

## Instytucja *datio in solutum* w kontekście wynagrodzenia wspólnika z tytułu umorzenia udziałów w spółce z o.o. jako przedmiot sporów pomiędzy podatnikiem-przedsiębiorcą a organem podatkowym

1. W dobie wszechpanującego kryzysu gospodarczego coraz częstsza praktyką staje się umarzanie udziałów w spółkach kapitałowych. Instytucja umorzenia jest regulowana przez ustawę z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych<sup>1</sup> (dalej k.s.h.). Jest to instytucja dość prosta w swej konstrukcji, aczkolwiek nie oznacza to, że nie nastęrcza problemów podatnikom czy organom podatkowym. Chciałbym w związku z tym zwrócić uwagę na problem, jaki dość często, a nawet zbyt często pojawia się w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych oraz orzecznictwie sądów administracyjnych, dotyczący kwestii opodatkowania wypłaty wynagrodzenia wspólnika za zbycie udziałów w celu umorzenia w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. O ile przypadek wypłaty owego wynagrodzenia w formie pieniężnej nie stanowi większego problemu dla organów podatkowych, o tyle gdy umorzenie odbywa się w zamian za świadczenie w innej formie, pojawiają się już wątpliwości.

W kręgu zainteresowania zostanie postawiona sytuacja, w której wspólnik, w zamian za zbycie na rzecz spółki udziałów celem ich umorzenia, otrzymuje świadczenie niepieniężne oraz spory, które są toczony na tej płaszczyźnie między przedsiębiorcami a organami podatkowymi.

Na wstępie postaram się wyjaśnić w skrócie istotę instytucji „*datio in solutum*”. Wywodzi się ona z prawa rzymskiego. Jest to instytucja prawa zobowiązań, czynność prawna, która prowadzi do wygaśnięcia istniejącego zobowiązania poprzez wykonanie innego świadczenia niż wynikające z istniejącego stosunku obligacyjnego. W konsekwencji, na skutek „świadczenia w miejsce wykonania” dłużnik spełnia na rzecz wierzyciela świadczenie innego rodzaju niż to, do którego był pierwotnie zobowiązany i tym samym zwalnia się z zobowiązania. W polskim prawie instytucja ta jest regulowana

---

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 94, poz. 1307 z późn. zm.

przez art. 453 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>2</sup> (dalej k.c.): „Jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa. Jednakże gdy przedmiot świadczenia ma wady, dłużnik obowiązany jest do rękojmi według przepisów o rękojmi przy sprzedaży”.

**2.** Przejdźmy teraz do problematyki umorzenia udziałów. Umorzenie udziałów, w myśl art. 199 § 1 k.s.h., jest możliwe, o ile statut spółki tak stanowi. Istotą umorzenia udziałów jest ich prawne unicestwienie, to znaczy unicestwienie praw udziałowych oraz obowiązków związanych z udziałem<sup>3</sup>.

W rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>4</sup> (dalej u.p.d.o.p.) oraz art. 24 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup> (dalej u.p.d.o.f.) **dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także dochód z umorzenia udziałów (akcji)**. Wnosząc z powołanych przepisów, momentem powstania zobowiązania podatkowego jest moment **faktycznej** wypłaty wynagrodzenia za umarżane udziały. Zgodnie z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., spółka jako płatnik jest zobowiązana do pobrania, **w dniu wypłaty wynagrodzenia** za umarżane udziały, 19% zryczałtowanego podatku od uzyskanego przez udziałowca dochodu z tytułu umorzenia udziałów. Poprzez ten przepis ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż po stronie wypłacającego wynagrodzenie (w tym przypadku spółki z o.o.) nie powstaje żaden dochód do opodatkowania, występuje on tylko i wyłącznie (i to nie zawsze) po stronie udziałowca, którego udziały są umarżane.

Jak już wcześniej zostało nadmienione, umorzenie udziałów (akcji) stanowi dochód z udziału w zyskach osób prawnych.

Do przychodów z tytułu umorzenia udziałów (akcji) w spółce nie zalicza się kwot otrzymanych z odpłatnego zbycia tychże udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu ich umorzenia – w części stanowiącej koszt ich nabycia, tudzież objęcia (art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. oraz art. 24 ust. 5d u.p.d.o.f.). Tak ustalony dochód z tytułu umorzenia udziałów podlega zryczałtowanemu opodatkowaniu według stawki 19%, zgodnie z zasadami

<sup>2</sup> Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

<sup>3</sup> Krzysztof G. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych. Połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, Dom Wydawniczy ABC, 2006, s. 133.

<sup>4</sup> T.j.: Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.

<sup>5</sup> T.j.: Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

określonymi w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., o czym wcześniej była mowa<sup>6</sup>.

Należy jednak nadmienić, iż w przypadku umorzenia udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części opodatkowania zryczałtowanego nie stosuje się. Należy więc taki dochód opodatkować na zasadach ogólnych, a kosztem uzyskania przychodu w tym wypadku będzie wartość przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, która wynika z ksiąg przedsiębiorstwa, określona na dzień objęcia udziałów (akcji), nie wyższa jednak niż nominalna wartość tych udziałów z dnia objęcia (art. 15 ust. 11 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3 oraz art. 15 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.)<sup>7</sup>.

**3.** W nawiązaniu do kwestii wcześniejszych chciałbym teraz przedstawić problem umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w zamian za wynagrodzenie w formie niepieniężnej na tle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jak już wcześniej zaznaczyłem, posługując się wykładnią językową przepisu art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p., w przypadku procesu umarzania udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, w spółce wypłacającej wynagrodzenie za umarzone udziały nie powstaje żaden przychód do opodatkowania. Powstaje on tylko i wyłącznie (i jeszcze raz należy podkreślić też, że nie zawsze) po stronie udziałowca, którego udziały są umarzane (art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p.).

Tak więc, jeśli w przepisie art. 199 § 2 k.s.h., dotyczącym wynagrodzenia za umarzone udziały, jest tylko mowa o konieczności ustalenia w uchwale zgromadzenia wspólników wysokości wynagrodzenia za umarzone udziały (akcje), a ustawodawca nie dookreśla formy, w jakiej miałyby się odbyć takie wynagrodzenie, aby wywołało określone skutki prawne, to należałoby uznać za oczywiste jednakowe traktowanie wynagrodzenia w formie pieniężnej i niepieniężnej. Poza tym sama ustawa podatkowa (u.p.d.o.p.) nie rozróżnia skutków podatkowych w zależności od formy płatności wynagrodzenia należnego wspólnikowi za umarzone udziały. Jednak, jak zwykle się mawiać: to, co dla jednych może być oczywiste, dla drugich wcale już takie być nie musi. Tak jest i w tym przypadku. W związku z tym należy sobie zadać pytanie: **czy wynagrodzenie wspólnika z tytułu umarzanych udziałów, wypłacone w formie niepieniężnej, stanowi przychód spółki czy nie?** W oparciu o argumentacje podatkowych organów interpretacyjnych oraz orzeczenia sądów administracyjnych postaram się odpowiedzieć na to zdawałoby się w istocie proste pytanie.

<sup>6</sup> Dorota Kosacka-Lędziewicz, Bogdan Olszewski, *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Wrocław 2009, s. 202-204.

<sup>7</sup> Krzysztof G. Szymański, *op. cit.*, s. 138-139.

4. Swoje dywagacje na temat powyższego zapytania postanowiłem oprzeć o przedmiotową sprawę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Z. w P., która, stojąc przed decyzją o umorzeniu udziałów jednego z udziałowców w zamian za wynagrodzenie w formie niepieniężnej, postanowiła zwrócić się o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. We wniosku spółka zawarła opis zdarzenia przyszłego: zgromadzenie wspólników spółki zamierza umorzyć część udziałów wspólnika za wynagrodzeniem w formie pieniężnej. Miałoby to być umorzenie dobrowolne, połączone z obniżeniem kapitału zakładowego, przeprowadzone za uprzednią zgodą wspólnika, przewidziane statutem spółki Z. Jednocześnie spółka wyraża obawę, iż nie będzie w stanie finansowo rozliczyć się ze wspólnikiem w formie pieniężnej. Dlatego też wskazuje, iż chciałaby to zrobić za pomocą instytucji *datio in solutum* (świadczenie w miejsce wykonania, zgodnie z art. 453 k.c.). Na wspólnika, w ramach umowy, miałyby zostać przeniesione prawa do nieruchomości, której spółka jest wierzycielem wieczystym (chodzi o grunt) oraz właścicielem (budynki). Według szacunkowych danych wartość nieruchomości jest równa wysokości zobowiązania spółki z tytułu umorzenia udziałów w spółce<sup>8</sup>.

W związku z wyżej przytoczonym przyszłym zdarzeniem spółka Z. zadała podatkowemu organowi interpretacyjnemu następujące pytanie:

„Czy przeniesienie praw do nieruchomości na udziałowca, stanowiące rozliczenie zobowiązania względem udziałowca z tytułu należnego wynagrodzenia za zbyte udziały celem umorzenia, z zastosowaniem instytucji *datio in solutum*, będzie podlegać podatkowi dochodowemu od osób prawnych, w szczególności, czy po stronie spółki powstanie obowiązek zidentyfikowania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym przychodem z odpłatnego zbycia praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie?”

Spółka, przedstawiając swoje stanowisko we wniosku, stwierdziła, że przeniesienie praw do nieruchomości na rzecz udziałowca nie spowoduje powstania po jej stronie przychodu z odpłatnego zbycia, rozumianego w myśl art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym przychodem z odpłatnego zbycia praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Nie można się bowiem doszukać tutaj żadnego elementu odpłatności, skoro za zgodą wierzyciela jest spełniane na jego rzecz inne świadczenie tytułem wykonania ciężącego na dłużniku zobowiązania, w wyniku którego spółka jako dłużnik nie otrzymuje żadnego ekwiwalentu majątkowego. Idąc jeszcze dalej, można wskazać ponadto, iż w tej sytuacji majątek spółki ulegnie uszczupleniu o wartość przeniesionych praw do nieruchomości. Jedynym przychodem, jaki może powstać w tej sytuacji, będzie tylko i wyłącznie przychód udziałowca.

---

<sup>8</sup> Z orzeczenia WSA w Poznaniu w sprawie z dnia 09.06.2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11.

Minister Finansów, działający przez upoważniony organ (Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej stwierdził, że stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Organ stwierdził, że wypłata wynagrodzenia za umarżane udziały byłaby dla spółki neutralna podatkowo jedynie wtedy, gdyby odbyła się w gotówce, natomiast odmienną jest sytuacja, w której wynagrodzenie następuje w formie niepieniężnej, kosztem swojego majątku. To kontrowersyjne stanowisko Dyrektor IS uzasadnia tym, że tytułowa instytucja *datio in solutum* w tym wypadku powoduje uzyskanie po stronie spółki przychodu, co należy wywieść z przepisów ogólnych u.p.d.o.p. Mianowicie, regulacje zawarte w art. 12 ust. 1–3 u.p.d.o.p., określają tylko przykładowy katalog zdarzeń uznanych za przychody, tak więc sytuację, w której zobowiązania dłużnika zostaną pomniejszone, również należy traktować jako powstanie przychodu<sup>9</sup>.

Jednakże w tym wypadku taka interpretacja moim zdaniem jest nieprawidłowa. Prezentowana sytuacja nie jest jednoznacznym uwolnieniem się dłużnika z ciężącego na nim zobowiązania w formie jego umorzenia, gdyż mamy tu do czynienia jedynie z wynagrodzeniem za dokonanie określonej czynności (jaką jest w tym wypadku dobrowolne umorzenie udziałów wspólnika), w związku z czym nie może być mowy o nieodpłatnym przysporzeniu majątku dłużnika kosztem majątku wierzyciela, jakie ma miejsce przy umorzeniu zobowiązania, o którym mówi art. 12 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

Ponadto organ interpretacyjny stwierdził, że w tej sytuacji konsekwencje podatkowe będą takie same jak w przypadku, kiedy podatnik dokonuje odpłatnego zbycia praw do nieruchomości, otrzymuje z tego tytułu przychód, a następnie z tych środków uwalnia się od zobowiązań wobec udziałowca. Ten argument również należy uznać za niezbyt trafiony, ponieważ nie jest w żaden sposób uprawnione takie zrównywanie konsekwencji podatkowych transakcji dokonanej w ramach *datio in solutum* i postępowania, o którym mowa wyżej. Taką wykładnię celowościową przepisów u.p.d.o.p. należy uznać za nieprawidłową, albowiem podmiot, przedmiot, jak i zakres opodatkowania powinny być ściśle w ustawie określone. Tym samym nie można pozwolić na rozszerzanie zakresu opodatkowania w drodze wykładni celowościowej<sup>10</sup>.

Sprzedaż to, w myśl interpretacji Dyrektora IS, podstawowa forma odpłatnego zbycia, w której to sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu ją, a ten w zamian za to obowiązany jest rzecz odebrać i zapłacić cenę (art. 535 § 1 k.c.). Przeniesienie praw do nieruchomości w miejsce wykonania świadczenia również stanowi zdaniem organu odpłatne zbycie rzeczy. W konsekwencji wypłata wynagrodzenia za umarżane udziały dla udziałowca dokonana w formie przeniesienia

<sup>9</sup> Z orzeczenia WSA w Poznaniu w sprawie z dnia 09.06.2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11.

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0A985039A>.

praw do nieruchomości stanowi dla spółki wypłacającej to wynagrodzenie przychód z odpłatnego zbycia majątku w myśl art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p.

Trudno się nie zgodzić ze stanowiskiem organu, według którego „sprzedaż to podstawowa forma odpłatnego zbycia rzeczy”. Jednakże należy zaznaczyć, że zakup akcji celem ich umorzenia regulowany jest nie przez przepisy Kodeksu cywilnego, ale przez Kodeks spółek handlowych, do którego przepisów k.c. nie stosuje się. Tak więc również i te argumenty należałoby uznać za nieodpowiednie w przedmiotowej sprawie.

W związku z tak niejasną i mylną interpretacją przedmiotowej sprawy wnioskodawca, czyli spółka Z., wniósł skargę na powyższą interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu.

Wyrokiem z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Po 220/11, WSA uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie.

Oto najważniejsze tezy zawarte w uzasadnieniu orzeczenia w tej sprawie.

- a) Przepisy Kodeksu spółek handlowych nie określają formy, w jakiej miałyby nastąpić wynagrodzenie dla wspólnika w zamian za umarżane udziały. Wybór formy został więc pozostawiony woli zgromadzenia wspólników. Ponadto, zdaniem sądu, wynagrodzenie ustalone w kwocie pieniężnej może zostać fizycznie „wypłacone” w ramach przeniesienia własności określonych składników majątkowych spółki na rzecz udziałowca – w wartości odpowiadającej wysokości wynagrodzenia.
- b) W ocenie sądu wykładnia językowa art. 12 ust. 4 pkt 3 u.p.d.o.p. wskazuje wprost, że umorzenie udziałów w spółce **nie stanowi dla niej przychodu**. Ustawodawca nie różnicuje tutaj również umorzenia nieodpłatnego oraz odpłatnego (tj. za wynagrodzeniem), a co za tym idzie – formy tego wynagrodzenia.
- c) Efektem podjęcia uchwały przez zgromadzenie wspólników jest przepływ aktywów do udziałowca i jednocześnie obniżenie kapitału zakładowego spółki. Umorzenie to spowoduje zmniejszenie jej majątku. W konsekwencji, biorąc pod uwagę ekonomiczny wynik transakcji, nie sposób zgodzić się ze stwierdzeniem, że wypłata wynagrodzenia w zamian za umarżone udziały będzie stanowić dla wypłacającej spółki przychód w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. Wręcz przeciwnie, po stronie spółki nastąpi uszczuplenie majątku.

Sąd, opierając się na ocenach prawnych zawartych w wyrokach: WSA w Poznaniu z 25 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 251/10<sup>11</sup>, WSA w Łodzi z 3 grudnia 2010 r., sygn.

---

<sup>11</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89C840C1BE>.

akt I SA/Łd 935/10<sup>12</sup>, WSA w Warszawie z 29 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 374/10<sup>13</sup> oraz WSA w Kielcach z 25 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 120/10<sup>14</sup>, podzielił poglądy w nich wyrażone, że proces umorzenia udziałów można porównać do procesu likwidacji spółki, w ramach której umarzane są wszystkie udziały. Tak więc *a maiori ad minus*, jeżeli w przypadku likwidacji po stronie spółki nie powstaje żaden przychód do opodatkowania, to nie powstanie on też podczas procesu umarzania udziałów. W wyniku umorzenia spółka nie otrzyma żadnego przysporzenia od udziałowca, które to powiększyłoby jej majątek.

Ponadto WSA w Poznaniu zwrócił uwagę na fakt, iż organ podatkowy wiąże przychód podatkowy ze zdarzeniem, które na gruncie przepisów podatkowych nie zostało wskazane jako podlegające opodatkowaniu. Zasadą jest, że, w zgodzie z wykładnią gramatyczną przepisów prawa podatkowego, nie jest dozwolone interpretowanie tych regulacji w sposób rozszerzający. Wykładnia nie może tworzyć nowych stanów faktycznych, które byłyby podstawą opodatkowania. Zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej obowiązek podatkowy musi być *explicite* wyrażony w ustawie. Skoro więc z przepisów nie wynika wprost, że proces umorzenia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością rodzi po stronie spółki powstanie przychodu, to nie można rozciągać katalogu źródeł przychodu na tę okoliczność. Jak trafnie wskazał sąd, stanowiłoby to złamanie podstawowej zasady prawa podatkowego, jaką jest zasada *in dubio pro tributario*, czyli działania, w razie wątpliwości, na rzecz podatnika.

Tytułem zakończenia nie pozostaje mi nic innego jak tylko udzielić odpowiedzi przeczącej na wcześniej zadane pytanie: „**Czy wynagrodzenie w formie niepieniężnej dla wspólnika z tytułu umarzanych udziałów stanowi przychód spółki, czy nie?**” oraz zachęcić do zapoznania się ze wskazanymi wyżej innymi orzeczeniami dotyczącymi analogicznych spraw.

**5.** Podsumowując rozważania oparte głównie o interpretację przedmiotowej sprawy spółki Z., chciałbym podkreślić jeszcze raz, że nie należy różnicować formy wynagrodzenia za zbycie udziałów na rzecz spółki celem ich umorzenia. Zarówno w wypadku wynagrodzenia w formie pieniężnej, jak i niepieniężnej po stronie wypłacającego nie powstaje żaden przychód do opodatkowania. Poza tym uważam, że organy podatkowe powinny wystrzegać się w swoich interpretacjach stosowania wykładni rozszerzającej przepisów podatkowych, albowiem nie sprzyja to realizacji zasady pogłębiania zaufania obywateli w stosunku do organów podatkowych, która to powinna dla nich stanowić principium.

<sup>12</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/149F89611B>.

<sup>13</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D433A69E4F>.

<sup>14</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1245793CE1>.

