąpienia. Będzie to zatem jedynie nadwyżka wartości rynkowej majątku nad jego wartością księgową i ewentualny zysk z reinwestycji. Opodatkowanie nie obejmie natomiast, moim zdaniem, niewypłaconych wspólnikom zysków, pozostawionych w spółce w gotówce, wcześniej opodatkowywanych sukcesywnie podatkiem dochodowym.

Ponieważ źródłem przychodów jest "pozarolnicza działalność gospodarcza", występujący wspólnik rozliczy się na takich zasadach, na jakich rozliczał się dotąd z



bieżącej działalności. Możliwe jest zatem opodatkowanie według skali, jak i według stawki liniowej 19 proc. (por. art. 8 ust. 1 i 1a updof).

Może się też zdarzyć, że zwracany udział stracił na wartości. W takim wypadku nie powinno być żadnych przeciwwskazań do rozliczenia tego rodzaju straty jako straty z pozarolniczej działalności gospodarczej. Problem pojawi się jedynie wtedy, gdy nie uda się jej uwzględnić w całości w rozliczeniu za dany rok podatkowy. Ponieważ źródło "pozarolnicza działalność gospodarcza" może u występującego wspólnika wygasnąć (gdy nie będzie on kontynuował działalności samodzielnie lub w innej spółce osobowej), należy liczyć się z tym, że utraci możliwość rozliczenia straty. Stratę poniesioną w ramach jednego źródła przychodów można bowiem rozliczyć tylko z bieżącymi lub z przyszłymi przychodami z tego samego źródła i tylko za dany rok podatkowy lub za lata następne (por. art. 9 ust. 3 updof).

PRZEMYSŁAW POWIERZA

Asystent doradcy podatkowego w kancelarii Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy Spółka Doradztwa Podatkowego SA