

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 11 października 2017 r.

II FSK 2513/15

Opodatkowanie przychodów wspólnika cichego.

Status:

orzeczenie prawomocne

TEZA aktualna

Przychody wspólnika cichego należy zakwalifikować jako przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.), a do opodatkowania dochodów wspólników spółki cichej odpowiednie zastosowanie znajdzie również art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f.

UZASADNIENIE

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Jolanta Sokołowska.

Sędziowie: NSA Bogusław Dauter (spr.), del. WSA Artur Adamiec.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 11 października 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 213/15 w sprawie ze skargi W (...) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością S.K.A. z

siedzibą we W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 23 października 2014 r. nr ILPB1/415-747/14-3/AG w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych oddała skargę kasacyjną.

Uzasadnienie faktyczne

1. Wyrokiem z 22 kwietnia 2015 r., I SA/Wr 213/15 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uchylił zaskarżoną przez W (...) sp. z o.o. Spółka komandytowo - akcyjna interpretację indywidualną Ministra Finansów z 23 października 2014 r., ILPB1/415-747/14-3/AG w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

2. Powyższe rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym zawartym we wniosku interpretacyjnym. Spółka prowadzi działalność gospodarczą, inwestując w nieruchomości bezpośrednio lub jako udziałowiec innych spółek nieruchomościowych. Obecnie spółka rozważa inwestycje w nowe nieruchomości na terytorium Polski. Celem pozyskania finansowania spółka zamierza zawrzeć umowę z osobą fizyczną, będącą rezydentem podatkowym Niemiec. Umowa z inwestorem będzie miała charakter tzw. umowy spółki cichej, regulowanej przepisami prawa niemieckiego. Zgodnie z aktualnym projektem umowy:

- zarząd inwestycją przysługiwać będzie zasadniczo wyłącznie spółce, przy czym spółka będzie zobowiązana do prowadzenia inwestycji również w interesie inwestora,
- inwestor będzie zobowiązany do wniesienia wkładu do przedsięwzięcia w określonej kwocie pieniężnej, celem wykorzystania go przez spółkę wyłącznie na cele związane z inwestycją, wkład nie będzie podlegał oprocentowaniu,
- inwestor będzie partycypował w zysku (stracie) z inwestycji, wypracowanym w całym okresie istnienia spółki cichej, ustalonym według polskich przepisów w zakresie rachunkowości z uwzględnieniem wkładu, wypłata nastąpi wraz z zakończeniem umowy,
- inwestor nie będzie otrzymywał wynagrodzenia z tytułu udziału w zyskach, gdyby inwestycja wygenerowała stratę w całym okresie istnienia spółki cichej, kwota łącznej straty pomniejszy wkład inwestora, podlegający zwrotowi na koniec umowy,
- inwestor będzie miał także zagwarantowane prawa informacyjne i kontrolne,
- spółka nie będzie zobowiązana do zwrotu pełnej wysokości wkładu w sytuacji, gdy projekty realizowane przez spółkę na podstawie umowy przyniosą stratę, wartość zwracanego wkładu zostanie odpowiednio pomniejszona o udział w stracie z takich projektów,
- w razie likwidacji spółki w czasie obowiązywania umowy, w miejsce spłaty inwestor partycypować będzie w sumie pozostałej po likwidacji spółki, proporcjonalnie do przypadającego mu udziału w wyniku przedsięwzięcia,
- inwestor może przenieść swój udział na osoby trzecie tylko za zgodą spółki,

- umowa może zostać wypowiedziana każdorazowo na koniec roku kalendarzowego, z zachowaniem stosownego okresu wypowiedzenia, nie wcześniej niż ze skutkiem na koniec roku 2024, z możliwością dalszego odroczenia tego terminu,
- umowa zostanie zawarta w formie pisemnej na czas nieokreślony.

Wobec powyższego skarżąca spółka zwrócił się z pytaniem, czy w związku z dokonywaniem na rzecz inwestora wypłat z tytułu umowy, spółka będzie zobowiązana do pobrania podatku u źródła.

3. W rozważaniach merytorycznych sąd pierwszej instancji podniósł m.in., że w niniejszej sprawie przedmiotem sporu jest kwestia nałożenia na spółkę obowiązków płatnika z tytułu wypłat dokonywanych na rzecz cichego wspólnika.

W celu ustalenia, czy spółka zobowiązana jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm., dalej: "u.p.d.o.f.") do pełnienia obowiązków płatnika z tytułu wypłat dokonywanych na rzecz wspólnika cichego czy też wspólnik cichy zobowiązany jest do samoobliczenia podatku, w pierwszej kolejności zdaniem sądu należy dokonać właściwej kwalifikacji przychodów wspólnika cichego do jednego ze źródeł przychodów, wymienionych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.

Według organu interpretacyjnego wypłaty dokonywane przez spółkę na rzecz wspólnika cichego należy potraktować jako odsetki od umowy pożyczki stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.

Sąd pierwszej instancji zważył, że obecnie w polskim prawie spółka cicha jest umową nienazwaną i zawarcie umowy spółki cichej dopuszczalne jest zgodnie z zasadą swobody umów, wyrażoną w art. 3531 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121; dalej: "k.c."). Ponadto sąd wskazał, że postanowienia każdej umowy nienazwanej w celu właściwej kwalifikacji podatkowej przychodów uzyskiwanych na podstawie takiej umowy należy rozpatrywać indywidualnie. Natomiast w rozpatrywanej sprawie organ interpretacyjny nie dokonał analizy poszczególnych postanowień umowy zawartej przez spółkę ze wspólnikiem oraz oceny skutków podatkowych tej umowy, stawiając jedynie ogólną tezę, zgodnie z którą, "właściwe jest potraktowanie wniesienia wkładu przez wspólnika cichego jako udzielenie pożyczki", a udział w zysku należy zakwalifikować jako odsetki od pożyczki.

We wniosku o udzielenie interpretacji strona skarżąca wskazała, że umowa pomiędzy stronami wzorowana jest na umowie spółki cichej, regulowanej przepisami prawa niemieckiego. Dodatkowo wskazała, że zgodnie z projektem umowy opisanym we wniosku o interpretację, inwestor będzie zobowiązany do wniesienia wkładu do przedsięwzięcia w określonej kwocie pieniężnej (wkład nie będzie podlegał oprocentowaniu); inwestor będzie partycypował w zysku (stracie) z inwestycji, wypracowanym w całym okresie istnienia spółki cichej; inwestor nie będzie otrzymywał wynagrodzenia z tytułu udziału w zyskach, gdyby inwestycja wygenerowała stratę w całym okresie istnienia spółki cichej, kwota łącznej straty pomniejszy wkład inwestora, podlegający zwrotowi na koniec umowy.

Powyższe zapisy umowy zdaniem sądu wskazują, że wspólnik cichy ponosi ryzyko gospodarcze związane z powodzeniem inwestycji, partycypuje zarówno w zysku, jak i w stracie z inwestycji, ponosi ryzyko utraty wkładu. Po zakończeniu umowy, wspólnik może otrzymać wniesiony wkład, powiększony o udział w zysku z inwestycji lub też wkład pomniejszony o udział w stracie z inwestycji. Odmienne pożyczkodawca uprawniony jest do otrzymania zwrotu kwoty pożyczki w całości oraz ewentualnych odsetek w wysokości określonej w umowie, niezależnie od gospodarczego powodzenia inwestycji prowadzonej przez pożyczkobiorcę.

Charakterystyczny dla umowy spółki cichej jest również cel gospodarczy, który zamierzają zrealizować wspólnicy w ramach spółki oraz wspólny interes gospodarczy stron umowy (w rozpatrywanej sprawie inwestycje w nieruchomości). Przy umowie pożyczki brak jest takiego wspólnego celu gospodarczego. Umowa spółki zostanie zawarta na czas nieokreślony. Natomiast pożyczkobiorca zobowiązany jest do zwrotu przedmiotu pożyczki w terminie określonym w umowie lub zgodnie z art. 723 k.c.

Z wniosku wynika również, że inwestor będzie miał także zagwarantowane prawa informacyjne i kontrolne, w tym prawo przeglądania ksiąg i dokumentów oraz żądania wyjaśnień od zarządu spółki. Takich uprawnień nie posiada natomiast pożyczkodawca.

W ocenie sądu postanowienia umowy spółki cichej, przedstawione we wniosku spółki o wydanie interpretacji indywidualnej nie odpowiadają essentialia negotii umowy pożyczki, tak więc organ interpretacyjny błędnie potraktował wniesienie wkładu przez wspólnika cichego jako udzielenie pożyczki, a udział w zysku jako dochód z odsetek od pożyczki, naruszając w ten sposób art. 10 ust. 1 pkt 7 oraz art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. W konsekwencji organ podatkowy błędnie przyjął, że spółka jako płatnik zobowiązana jest do poboru podatku u źródła z tytułu wypłat dokonywanych na rzecz wspólnika cichego, naruszając art. 29 ust. 1 pkt 1 oraz art. 41 ust. 4 w związku z art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. Na marginesie sąd pierwszej instancji dodał, że strona słusznie zauważyła, iż powołany przez organ podatkowy art. 29 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. dotyczy innych odsetek niż odsetki od pożyczek.

Reasumując sąd podkreślił, że przychody wspólnika cichego należy zakwalifikować jako przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.), a do opodatkowania dochodów wspólników spółki cichej odpowiednie zastosowanie znajdzie również art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. W konsekwencji sąd pierwszej instancji uznał, że wspólnik cichy zobowiązany jest do samoobliczenia podatku dochodowego bez pośrednictwa płatnika.

Zdaniem sądu za nieuzasadniony należało uznać zaś zarzut strony odnośnie naruszenia art. 14b § 1 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm., dalej: "o.p.") przez przyjęcie okoliczności zdarzenia przyszłego, które nie zostały wskazane we wniosku. Organ podatkowy w celu kwalifikacji podatkowej dochodów wspólnika cichego uznał jedynie, że do umowy nienazwanej - umowy spółki cichej należy stosować przepisy dotyczące umowy pożyczki.

4. W skardze kasacyjnej Minister Finansów zaskarżył wyrok w całości, zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm., dalej: "p.p.s.a.") naruszenie przepisów prawa:

1) materialnego (art. 174 pkt 1 p.p.s.a.), tj.:

- art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że w przedstawionym stanie faktycznym przychody wspólnika cichego należy zakwalifikować jako przychody z innych źródeł;
- art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., poprzez jego niezastosowanie i w konsekwencji nie przyjęcie na tle stanu sprawy, że udział wspólnika cichego w zysku przedsiębiorcy jest przychodem z kapitałów pieniężnych;
- art. 10 ust. 1 pkt 7 oraz art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji nieprawidłowe przyjęcie, że w przedstawionym stanie faktycznym, organ błędnie potraktował wniesienie wkładu przez wspólnika cichego jako udzielenie pożyczki, a udział w zysku jako dochód z odsetek od pożyczki,
- art. 41 ust. 4 w związku z art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f., poprzez błędną wykładnię i w konsekwencji nieprawidłowe przyjęcie, że w przedstawionym stanie faktycznym, spółka nie jest zobowiązana jako płatnik do poboru podatku u źródła z tytułu wypłat dokonywanych na rzecz wspólnika cichego;
- art. 8 ust. 1 i art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., poprzez ich zastosowanie prowadzące w konsekwencji do błędnego przyjęcia, że na tle stanu sprawy wspólnik cichy zobowiązany jest do samoobliczenia podatku dochodowego bez pośrednictwa płatnika;

2) postępowania (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 146 § 1 p.p.s.a., art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 z późn. zm., dalej: "p.u.s.a."), poprzez niedokonanie przez sąd prawidłowej kontroli zaskarżonej interpretacji, oparcie się na błędnych założeniach, wadliwe uzasadnienie przez co wyrok nie poddaje się kontroli,
- art. 138 p.p.s.a. poprzez nazwanie skarżącej w sentencji wyroku w sposób który właściwy jest dla innego rodzaju podmiotów/spółek.

Wskazując na powyższe Minister Finansów wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji, a także o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

Uzasadnienie prawne

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

5. Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw.

Zasadniczą kwestią sporną w kontekście stawianych zarzutów jest rozstrzygnięcie co do charakteru umowy spółki cichej, a w konsekwencji ustalenie źródła przychodu w stanie faktycznym przedstawionym we

wniosku interpretacyjnym.

Organ interpretacyjny uznał, że z uwagi na brak ustawowych uregulowań umowy spółki cichej, umowa ta jest jedną z tzw. umów nienazwanych. Z uwagi na podobieństwo celu umowy nienazwanej do umowy nazwanej, właściwe jest potraktowanie wniesienia wkładu przez wspólnika cichego jako udzielenie pożyczki zgodnie z art. 720 k.c., jeżeli przedmiotem wkładu są pieniądze lub rzeczy oznaczone co do gatunku. W konsekwencji udział w zysku przedsiębiorstwa należy zakwalifikować, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. jako przychód z kapitałów pieniężnych.

Sąd pierwszej instancji uznał natomiast, że przychody wspólnika cichego należy zakwalifikować jako przychody z innych źródeł - art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

Stanowisko sądu pierwszej instancji wbrew odmiennym wywodom skargi kasacyjnej nie narusza prawa. Przede wszystkim sąd pierwszej instancji dokonał analizy porównawczej istoty umowy spółki cichej w okolicznościach stanu faktycznego oraz umowy pożyczki i zasadnie wywiódł, że essentialia negotii umowy pożyczki nie odpowiadają istocie umowy spółki cichej. Poza argumentami podniesionymi przez sąd dodatkowo wskazać należy na następujące argumenty. Pomimo niewątpliwego podobieństwa pomiędzy przedmiotowymi umowami, które zauważane jest także w piśmiennictwie (zob. D. Niestrzępski, Umowa spółki cichej a opłata skarbową, Przegląd Podatkowy 1997, nr 5, str. 13) to jednak różnice między tymi umowami mają charakter przesądzający na rzecz odmiennego, w każdym razie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych ich traktowania.

Umowa spółki cichej przewiduje odmienny sposób wynagradzania - w przypadku umowy spółki cichej jest to udział w zysku, co do którego nie ma pewności, czy wystąpi (zob. G. Jędrejek, Spółka cicha, Warszawa 2008, str. 46). Przedmiotem wkładu wspólnika cichego może być dowolna rzecz lub prawo majątkowe, podczas gdy umowa pożyczki ograniczona jest do środków pieniężnych lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku. Należy w związku z tym podzielić pogląd M. Zienkiewicz, że umowa spółki cichej to byt odrębny od wszelkich innych umów nazwanych i nienazwanych funkcjonujących w polskim obrocie gospodarczym. W konsekwencji więc zważyć należy na skutki zawarcia i wykonywania umowy spółki cichej na gruncie prawa podatkowego (zob. M. Zieniewicz, Umowa spółki cichej - podatkowoprawne skutki jej zawarcia i wykonywania, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2016, nr 4, str. 69).

Odnosząc się do opodatkowania udziału w zysku otrzymywanego przez wspólnika cichego, należy rozpatrywać to zagadnienie w trzech aspektach w zależności od tego, do której z grup wspólników cichych zalicza się podmiot: przedsiębiorcy w formie osoby prawnej, osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą czy osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. W stanie faktycznym sprawy mamy do czynienia z osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej. W związku z tym sąd pierwszej instancji zasadnie przeanalizował trzy możliwości zakwalifikowania otrzymywanych zysków do określonego źródła przychodów (art. 10 ust. 1 pkt 3, 7 i 9 u.p.d.o.f.).

Bezsporne jest, że udział w zysku wspólnika cichego nie może być zakwalifikowany jako przychód z

pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) bowiem wspólnik cichy nie prowadzi działalności gospodarczej we własnym imieniu. Zgodnie bowiem z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. działalność gospodarcza albo pozarolnicza działalność gospodarcza - oznacza działalność zarobkową: wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych - prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Zasadnie sąd pierwszej instancji przyjął, że zysk osiągany w spółce cichej nie może być kwalifikowany jako przychód z kapitału pieniężnego, za który uważa się min. odsetki od pożyczek (art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.) albowiem w stanie faktycznym sprawy nie można było przyjąć, iż przedmiotowa umowa miała charakter umowy pożyczki, czy też jak twierdzi strona skarżąca pod względem podatkowym należy ją traktować tak jak umowę pożyczki. Po pierwsze umowa spółki cichej, w której wspólnik w zamian za wkład pieniężny zapewnia sobie udział w zyskach z inwestycji, nie jest tym samym co udzielenie pożyczki. Wspólnik cichy nie otrzyma więc opodatkowanych u źródła odsetek, ale przychody z innych źródeł - proporcjonalnie do swojego udziału w zysku z przedsięwzięcia. Po wtóre nie może budzić wątpliwości, że zawarcie z osobą fizyczną umowy spółki cichej, skutkuje tym, że spółka taka ma charakter spółki nieposiadającej osobowości prawnej, czego strona skarżąca zdaje się nie kwestionować, a w związku z tym powinno skutkować zastosowaniem wobec przychodów w tej spółce dyspozycji art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., który przewiduje, że przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych 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. Po trzecie należy zważyć na konstrukcję art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., który w punktach 1 - 8 wskazuje na konkretne źródła przychodów, które są definiowane w ustawie i ich określenie co do zasady nie nastręcza trudności oraz punkt 9 (inne źródła), który pozwala na elastyczne i pełne objęcie opodatkowaniem wszelkich kategorii przychodów, zarówno tych aktualnie nieistniejących jak i tych, których przyporządkowanie do źródeł nazwanych i zdefiniowanych (art. 10 ust. 1 pkt 1 - 8 u.p.d.o.f.) nie jest możliwe.

Na marginesie powyższych wywodów należy podnieść, analizując treść uzasadnienia skargi kasacyjnej, że strona skarżąca tak naprawdę nie wykazała na czym polegał błąd wykładni lub niewłaściwe zastosowanie przepisów analizowanych przez sąd pierwszej instancji i jaka powinna być ich wykładnia lub prawidłowe zastosowanie. Strona skarżąca w istocie ograniczyła się do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie, które jest powieleniem stanowiska zawartego w pisemnej interpretacji wydanej w sprawie niniejszej.

W konsekwencji powyższych wywodów należało przyjąć, że wyrok sądu pierwszej instancji nie narusza

wskazanych w skardze kasacyjnej przepisów prawa materialnego.

Również nie jest w związku z tym zasadny zarzut naruszenia art. 146 § 1, art. 141 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 1 § 1 i 2 p.u.s.a.

Odnosnie do zarzutu naruszenia art. 138 p.p.s.a. to pozostaje on bez wpływu na wynik sprawy.

Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, jak w sentencji.