DR AGNIESZKA SOBIECH

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Studium Prawa
e-mail: a.sobiech@ue.poznan.pl

**Nabycie powiernicze ogółu praw i obowiązków
w spółce osobowej – skutki podatkowe¹**

Wprowadzenie

Zasadą na gruncie prawa prywatnego jest ujawnianie w Krajowym Rejestrze Sądowym osób będących wspólnikami spółek handlowych (z wyjątkiem akcjonariuszy spółek akcyjnych i komandytowo-akcyjnych, którzy mogą pozostać anonimowi). Biorąc pod uwagę, że informacje ujawnione w KRS są w myśl art. 8 ustawy o KRS jawne i powszechnie dostępne mamy do czynienia z pełną transparentnością danych wspólników spółki. Osoby mające zamiar współdziałać w formie spółki osobowej mogą pozostać anonimowe w sytuacji, gdy nabycie członkostwa w spółce osobowej nastąpi za pośrednictwem powiernika. Spółka osobowa nie musi być poinformowana o zawartej pomiędzy wspólnikiem (powiernikiem) a powierzającym umowie powierniczej. Utrwalona linia orzecznicza Sądu Najwyższego jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego wyraźnie wskazuje, że nie istnieje obowiązek ujawniania istnienia stosunku powiernictwa (wyrok NSA Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z 29.07.1999 r. I SA/Kr 108/98). W spółkach osobowych, które dla swego istnienia wymagają współdziałania co najmniej dwóch wspólników, powiernik może umożliwić prowadzenie spółki,

¹ Projekt sfinansowano ze środków NCN na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/D/HS5/02294.

która faktycznie pozostaje pod kontrolą jednego wspólnika. Chęć utrzymania anonimowości wspólnika może wynikać również z uprzedzeń do niego lub braku akceptacji pozostałych wspólników. Inną przyczyną ukrycia się za osobą powiernika może być fakt posiadania wierzycieli, zatajenie wydatku środków pieniężnych przed osobami trzecimi czy brak możliwości wykazania pochodzenia majątku zainwestowanego w spółkę (Karpiński, 2015, s. 8).

Umowa powiernicza wywiera skutki w sferze prawa podatkowego. Z analizy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego i orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że umowy powiernicze zawierane są coraz częściej nie tylko w celu nabycia udziałów i akcji spółek kapitałowych, ale także w spółkach osobowych – głównie komandytowych. W niniejszym opracowaniu przedstawione zostaną skutki prawnopodatkowe nabycia powierniczego ogółu praw i obowiązków w handlowych spółkach osobowych, nie będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku spółek osobowych powiernicze nabycie ogółu praw i obowiązków kreuje dość wyjątkową sytuację w podatkach dochodowych, w której rzeczywistym podatnikiem jest osoba uzyskująca faktycznie dochód z członkostwa w spółce a nie osoba będąca wspólnikiem (wyrok SN z 18.02. 2004 r. sygn. V CK 216/2003; wyrok WSA w Gdańsku z 13.01.2015 r. I SA/Gd 1219/14). Ciekawym problemem, wobec braku regulacji szczególnych, jest także kwestia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki osobowej stron umowy powierniczej.

1. Nabycie powiernicze ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej

Powiernictwo jako instytucja prawna nie jest uregulowane w prawie polskim. Umowa powiernicza jest umową nienazwaną. Podstawą dokonywania czynności tego rodzaju jest zasada swobody umów wyrażona w art. 353¹ k.c., która dopuszcza w praktyce dowolne ukształtowanie treści umownego stosunku prawnego łączącego jego strony (z uwzględnieniem ograniczeń wymienionych w tym przepisie oraz art. 58 k.c. przewidującym sankcję za dokonanie czynności prawnej sprzecznej z ustawą lub zasadami współżycia społecznego). Najczęściej podstawą konstruowania umowy powierniczej jest umowa zlecenia, stąd prawa i obowiązki stron takiej umowy są oceniane według przepisów o zleceniu (Sawarska, 2014, s. 21). Zgodnie z treścią art. 734 i 735 k.c., umową zlecenia jest odpłatne lub

nieodpłatne dokonanie czynności prawnej w imieniu dającego zlecenie lub jeżeli tak stanowi umowa, w imieniu własnym, ale na rachunek zlecającego.

Czynności powiernicze oraz zobowiązania powiernika wobec zleceniodawcy muszą wynikać z zawartej umowy powierniczej.

Umowa powiernicza, zwanego też fiducjarnym, zlecenia nabycia rzeczy lub praw polega na tym, iż zleceniobiorca (powiernik, fiducjariusz) nabywa rzeczy lub prawa we własnym imieniu lecz na rzecz zleceniodawcy (powierzającego, fiducjanta). Powiernik w stosunkach zewnętrznych występuje jako właściciel. Powiernik dokonuje czynności w imieniu własnym.

W doktrynie przeważa pogląd (Kędzierska-Cieślak, 1977, s. 44; Trzebiński, 1997, s. 27; Radwański, 2008, s. 211; Gurgul, 2014, s. 9), że czynność powiernicza jest rodzajem czynności prawnej, dla której charakterystyczne są dwa elementy:

1. Przeniesienie przez powierzającego na powiernika jakiegoś prawa (przysporzenie), w następstwie czego powiernik może korzystać z tego prawa względem osób trzecich w zakresie wyznaczonym treścią tego prawa.
2. Zobowiązanie powiernika wobec powierzającego (w stosunku wewnętrznym), że będzie z powierzonego mu prawa korzystał w ograniczonym zakresie, wskazanym treścią umowy powierniczej, w szczególności, że powierzone prawo powróci do powierzającego w określonej sytuacji.

Stosunek powiernictwa zawsze opiera się na wzajemnym zaufaniu stron umowy. Przedmiotem tego rodzaju umowy jest przysporzenie dokonane przez powierzającego na rzecz powiernika oraz zobowiązanie powiernika do określonego postępowania z otrzymanym prawem (Sawarska, 1997, s. 31).

Umowa powiernicza nie wymaga formy szczególnej, lecz ze względów dowodowych jest zawierana najczęściej w formie pisemnej. Postanowienia takiej umowy powinny regulować istotne kwestie związane z wykonaniem powiernictwa, w tym dokonywania rozliczeń finansowych związanych z nabyciem rzeczy, czy prawa. Do uznania, że strony zawarły umowę powierniczą, a nie inną umowę (np. pożyczki), *essentialia negotii*, nie powinny budzić wątpliwości. Obowiązek przeniesienia nabytych praw na dającego zlecenie nie musi być określony w umowie. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 10 listopada 2010 roku (sygn. akt II CSK 256/10) wskazał, że powstaje on nie z momentem zawarcia umowy powierniczej, lecz dopiero po jej wykonaniu, co wynika z treści art. 740 k.c. zdanie drugie, który stanowi, że przyjmujący powinien dającemu zlecenie wydać wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu

własnym. Najczęściej powierzający przekazuje powiernikowi środki na nabycie rzeczy lub prawa.

W doktrynie wskazuje się na dopuszczalność powierniczego przeniesienia ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej w wersji romańskiej (Kidyba, 2015; Kozieł, 2006; Tracz, Zoll, 1998, s. 24; Rykowski, 2012, s. 34). Powiernictwo romańskie, oznacza sytuację, w której dochodzi do pełnego przeniesienia przez powierzającego na powiernika prawa podmiotowego i jednocześnie obligacyjnego ograniczenia go w uprawnieniach do dysponowania tymże prawem (Doliwa, Pannert, 2002, s. 783). W takim przypadku powiernik występuje w roli wspólnika, wykonuje ogół uprawnień i ponosi odpowiedzialność za ogół obowiązków powierzającego. Natomiast z perspektywy umowy fidejucyjnej łączącej powierzającego i powiernika ogół praw i obowiązków jest wykonywany przez powiernika we własnym imieniu, ale na rzecz powierzającego (stosownie do statusu prawnego zastępcy pośredniego). W celu zabezpieczenia interesu powierzającego do umowy powiernictwa można wprowadzić szereg różnego rodzaju postanowień, które pozwolą zwiększyć jego faktyczny wpływ na sprawy spółki, np. obowiązek składania przez powiernika okresowych raportów z wykonywania praw i obowiązków wspólnika w spółce, obowiązek przeniesienia praw i obowiązków wspólnika w spółce na powierzającego w razie zaistnienia sytuacji określonych w umowie.

Czynności powiernicze mogą być rozróżniane na podstawie kryterium celu, jakiemu ma służyć ustanowienie stosunku powierniczego (Katner, 2010, s. 370). Na tej podstawie należy wyodrębnić powiernictwo typu zarządczego i zabezpieczającego (Stec, 2005). Zlecenie nabycia ogółu praw i obowiązków w spółce w imieniu powiernika, lecz na rzecz powierzającego najczęściej realizuje cel zarządczy. Umowa powiernicza w spółkach osobowych może być również wykorzystana w celu zabezpieczenia wierzytelności wspólnika. W takim przypadku wspólnik dokonuje przeniesienia członkostwa na rzecz wierzyciela (powiernika). Umowa powiernicza może być skonstruowana w ten sposób, że korzyści z powiernictwa będą przypadały osobie trzeciej. W tym celu powierzający przeniesie członkostwo w spółce na powiernika lub zleci mu nabycie członkostwa, a ten ostatni będzie wykonywał prawa i obowiązki w spółce w imieniu własnym, lecz na rachunek beneficjenta fidejucji (Rykowski, 1997, s. 10).

2. Skutki podatkowe umowy powierniczej

W kontekście skutków podatkowych umowy powierniczej kluczowe znaczenie mają zdarzenia powodujące przesunięcia majątkowe. W wyniku zawartej umowy powierzający przekazuje środki majątkowe na nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej, powiernik otrzymuje za dokonywane czynności wynagrodzenie, czyli prowizję oraz przenosi (w celu wykonania umowy) ogół praw i obowiązków na powierzającego (Chudzik, 2006, s. 17). Należy także mieć na uwadze kwestię opodatkowania dochodu spółki osobowej, do której powiernik przystąpił jako wspólnik, a także odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki osobowej, powiernika i powierzającego.

2.1. Przekazanie środków na nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce

Powiernik otrzymuje w ramach zawartej umowy środki na nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej. Należy rozważyć, czy wpłaty środków dokonywane przez powierzających na rachunek powiernika stanowią dla powiernika przychód. Zasadą wyrażoną w art. 9 u.p.d.o.f. jest, że każdy dochód osiągnięty przez osobę fizyczną podlega opodatkowaniu, odpowiednio art. 7 u.p.d.o.p wskazuje, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlega dochód uzyskiwany w wyniku określonych czynności faktycznych i prawnych, w następstwie których mamy do czynienia z przyrostem mienia osiągniętym przysporzeniem majątkowym mającym konkretny wymiar finansowy. Podstawą uzyskania przychodów mogą być tylko takie czynności, w wyniku których następuje po stronie osoby fizycznej lub prawnej przysporzenie majątkowe, mające konkretny wymiar finansowy. Co do zasady, o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów danego podatnika decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa on aktywa tej osoby. Istotną wskazówką w traktowaniu czynności powierniczych na gruncie podatków dochodowych jest również regulacja dotycząca skutków podatkowych przewłaszczenia i cesji na zabezpieczenie (art. 10 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.; art. 12 ust. 4 pkt 13 u.p.d.o.p).

W indywidualnej interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 lutego 2014 roku, sygn. IBPBI/1/415-1174/13/KB wskazano, że

władztwo nad nabytymi prawami, jakie można przypisać zleceniobiorcy wykonującemu zlecenie powiernicze jest ograniczone, poprzez: a) ograniczenie czasowe – zleceniobiorca obowiązany jest przekazać nabyte prawa, bądź uzyskane korzyści na pierwsze żądanie zleceniobiorcy; b) ustawowo wyłączoną możliwość rozporządzania tymi prawami lub korzyściami na rzecz kogoś innego aniżeli zleceniodawca lub wskazany przezeń podmiot, co powoduje wyłączenie możliwości efektywnego zwiększenia masy majątkowej zleceniobiorcy o prawa nabyte w wykonaniu powiernictwa; c) nieekwiwalentność dla zleceniobiorcy zbycia nabytych we własnym imieniu, lecz na rachunek zlecającego praw – prawa te przenoszone są na zlecającego nieodpłatnie – zgodnie z art. 742 k.c. dający zlecenie zwraca przyjmującemu zlecenie jedynie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, oraz zwalnia go od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym, natomiast w przypadku przenoszenia powierniczo nabytych praw na wskazaną przez zlecającego osobę trzecią cena zbycia stanowi należność zleceniodawcy (art. 740 k.c.); d) przyjmującemu zlecenie nie wolno używać we własnym interesie rzeczy i pieniędzy dającego zlecenie. Od sum pieniężnych zatrzymanych ponad potrzebę wynikającą z wykonywania zlecenia powinien płacić dającemu zlecenie odsetki ustawowe (art. 741 k.c.).

W wyroku z 13 stycznia 2015 roku (sygn. I SA/Gd 1219/14) WSA w Gdańsku uznał, że za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego, gdyż przychód jest w istocie określonym przyrostem majątkowym o charakterze definitywnym. Umowa powiernicza, która ze swej istoty polega na przekazaniu i zwrocie wartości majątkowej, powinna być traktowana jako generująca świadczenie, które ma charakter zwrotny, a więc jest neutralna podatkowo i powinna być stawiana np. na równi z umową pożyczki (tzn. niegenerującą przychodu w podatku dochodowym). Skoro umowa powiernicza zawiera zobowiązanie powiernika do zwrotu majątku dla powierającego na jego żądanie, na powierniku nie będzie spoczywać obowiązek rozliczenia transakcji mających znaczenie podatkowe (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 28.05.2015 r. IPPB2/4511-339/15-2/KW1). W rezultacie przysporzenie w postaci środków na nabycie i wykonywanie praw członkowskich w spółce osobowej nie będzie przychodem powiernika. Przychód można rozpoznać dopiero w momencie, gdy do powrotnego przeniesienia prawa nie dochodzi.

2.2. Przeniesienie ogółu praw i obowiązków na powierzającego

Zasadą jest, że członkostwo w spółce osobowej jest niezbywalne. Przeniesienie ogółu praw i obowiązków w ramach wykonania umowy powierniczej jest możliwe, jeśli umowa handlowej spółki osobowej zgodnie z art. 10 § 1 i 10 § 2 k.s.h. dopuszcza dokonanie takiej czynności, a wszyscy pozostali wspólnicy wyrazili pisemną zgodę (chyba, że umowa spółki takiej zgody nie wymaga). Brak odpowiednich postanowień w umowie byłby istotną przeszkodą dla przeniesienia ogółu praw i obowiązków na powierzającego. Na powierniku ciąży obowiązek przeniesienia własności na rzecz powierzającego, choć obowiązek ten nie musi wprost wynikać z umowy powierniczej, a nawet w ogóle być objęty porozumieniem stron. Przyjmuje się, że obowiązek ten ma charakter wtórny, powstaje nie z momentem zawarcia umowy zlecenia powierniczego, lecz dopiero po jej wykonaniu i znajduje umocowanie w treści art. 740 zdanie drugie k.c. Zasadniczo przeniesienie ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej uznawane jest za umowę sprzedaży, w tym przypadku sprzedaży praw majątkowych, zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.c.c., przez co podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 14.11.2012 r. ITPB2/436-196/12/TJ). Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sprzedaży i ciąży na nabywcy. Podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa ogółu praw i obowiązków w spółce. Zastosowanie znajdzie stawka podatku od czynności cywilnoprawnych w wysokości 1%.

Przepis art. 1 ust. 1 u.p.c.c. nie wymienia umowy powiernictwa jako podlegającej opodatkowaniu. Jednocześnie wyliczenie czynności opodatkowanych zawarte w art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych należy oceniać w myśl tego, że o kwalifikacji określonej czynności prawnej decyduje jej treść, a nie nazwa. Tym samym, jeżeli strony zawierając umowę układają stosunki w jej ramach w określony sposób, to dla oceny czy powstanie obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z dokonaniem wskazanej w ustawie czynności, zasadnicze będą rzeczywiste prawa i obowiązki stron tej umowy pozwalające na ich kwalifikację pod względem prawnym. Ustalony w tym przepisie katalog czynności cywilnoprawnych ma charakter zamknięty i nie może być rozszerzany w drodze wykładni na inne jeszcze czynności. Tym samym, niedopuszczalne jest objęcie obowiązkiem podatkowym czynności prawnych niewymienionych w art. 1 ust. 1 u.p.c.c., choćby nawet wykazywały podobieństwo do czynności w nim przewidzianych, będąc

jednak odrębnymi typami czynności. Jak wskazano powyżej umowa powiernicza może być oparta na regulacji dotyczącej umowy zlecenia i z tego względu zbliżona jest w swej treści najbardziej do umowy zlecenia. Umowa powiernicza nie stanowi umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych co do gatunku wskazanej w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.c.c. Stanowi ona bowiem odrębny typ czynności cywilnoprawnej, niemieszczącej się w definicji pożyczki z art. 720 § 1 k.c., który wskazuje, że przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18.06.2015 r. ILPB2/4515-1-22/15-2/MK).

Przeniesienie ogółu praw i obowiązków na powierzającego nie może być uznane za umowę darowizny. Umowa powiernicza nie spełnia sformułowanej w art. 888 § 1 k.c. definicji umowy darowizny. Zgodnie bowiem z tą definicją przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Z tego względu nie podlega również podatkowi od spadków i darowizn.

Organy podatkowe zasadniczo podzielają stanowisko, że umowa powiernicza nie należy do czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4.07.2014 r. IPPB2/436-294/14-2/MZ oraz z 25.02.2014 r. IPPB2/436-38/14-3/MZ; Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacjach indywidualnych z 24.10.2013 r., IBPBII/1/436-205/13/HK, IBPBII/1/436-204/13/HK; Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacjach indywidualnych z 27.08.2013 r. ITPB2/436-96/13/TJ oraz z 12.04.2013 r. ITPB2/436-13/13/TJ).

Przeniesienie przez powiernika na powierzającego ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej nie jest także okolicznością powodującą powstanie po stronie powiernika przychodu w podatku dochodowym. Nieodpłatne przeniesienie na powierzającego ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej nie będzie powodowało powstania przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych. Przeniesienie przez powiernika na powierzającego ogółu praw i obowiązków w spółce będzie immanentną cechą łączącego ich stosunku prawnego, a nie niezależnym, samoistnym świadczeniem, które skutkowałoby przysporzeniem

majątkowym (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20.11.2015 r. ILPB1/4511-1-1127/15-5/AK).

2.3. Wynagrodzenie powiernika

Jedynym przychodem powiernika uzyskanym w ramach umowy powierniczej jest prowizja z tytułu wykonania zlecenia (wyrok WSA w Warszawie z dnia 9.11.2004 r. III SA 3031/03). Sposób opodatkowania uzależniony będzie od statusu prawnego powiernika. Może nim być podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, bądź podatku dochodowego od osób prawnych. W przypadku osób fizycznych możemy mieć do czynienia z powiernikiem wykonującym umowę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak też z osobą, która takiej działalności nie prowadzi. W tym ostatnim przypadku przychód z prowizji powiernika należy zakwalifikować zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. do przychodów z innych źródeł (Pęczyk-Tofel, 2011, s. 52). Prowizja powiernika, osoby fizycznej, uzyskana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej stanowi jego przychód z działalności gospodarczej, który kwalifikowany jest, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., do źródła przychodów „pozarolnicza działalność gospodarcza”. Dla powiernika osoby prawnej prowizja jest przychodem w myśl art. 12 u.p.d.o.p.

2.4. Opodatkowanie dochodu uzyskanego ze spółki

Zawarcie umowy powierniczej, w ramach której powiernik nabędzie ogół praw i obowiązków w spółce osobowej będzie miało zasadniczy wpływ na ustalenie podatnika podatku dochodowego. Podatnikami podatku dochodowego z tytułu dochodów uzyskiwanych z działalności spółki osobowej są jej wspólnicy, których przychody z udziału w takiej spółce w myśl art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f., określone na podstawie art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., uznaje się za przychody z działalności gospodarczej. Podstawowa reguła określającą sposób opodatkowania dochodów ze spółek osobowych wskazana została w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p., które stanowią, że 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 art. 8 ust. 1a u.p.d.o.f., 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. Ze wskazanych przepisów wynika, że podatnikiem podatku dochodowego jest wspólnik spółki osobowej (sama spółka jest podmiotem transparentnym podatkowo). Ustawy o podatkach

dochodowych nie zawierają przepisów, które wprost regulowałyby zasady opodatkowania czynności wykonywanych w ramach umów powierniczych. W przypadku zawarcia umowy powiernictwa zasada, zgodnie z którą to wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego może jednak ulec zmianie. Należy bowiem zwrócić uwagę na to, że w zależności od tego jak będzie ukształtowana treść umowy, rzeczywistym beneficjentem skutków prowadzonej przez spółkę działalności może nie być wspólnik (powiernik), lecz powierzający. Z taką sytuacją mamy do czynienia, gdy z umowy powiernictwa będzie wynikało, że powiernik jest zobowiązany wydać powierzającemu nieodpłatnie wszystko, co uzyskał z tytułu członkostwa w spółce (najczęstszy wariant umowy powiernictwa). Pojawia się więc rozdzwinek między skutkami członkostwa w spółce na gruncie prawnym i ekonomicznym. O ile z prawnego punktu widzenia wspólnikiem będzie powiernik, to z punktu widzenia gospodarczego beneficjentem przysporzeń majątkowych będzie powierzający. W tym przypadku podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu udziału w zysku wypracowanym przez spółkę osobową będzie tylko powierzający (indywidualna interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.02.2014 r. IBPBI/1/415-1174/13/KB, czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5.10.2015 r. IPPBI/4511-926/15-2/EC; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 28.04.2016 r. ILPBI/4511-1-77/16-4/AK). Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszczalne staje się traktowanie powierzających jak wspólników, mimo że prawa i obowiązki z tytułu uczestnictwa w spółce formalnie przysługują powiernikowi. Powiernik (formalnie wspólnik) jest transparentny podatkowo, ponieważ nie jest faktycznym właścicielem praw i obowiązków przysługujących z tytułu uczestnictwa w spółce, a jedynie podmiotem uprawnionym do władania nimi (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3.08.2015 r. IBPB-1-1/4511-198/15/AP).

W rezultacie z tytułu dochodów osiągniętych ze spółki osobowej, powierzający zobowiązany będzie do odprowadzania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (indywidualna interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20.11.2015 r. ILPBI/4511-1-1127/15-5/AK). Zasadniczo to powiernik będzie wykonywać prawa i obowiązki wspólnika w spółce, jednak zgodnie z treścią umowy powierniczej będzie on zobowiązany do wykonywania zaleceń powierzającego. Tym samym to powierzający *de facto* decyduje o podziale zysku (nie zaś powiernik, który jedynie przekazuje w sposób formalny jego wolę). Wobec braku regulacji prawnych, które stanowiłyby o obowiązku

pobierania przez powiernika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za podatnika, tj. pełnienia przez powiernika funkcji płatnika, powiernik nie będzie zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za powierzającego w związku z dochodami osiąganymi w spółce osobowej.

Uznanie, iż powierzający jest podatnikiem pomimo, że nie jest wspólnikiem w spółce może rodzić pewne problemy praktyczne. Przykładowo, w art. 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. wyłączono z możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów pracy małżonków i małoletnich dzieci wspólników spółki. Skoro przyjmujemy, że podatnikiem jest powierzający te ograniczenia powinny dotyczyć kosztów generowanych przez jego najbliższych, a nie małżonka i dzieci powiernika.

Należy uwzględnić sytuację, w której powierzającym będzie podmiot zagraniczny. W takim przypadku o sposobie opodatkowania dochodów ze spółki osobowej przesądzać będzie treść umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (Morska, 2013).

2.5. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki

Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spółki obejmuje zobowiązania powstałe na gruncie tych ustaw, które przyznają podmiotowość podatkową spółce, np. ustawa o podatku od towarów i usług, ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Obowiązek zapłaty podatku obciąża spółkę (podatnika). Ustawa Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności za zaległości podatkowe podatnika osoby trzeciej na zasadach określonych w rozdz. 15 Ordynacji. Odpowiedzialność osób trzecich, jako instytucja wyjątkowa, chroniąca interesy fiskalne państwa nie może wykraczać poza zakres podmiotowy i przedmiotowy określony w ustawie. Krąg osób będących potencjalnymi osobami trzecimi określono wyczerpująco w przepisach art. 110–117 o.p. i nie ma możliwości jego poszerzania w drodze stosowania innych aktów prawnych (Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2015, s. 525).

Z treści art. 115 § 1 o.p. wynika, że wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. W kontekście umowy powierniczej zawartej pomiędzy powierzającym a powiernikiem status wspólnika

posiada wyłącznie powiernik. Do czasu przeniesienia ogółu praw i obowiązków w ramach realizacji umowy powierniczej ryzyko odpowiedzialności podatkowej ponosi zatem jedynie powiernik. Samo przeniesienie prawa na powierzającego nie uwalnia powiernika od odpowiedzialności, gdyż zgodnie z art. 115 § 2 o.p. odpowiedzialność ponosi także były wspólnik za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 52 o.p. oraz art. 52a o.p. powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem. Odpowiedzialność osób trzecich nie może być w żaden sposób modyfikowana czynnością prawną (Babiarz i in. 2015, s. 632). Nie jest dopuszczalne przeniesienie tej odpowiedzialności na powierzającego. Powierzający będzie ponosił odpowiedzialność za zobowiązania powstałe w podatku dochodowym, jako podatnik tego podatku, zgodnie z treścią art. 26 o.p.

Podsumowanie

W spółkach osobowych, inaczej niż w kapitałowych, możliwość powierniczego nabycia ogółu praw i obowiązków uzależniona jest od treści umowy spółki. Ustawy podatkowe nie regulują w sposób szczególny skutków zawarcia i wykonywania umowy powierniczej, co powoduje konieczność określenia obowiązków podatkowych na zasadach ogólnych. Pomimo faktu, iż formalnym uczestnikiem spółki osobowej jest powiernik, w rezultacie węzła obligacyjnego osobą uzyskującą faktyczne przysporzenia majątkowe (dochód) ze spółki jest powierzający, co powoduje, że to powierzający jest podatnikiem z tytułu dochodów uzyskiwanych ze spółki. Z pozycją wspólnika spółki osobowej (którym formalnie jest powiernik), wiąże się ryzyko odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki oparte na zasadzie określonej w art. 115 § 1 o.p. Ukrycie faktycznego inwestora za osobą powiernika może mieć wpływ na stosowanie tych regulacji podatkowych, które oparte są na istnieniu szczególnych powiązań między wspólnikami np. przepisów o cenach transferowych.

Literatura

- Babiarz, S., Dauter, B., Gruszczyński, B., Hauser, R., Kabat, A., Niezgódka-Medek, M. (2015). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Brzeziński, B., Kalinowski, M., Olesińska, A. (2015). *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*. Gdańsk: ODDK.

- Karpiński, W. (2015). Powiernicze nabycie nieruchomości – zagadnienia wybrane. *Nieruchomości*, 12, 8–10.
- Chudzik, M. (2006). Opodatkowanie czynności powierniczych podatkami dochodowymi. *Monitor Podatkowy*, 2, 17–20.
- Doliwa, A., Pannert M. (2002). Powiernicze przeniesienie prawa podmiotowego a upadłość jednej ze stron stosunku powiernictwa. *Monitor Prawniczy*, 17, 783–790.
- Gurgul, S. (2014). Powiernicze (fiducjarne) zlecenie nabycia własności nieruchomości. *Nieruchomości*, 8, 9–12.
- Katner, W. (red.) (2010). *Prawo zobowiązań – umowy nienazwane. System Prawa Prywatnego. T. 9*. Warszawa: C.H. Beck.
- Kędzierska-Cieślak, A. (1977). Powiernictwo (Próba określenia konstrukcji prawnej). *Państwo i Prawo*, 7–8, 44–55.
- Kidyba, A. (2015). *Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych*. LEX/el. 2015.
- Kozieł, G. (2006). *Przeniesienie praw i obowiązków wspólników w handlowych spółkach osobowych. Uwagi na gruncie regulacji art. 10 k.s.h.* Kraków: Zakamycze.
- Morska, A. (2013). *Spółki osobowe w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Pęczyk-Tofel, A. (2011). Wypłata dywidendy na rzecz powiernika. *Monitor Podatkowy*, 8, 52–56.
- Radwański, Z. (red.) (2008). *System prawa cywilnego. Tom 2. Prawo cywilne – część ogólna*. Warszawa: C.H. Beck.
- Rykowski R. (2012). Dopuszczalność prowadzenia spraw spółki przez osobę trzecią. *Przegląd Prawa Handlowego*, 3, 34–39.
- Rykowski, R. (1997). Powiernicze przeniesienie udziału w spółce z o.o. *Przegląd Prawa Handlowego*, 6, 34–39.
- Sawarska, M. (2014). Powiernicze przeniesienie akcji. *Monitor Prawa Handlowego*, 4, 20–27.
- Stec, P. (2005). *Powiernictwo w prawie polskim na tle porównawczym*. Kraków: Zakamycze.
- Tracz, G., Zoll, F. (1998). Przydatność pojęcia powiernictwa dla prawa prywatnego. *Przegląd Prawa Handlowego*, 4, 24–28.
- Trzebiński, J. (1997). Czynności powiernicze. *Przegląd Prawa Handlowego*, 2, 27–32.
- Ustawa z 23.04.1964 Kodeks cywilny. Dz.U. 2014, poz.121, z późn. zm.
- Ustawa z 15.09.2000 Kodeks spółek handlowych. T.j. Dz.U. 2013, poz. 1030, z późn. zm.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. T.j. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. T.j. Dz.U 2012, poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z 29.10.1997 Ordynacja podatkowa. T.j. Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

Ustawa z 28.07.1983 o podatku od spadków i darowizn. T.j. Dz.U. 2015, poz. 86, z późn. zm.

Ustawa z 9.09.2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych. T.j. Dz.U. 2015, poz. 626, z późn. zm.

Ustawa z 20.08.1997 o Krajowym Rejestrze Sądowym. T.j. Dz.U. 2015, poz. 1142, z późn. zm.

Streszczenie

Umowy powierniczego nabycia praw i obowiązków spółek osobowych są coraz częściej wykorzystywane w obrocie. Zawarcie tego typu kontraktu uzależnione jest od treści umowy spółki. W artykule przedstawiono skutki podatkowe umowy powierniczej dla powiernika i powierzającego. W tym celu dokonana została analiza skutków podatkowych zdarzeń charakterystycznych dla czynności powierniczych oraz zasad odpowiedzialności podatkowej stron umowy.

Słowa kluczowe: umowa powiernicza, spółka osobowa, podatki dochodowe

Fiduciary transfer of partner's rights and obligations in a partnership – the tax consequences

Summary

Custody services are increasingly used in relation to partnerships. Ability to trusty purchase the rights and obligations of a partnership by the trustee depends on partnership agreement. The paper presents the tax consequences of the fiduciary transfer of all rights and obligations in a partnership for the trustee and the person who entrusts. The study analyzes the most characteristic events of the trust deed and tax liability rules of the contract's parties.

Keywords: fiduciary agreement, partnership, income taxes