

PCC zapłaci spółka, nie wspólnik**Rafał Mierkiewicz, [doradca podatkowy Warszawa](#), [adwokat Warszawa](#), Rödl & Partner**

Podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia umowy spółki komandytowej jest spółka komandytowa. Nie zmienia tego okoliczność, że do momentu rejestracji spółki w jej imieniu działają osoby zawierające umowę.

Tak wynika z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 marca 2018 r., II FSK 560/16.

10 lutego 2009 r. zawarto umowę spółki komandytowej. Komandytariuszem została K. Spółka Akcyjna z siedzibą w K., a komplementariuszem – A. Spółka Akcyjna z siedzibą w N. W związku z zawarciem umowy spółki notariusz pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych od komandytariusza.

Wnioskiem z 22 grudnia 2014 r. wspólnik ten wystąpił o stwierdzenie nadpłaty powstałej wskutek nienależnie zapłaconego podatku. Postanowieniem z 27 stycznia 2015 r. naczelnik Urzędu Skarbowego w K. odmówił wszczęcia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, wskazując w uzasadnieniu, że uiszczenie podatku od czynności cywilnoprawnych przez komandytariusza nie zmienia faktu, iż podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku umowy spółki komandytowej jest ta spółka.

Podobny pogląd wyraził dyrektor Izby Skarbowej w K. Zdaniem organu drugiej instancji przy ocenie momentu powstania obowiązku podatkowego należy brać pod uwagę przepisy prawa podatkowego, z których jasno wynika, że zdarzeniem, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, jest dokonanie czynności cywilnoprawnej. Ustawa nie przewiduje w tym względzie żadnych dodatkowych wymogów, innych niż fakt dokonania czynności cywilnoprawnej. Taką czynnością jest zaś – w tym przypadku – zawarcie umowy spółki komandytowej. Bez znaczenia pozostaje tym samym fakt, iż spółka komandytowa powstaje z chwilą wpisu do rejestru i dopiero z tą chwilą zyskuje status odrębnego bytu prawnego.

Ze stanowiskiem organów podatkowych zgodził się również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, który oddalił skargę spółki komandytowej. Sąd ten uznał, że konstytutywny charakter wpisu spółki osobowej do rejestru pozostaje bez znaczenia dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego, a tym samym nie stoi na przeszkodzie przyjęciu, że taka spółka może być podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia umowy, na podstawie której została zawiązana. Odwołał się jednocześnie do brzmienia art. 4 pkt 9 ustawy o PCC, który czyni podatnikiem zawiązywaną spółkę (choćby była to spółka nieposiadająca osobowości prawnej), nie zaś jej wspólników, jak ma to miejsce w przypadku spółki cywilnej.

Ten pogląd podzielił także Naczelny Sąd Administracyjny, który wyrokiem z 16 marca 2018 r. oddalił skargę kasacyjną spółki. W jego ocenie, choć zgodnie z art. 109 § 1 k.s.h. spółka komandytowa powstaje dopiero z chwilą wpisu do rejestru, to jednak już sama umowa takiej spółki tworzy więź obligacyjną między wspólnikami, którzy działają i odpowiadają solidarnie w imieniu spółki po jej zawiązaniu, a przed jej wpisem do rejestru (art. 109 § 2 k.s.h.). Sąd ten również zwrócił uwagę na treść art. 4 pkt 9 ustawy o PCC, który nie pozostawia wątpliwości co do tego, że podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia umowy spółki komandytowej jest ta spółka. Zdaniem NSA odmienną interpretację tego przepisu należałoby uznać za nieuzasadnioną wykładnię wbrew prawu.

KOMENTARZ EKSPERTA**Rafał Mierkiewicz, doradca podatkowy, adwokat w warszawskim biurze Rödl & Partner**

Podstawą odmowy wszczęcia postępowania w omawianej sprawie był brak legitymacji wspólnika do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. W ocenie NSA organ podatkowy słusznie odmówił wszczęcia postępowania, gdyż z wnioskiem wystąpiła nie spółka komandytowa, a jej wspólnik.

Brak legitymacji do wystąpienia z takim żądaniem po stronie współnika wynikał zaś z faktu, iż to nie jego, lecz spółkę komandytową należało uznać za podatnika podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia umowy spółki.

Dla rozstrzygnięcia sprawy kluczowe okazały się dwie kwestie: po pierwsze, określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku zawarcia umowy spółki osobowej oraz, po drugie, ustalenie podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku.

Należy zgodzić się z NSA, że przepisy ustawy o PCC wiążą powstanie obowiązku podatkowego z dokonaniem czynności cywilnoprawnej, którą jest w tym przypadku zawarcie umowy spółki. Jak bowiem wynika z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Natomiast zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. k ustawy opodatkowaniu podlegają umowy spółki. Trafnie zwraca uwagę NSA, że ustawa nie przewiduje dodatkowych przesłanek warunkujących powstanie obowiązku podatkowego, toteż nie byłoby zasadne twierdzenie, jakoby obowiązek ten powstawał dopiero na etapie wpisu spółki do rejestru. Co więcej, takiemu „odroczeniu” momentu powstania obowiązku podatkowego do dnia rejestracji spółki sprzeciwia się treść art. 10 ust. 3 ustawy o PCC, zgodnie z którym płatnik (w tym przypadku notariusz) obowiązany jest uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku. Oznacza to, że podatek musi zostać pobrany już na etapie zawarcia umowy spółki, a jedynym zasadnym rozwiązaniem jest w takim przypadku pobranie podatku od osób działających i odpowiadających solidarnie za spółkę, tj. współników (art. 109 § 2 k.s.h.).

Jeżeli natomiast chodzi o ustalenie osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, z jednej strony pewne zdziwienie może budzić sytuacja, w której za podatnika uznajemy podmiot, który jeszcze w istocie nie powstał. Przypomnijmy bowiem, że spółka komandytowa powstaje z chwilą wpisu do rejestru (art. 109 § 1 k.s.h.) i dopiero wówczas zyskuje ona podmiotowość prawną. Z drugiej natomiast strony nie można zapominać, że przepisy prawa podatkowego należy interpretować ściśle. Trafnie zauważono w komentowanym orzeczeniu, że art. 4 pkt 9 ustawy o PCC wprost czyni podatnikiem z tytułu zawarcia umowy spółki tę spółkę, nie zaś jej współników, a zasada ta dotyczy tak spółek kapitałowych, jak i osobowych. Gdyby zamiarem ustawodawcy było ograniczenie zakresu zastosowania tej zasady wyłącznie do spółek kapitałowych, to z pewnością znalazłoby to wyraźne odzwierciedlenie w treści przepisu. Na tym tle zarysowuje się autonomiczny charakter prawa podatkowego. O ile bowiem na gruncie cywilnoprawnym spółka osobowa przed wpisem do rejestru nie ma zdolności prawnej, tj. nie może we własnym imieniu nabywać praw, zaciągać zobowiązań, pozywać i być pozywana, o tyle w przypadku relacji z fiskusem staje się podmiotem prawa już z momentem jej zawiązania (tj. z momentem zawarcia umowy spółki), a obowiązek podatkowy obciąża osoby zawierające umowę, które do momentu wpisu do rejestru działają i odpowiadają solidarnie za spółkę (art. 109 § 2 k.s.h.).

Źródło: <http://www.rp.pl/PCC/307209994-PCC-zaplaci-spolka-nie-wspolnik---wyrok-NSA.html>