

Opodatkowanie wynagrodzenia syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy

Patryk Filipiak, Mikołaj Kondej

1. Wprowadzenie

Na gruncie art. 162 prawa upadłościowego i naprawczego¹ syndyk, nadzorca sądowy i zarządca występujący w postępowaniu upadłościowym mają prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków². W niniejszym artykule autorzy przedstawiają kluczowe aspekty związane z opodatkowaniem wynagrodzenia otrzymywanego przez osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym i naprawczym podatkami: dochodowym od osób fizycznych („PIT”)³, dochodowym od osób prawnych („CIT”)⁴ a także od towarów i usług („VAT”)⁵. Szczególną uwagę autorzy poświęcają rozważeniu źródła, do którego powinien być zaliczany przychód otrzymywany przez osobę fizyczną pełniącą funkcję w postępowaniu upadłościowym. Uwzględniając fakt, iż zasady opodatkowania syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy pozostają tożsame, autorzy w artykule dla łącznego określenia osób piastujących te stanowiska posługują się terminem „osoba pełniująca funkcje w postępowaniu upadłościowym”.

2. Opodatkowanie podatkiem dochodowym

a. Uwagi wstępne

Na wstępie należy zwrócić uwagę, że na gruncie prawa upadłościowego i naprawczego do pełnienia funkcji syndyka, nadzorcy sądowego i zarządcy może zostać powołana zarówno osoba fizyczna, jak i spółka handlowa. W tym drugim przypadku zgodnie z art. 157 ust. 2 p.u.n. konieczne jest spełnienie dodatkowych wymagań. W przypadku spółek osobowych (spółki jawnej, spółki

¹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (t.j.: Dz.U. z 2012 r., poz. 1112; dalej „p.u.n.”).

² Art. 162 p.u.n.

³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j.: Dz.U. z 2012 r., poz. 361; dalej: „ustawa o PIT”).

⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz.U. z 2014 r., poz. 851; dalej: „ustawa o CIT”).

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j.: Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054; dalej: „ustawa o VAT”).

partnerskiej, spółki komandytowej oraz spółki komandytowo-akcyjnej) wspólnicy takiej Spółki ponoszący odpowiedzialność za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem winni posiadać licencję syndyka. W przypadku spółek kapitałowych (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej) wymóg posiadania licencji dotyczy członków zarządu reprezentujących taką spółkę.

Zróżnicowanie charakteru podmiotów mogących sprawować funkcje w postępowaniu upadłościowym skutkuje różnymi zasadami opodatkowania przyznanego tym podmiotom wynagrodzenia. W szczególności dla celów podatkowych należy rozróżnić sytuacje, w której funkcje w postępowaniu upadłościowym pełni:

- a) osoba fizyczna,
- b) spółka osobowa nie będąca podatnikiem podatku dochodowego,
- c) spółka osobowa będąca podatnikiem podatku dochodowego lub spółka kapitałowa.

W artykule pominięto kwestie związane z ewentualnym pełnieniem funkcji w postępowaniu upadłościowym przez nierezydenta lub podmiot zagraniczny. Sytuacja taka występuje w praktyce rzadko, a ramowe opisanie jej konsekwencji podatkowych nie jest możliwe, ze względu na zróżnicowanie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z poszczególnymi krajami.

b. Opodatkowanie osób fizycznych pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym

Zasady opodatkowania osób fizycznych pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym należy rozpatrywać na gruncie obowiązującej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z nią osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Polsce podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów/przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Ustawa o PIT nie zawiera jednolitych zasad opodatkowania przychodów uzyskiwanych przez polskich rezydentów. Zasady opodatkowania pozostają uzależnione od źródła, z którego pochodzi dany przychód. Dlatego też w celu ustalenia, jak należy opodatkować wynagrodzenie otrzymywane przez osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym, w pierwszej kolejności należy dokonać kwalifikacji tego wynagrodzenia do jednego ze źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ustawy o PIT.

W tym zakresie wśród organów podatkowych oraz sądów administracyjnych dominuje stanowisko, że przychody osób pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym należy

kwifikować do źródła, którym jest działalność wykonywana osobiście⁶. Powyższe ma wynikać z faktu, iż w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście ustawodawca w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT wymienił m.in. *przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności*. Zdaniem organów podatkowych i sądów, status syndyka masy upadłości i zakres jego czynności w postępowaniu upadłościowym wskazują, iż istotne elementy związane z powołaniem i zwolnieniem z tej funkcji oraz zakresem powierzonych przez organy sądowe zadań odpowiadają w pełni dyspozycji przywołanego art. 13 pkt 6 ustawy o PIT. Równocześnie autonomia prawa podatkowego ma pozwalać na uznanie, że mimo iż na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, ustawy o podatku VAT i ustaw o systemie ubezpieczeń społecznych syndyk jest traktowany tak, jak osoba prowadząca działalność gospodarczą, to dla celów podatku od osób fizycznych powinien rozliczać się na innych zasadach.

W tej sprawie pojawiło się jednak przeciwne stanowisko organów⁷. Zgodnie z nim kwalifikacja wynagrodzenia z tytułu wykonywania czynności w charakterze nadzorcy sądowego lub syndyka do określonego źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych **jest zależna od formy w jakiej dana osoba wykonuje swoją działalność zawodową**. Jeżeli nadzorca sądowy lub syndyk swoją działalność zawodową wykonuje w formie organizacyjnej, w ramach której osiąga dochody kwalifikowane do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, a czynności podejmowane przez niego w charakterze nadzorcy sądowego lub syndyka są wykonywane w ramach tej działalności, wówczas wynagrodzenie z tego tytułu należy zaliczyć do przychodów z tego źródła, tj. pozarolniczej działalności gospodarczej. Jeżeli natomiast swoją działalność zawodową prowadzi w innej formie, np. w ramach stosunku pracy, wówczas wynagrodzenie z tytułu wykonywania czynności w charakterze biegłego, nadzorcy sądowego lub syndyka należy kwalifikować do przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

W ocenie autorów nie sposób się zgodzić z poglądem, że przychód syndyka pozostaje przychodem z działalności wykonywanej osobiście. W szczególności, ich zdaniem, nie powinno budzić wątpliwości, **iż w przypadku jeżeli osoba pełniąca funkcje w postępowaniu upadłościowym (syndyk, zarządca, nadzorca sądowy) wykonuje swoje obowiązki w ramach**

⁶ Tak m.in. Wyrok NSA z 8 kwietnia 2011 r. (II FSK 2099/09) wraz z przywołanym w nim wcześniejszym orzecnictwem, interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 14 sierpnia 2012 r. (IPTPB2/415-365/12-2/MP) oraz interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 kwietnia 2011 r. (IBPBI/1/415-97/11/ZK).

⁷ Por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 22 października 2014 r. (ITPB1/415-849/14/MW), jak również interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD3/033/181/CRS/13/RD-90955/13 z dnia 21 listopada 2013 r. w zakresie kwalifikacji do źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych wynagrodzenia z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika z urzędu (Dz.Urz. Min.Fin. z dnia 26 listopada 2013 r., poz. 42).

prowadzonej działalności gospodarczej, otrzymane przez nią wynagrodzenie powinno być kwalifikowane jako przychód z działalności gospodarczej.

Na wstępie należy krytycznie odnieść się do poglądu, jakoby działalność organów postępowania upadłościowego mieściła się w zakresie dyspozycji art. 13 pkt 6 ustawy o PIT. W ocenie autorów, powołania do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym nie można uznać za *zlecenie osobie powołanej przez sąd wykonania określonych czynności*.

Stosunek łączący osobę powołaną do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym i sądu nie można uznać za stosunek zlecenia. Zgodnie z art. 734 Kodeksu Cywilnego *przez umowę zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie*. Istotą umowy zlecenia jest więc zobowiązanie się zleceniobiorcy do wykonania określonej czynności na rzecz zleceniodawcy. Z chwilą powołania zarówno syndyk, zarządca, jak i nadzorca sądowy stają się tymczasem autonomicznymi i niezależnymi organami postępowania upadłościowego⁸. Wskazać, należy iż Sąd w postanowieniu nie zleca syndykowi, zarządcy czy nadzorcy sądowemu prowadzenia tego postępowania, a powołuje go jako organ postępowania w celu pełnienia funkcji syndyka, nadzorcy sądowego lub zarządcy. W tym przypadku mamy więc do czynienia z powołaniem organu, a nie zleceniem określonych czynności.

O braku możliwości zakwalifikowania powołania osoby pełniącej funkcję w postępowaniu upadłościowym jako stosunku zlecenia przesądza pozycja ustrojowa takiej osoby w postępowaniu. Zarówno syndyk, zarządca jak i nadzorca sądowy działają jako zastępcy pośredni we własnym imieniu (a nie w imieniu Sądu Upadłościowego czy Skarbu Państwa). Osoby powołane do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym z chwilą powołania stają się w znacznym stopniu dysponentami prowadzonego postępowania upadłościowego. Posiadają one znaczną niezależność i mogą podejmować samodzielnie decyzje mające istotny wpływ na przebieg upadłości.

Pozycja osoby powołanej do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym zdecydowanie odróżnia się od pozycji innych osób wymienionych explicite w treści art. 13 pkt 6 ustawy o PIT, a mianowicie: biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym czy płatników i inkasentów należności publicznoprawnych. W przypadku tych osób rzeczywiście wykonują one zleczone, określone przez organ państwowy czynności, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy PIT. Biegły sporządza konkretną opinię, płatnik oblicza i pobiera podatek zaś inkasent odprowadza

⁸ W doktrynie prawa upadłościowego przyjmowane jest, że syndyk jest zastępcą pośrednim, bezwzględnym upadłego. Realizuje więc on więc czynności we własnym imieniu lecz na rachunek upadłego. Fakt, że syndyk realizuje działania w imieniu własnym odróżnia go od organów upadłego *sensu stricto* (np. zarządu upadłego), które działają na jego rachunek i w jego imieniu. Powyższe nie umniejsza jednak w żaden sposób niezależności i swobody działań syndyka, dlatego autorzy w artykule posługują się pojęciem organu w sensie potocznym, abstrahując od jego prawnej definicji sformułowanej przez doktrynę.

podatek obliczony samodzielnie przez podatnika. Zakres działań wymienionych osób jest ściśle oznaczony i ograniczony do przeprowadzenia konkretnej, pojedynczej czynności (względnie zespołu czynności, zazwyczaj materialno-technicznych). Ani biegły, ani płatnik ani inkasent nie dysponują żadną swobodą decyzyjną. Ścisłe określenie obowiązków oraz brak swobody decyzyjnej wyraźnie odróżnia wymienione funkcje od syndyka, zarządcy i nadzorcy sądowego.

Zakres obowiązków osób powołanych do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym ma charakter otwarty i wynika z bieżących potrzeb postępowania upadłościowego. Przykładowo w niektórych sytuacjach wskazane będzie by syndyk nadal prowadził przedsiębiorstwo upadłego, zaś w innych korzystniejsze będzie zaprzestanie działalności. Co więcej, mimo konieczności ścisłej współpracy z sądem upadłościowym nie powinno budzić wątpliwości, iż to na osobie powołanej do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym spoczywa główny ciężar prowadzenia tego postępowania, w tym m.in. w zakresie podejmowania szeregu kluczowych decyzji związanych z jego przebiegiem. Mając na uwadze powyższe, zdaniem autorów, trudno jest uznać, iż osobom powołanym do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym sąd upadłościowy zleca określone czynności. Osoby te są powoływane jako samodzielny, autonomiczny, dysponujący znaczną swobodą organ postępowania. Tak jak trudno uznać, iż walne zgromadzenie powołując zarząd spółki zleca mu jakiejś ściśle określone czynności tak trudno przyjąć, iż czyni to sąd wydając postanowienie o powołaniu syndyka, nadzorcy sądowego czy zarządcy.

Mając na uwadze powyższe, **należy stanowczo odrzucić pogląd, jakoby przychody osób pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym należało zakwalifikować do źródła, którym jest działalność wykonywana osobiście**. Niemniej, ze względu na fakt iż powyższe stanowisko jest szeroko rozpowszechnione zarówno wśród organów podatkowych (choć nie jest to stanowisko jednolite, co wskazano wcześniej), jak i sądów administracyjnych warto przedstawić konsekwencje podatkowe, którymi skutkowałoby jego przyjęcie.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że w razie uznania przychodu osób pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym za przychód z działalności wykonywanej osobiście najważniejszą konsekwencją praktyczną byłoby opodatkowanie takich przychodów według skali podatkowej. Powyższe stawiałoby osoby takie w wyjątkowo niekorzystnym położeniu w stosunku do innych zawodów prawniczych, w których przychody są traktowane jako przychody z działalności gospodarczej mogące być opodatkowane według stawki liniowej. Co więcej, stanowisko takie prowadziłoby również do sytuacji, w której osobom sprawującym funkcje w postępowaniu upadłościowym mogłoby bardziej opłacać się założyć niebędącą podatnikiem spółkę osobową, choćby z symbolicznym udziałem drugiej osoby, niż pełnić funkcje samodzielnie (przychody spółki

osobowej byłyby bowiem traktowane po stronie jej współnika jako przychody z działalności gospodarczej).

Uznanie przychodów osób pełniących funkcję w postępowaniu za przychody z działalności wykonywanej osobiście skutkowałoby również koniecznością rozliczenia ich odrębnie od przychodów z działalności gospodarczej. Powyższe jest o tyle istotne, że funkcje w postępowaniu upadłościowym bardzo często pełnią osoby zawodowo zajmujące się doradztwem prawnym (radcowie, adwokaci). Dla takich osób brak możliwości kompensowania przychodów i kosztów działalności może pozostawać istotnym utrudnieniem. Przykładowo brak byłoby możliwości rozliczenia dochodu z działalności wykonywanej osobiście (pełnienia funkcji syndyka) ze stratą z działalności gospodarczej (stratą na działalności związanej z doradztwem prawnym) i vice versa⁹.

Co więcej, w praktyce mogłyby wystąpić wątpliwości przy ustaleniu, w jakim zakresie koszt uzyskania przychodów związany np. z wynajmem biura czy zatrudnieniem pracowników powinien być przypisywany do źródła przychodów, którym jest działalność gospodarcza, a w jakim do źródła, którym jest działalność wykonywana osobiście. W tym zakresie należy bowiem zwrócić uwagę, że w przypadku przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o PIT, koszt uzyskania przychodów ustala się, co zasady, w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód (art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy o PIT). Równocześnie jednak podatnik jest uprawniony do rozpoznania kosztów w wysokości kosztów faktycznie poniesionych, jeżeli te były wyższe niż wynikające z opisanej powyżej normy procentowej (art. 22 ust. 10 ustawy o PIT). W przypadku osób występujących zarówno w postępowaniach upadłościowych, jak i świadczących doradztwo prawne, ze względu na zbliżony charakter działalności, trudno byłoby rozdzielić, które z ponoszonych przez nie kosztów wiążą się z jaką działalnością.

Istotne pozostaje również zwrócenie uwagi, że w przypadku uznania, że osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym otrzymują przychody z działalności wykonywanej osobiście to podmiot dokonujący wypłaty wynagrodzenia (upadły) byłby zobowiązany, jako płatnik, obliczyć i pobrać zaliczkę na podatek¹⁰. Przychód po stronie osoby pełniącej funkcje w postępowaniu upadłościowym powstawałby dopiero w momencie wypłaty lub pozostawienia do dyspozycji kwoty wynagrodzenia¹¹.

⁹ Zob. Art. 8 ust. 1a ustawy o PIT

¹⁰ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 maja 2012 r. (IBPBII/1/415-174/12/BD)

¹¹ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 maja 2012 r. (IBPBII/1/415-174/12/BD)

Powyższe uwagi przedstawiono jedynie w celu pokazania kluczowych konsekwencji uznania przychodu osób pełniących funkcję w postępowaniu upadłościowym za przychód z działalności wykonywanej osobiście. Tak jak już wcześniej wspomniano, autorzy zdecydowanie nie zgadzają się z takim podejściem. W ich ocenie, **kwalifikacja przychodu z tytułu wynagrodzenia otrzymywanego przez osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym powinna uwzględniać, czy pełnią one funkcje w tym postępowaniu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, czy też nie.**

W praktyce bowiem osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym możemy podzielić na:

- 1) osoby, które regularnie prowadzą postępowanie upadłościowe i naprawcze, uczyniwszy sobie z tej działalności stałe źródło dochodu. Osoby takie często uczestniczą jak organ w szeregu postępowań upadłościowych jednocześnie. Równocześnie nierzadko dysponują one zapleczem wspierającym je w prowadzeniu postępowań, w szczególności prowadzą stałe biuro czy zatrudniają na stałe wspierających ich pracowników;
- 2) osoby, które funkcje w postępowaniu upadłościowym sprawują jedynie okazjonalnie, jako dodatek do innej działalności zarobkowej nie stanowiącej działalności gospodarczej.

Zdaniem autorów, **w przypadku osób regularnie zajmujących się wykonywaniem funkcji w postępowaniu upadłościowym uzyskiwane przez nie przychody należy kwalifikować jako przychody z działalności gospodarczej.** W tym przypadku spełniona jest bowiem definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 5a pkt 6 ustawy o PIT zgodnie, z którą *za działalność taką uznaje się m.in. usługową działalność zarobkową, 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 ustawy o PIT.*

Fakt, iż dochody osoby powołanej do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym a prowadzącej działalność gospodarczą powinny być opodatkowane jako przychody z działalności gospodarczej znajduje potwierdzenie w projekcie zmiany ustawy z dnia 15 czerwca 2007 r. o licencji syndyka (Dz. U. z 2014 r. poz. 776). Zgodnie z projektowanym art. 2 ust. 4 ustawy o licencji syndyka osoba fizyczna posiadająca licencję doradcy restrukturyzacyjnego [obecna licencja syndyka – przyp.aut.], prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą powołana do pełnienia funkcji w postępowaniu restrukturyzacyjnym lub upadłościowym wykonuje czynności w ramach działalności gospodarczej.

Uznanie, iż przychody osoby pełniącej funkcje w postępowaniu upadłościowym i naprawczym stanowią przychody z działalności gospodarczej oznacza, iż osoba taka powinna na bieżąco

kalkulować przypadający na nią dochód poprzez porównanie otrzymywanych przychodów podatkowych i związanych z nimi kosztów uzyskania przychodów.

Analizując kwestię przychodów należałoby wskazać, iż przychód z tytułu wynagrodzenia za pełnienie funkcji w postępowaniu upadłościowym i naprawczym powstanie zasadniczo w momencie uprawomocnienia postanowienia sądu o jego przyznaniu. Powyższe wynika z faktu, iż za przychody z działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane (art. 14 ust. 1 ustawy o PIT). Równocześnie przychodem osoby pełniącej funkcje w postępowaniu upadłościowym będzie wyłącznie kwota netto przyznanego wynagrodzenia.

Odnosząc się do kwestii rozliczenia dla celów podatkowych zwrotu wydatków należy wskazać, iż sposób rozliczenia tego zwrotu dla celów podatkowych będzie zależał od tego, czy same wydatki zostały rozpoznane jako koszt uzyskania przychodów. W przypadku jeżeli wydatek stanowił koszt jego zwrot powinien zostać rozpoznany jako przychód podatkowy osoby pełniącej funkcje w postępowaniu upadłościowym. Jeżeli nie nastąpiło zaliczenie wydatku do kosztów podatkowych możliwe będzie skorzystanie z wyłączenia jego zwrotu z przychodów na podstawie art. 14 ust. 3 pkt. 3a ustawy o PIT.

W zakresie kosztów uzyskania przychodów zastosowanie znajdą zasady ogólne. Powyższe oznacza, że osoba pełniąca funkcje w postępowaniu upadłościowym będzie mogła rozpoznać dla celów podatkowych te wydatki, które wykazują związek z przychodami tzn. zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, a równocześnie nie znajdują się w katalogu wydatków niemogących stanowić kosztów zawartym w art. 23 ustawy o PIT.

Osiągnięty przez osobą fizyczną dochód będzie mógł zasadniczo zostać pomniejszony o składki na ubezpieczenia społeczne. Na gruncie art. 157 ust. 4 p.u.n. syndyk, nadzorca sądowy, zarządca będący osobą fizyczną jest bowiem osobą prowadzącą pozarolniczą działalność w rozumieniu przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych oraz o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Powyższe w praktyce oznacza, iż syndyk jest zobowiązany samodzielnie opłacać składki na swoje ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne tak, jak gdyby prowadził on działalność gospodarczą. Składki te będą mogły zostać odliczone od dochodu.

W zakresie stawki opodatkowania dochodów zastosowanie znajdą zasady ogólne. Oznacza to, że przychody i koszty związane z pełnieniem funkcji w postępowaniu upadłościowym będą doliczane do innych przychodów z działalności gospodarczej (jeżeli takie występują) i opodatkowane według wyboru bądź według skali podatkowej, bądź według stawki liniowej. Jeżeli osoba pełniąca funkcje w postępowaniu upadłościowym prowadzi działalność gospodarczą również w innym zakresie do

wszystkich rodzajów działalności gospodarczej znajdzie zastosowanie ta sama metoda obliczenia podatku od dochodu.

Opodatkowanie według skali podatkowej oznacza, że dochody do kwoty 85 528 zł opodatkowane są według stawki 18% po pomniejszeniu ich o kwotę zmniejszającą podatek, wynoszącą obecnie 556 zł 02 gr. Dochody przekraczające pierwszy próg podlegają opodatkowaniu według stawki 32%. Tymczasem w przypadku opodatkowania stawką liniową od dochodu będzie pobierany podatek według skali 19% bez odliczenia od niego kwoty wolnej.

Wybór rozliczenia według stawki liniowej jest możliwy do 20 stycznia roku podatkowego poprzez złożenie pisemnego oświadczenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. W przypadku jeżeli działalność gospodarcza jest rozpoczynana w trakcie roku podatkowego oświadczenie takie można złożyć przy rejestracji działalności lub później do momentu uzyskania pierwszego przychodu (art. 9a ust. 2 ustawy o PIT).

W przypadku osób, które nie prowadzą działalności gospodarczej a funkcje w postępowaniu upadłościowym sprawują jedynie okazjonalnie, zdaniem autorów, dochód z tytułu sprawowania funkcji powinien stanowić dochód z tzw. innych źródeł (zob. art. 20 ustawy o PIT). Powyższe wynika z faktu, iż dochód ten nie kwalifikuje się do żadnego innego źródła wymienionego w ustawie o PIT.

W przypadku uznania dochodu uzyskiwanego przez osobę fizyczną pełniącą funkcję w postępowaniu upadłościowym za dochód z innych źródeł, podlegałby on opodatkowaniu dopiero w zeznaniu rocznym. Na upadłym jako wypłacającym taki dochód nie ciążyłby w takim przypadku obowiązek pobrania zaliczki na podatek, a do jego obowiązków należałoby jedynie wystawienie dla podatnika (osoby pełniącej funkcję w postępowaniu upadłościowym) informacji PIT-8C. Dochody z innych źródeł są opodatkowywane według skali podatkowej (art. 30c ust. 6 ustawy o PIT).

c. Opodatkowanie wspólników spółek osobowych niebędących podatnikami pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym

Jeżeli do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym zostanie wyznaczona spółka osobowa nie będąca podatnikiem – a więc spółka jawna, spółka partnerska lub spółka komandytowa to przypadające na nią dochody rozliczane będą przez jej wspólników. Każdemu ze wspólników spółki osobowej przypisywana będzie ta część przychodów i kosztów ich uzyskania, która przypada na niego proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku spółki osobowej. Tak przypisane przychody i koszty będą rozliczane według reguł właściwych dla statusu podatkowego wspólnika.

Oznacza to, że jeżeli wspólnikiem będzie osoba fizyczna, zastosowanie znajdą regulacje ustawy o PIT. Z kolei, jeżeli będzie to niebędąca podatnikiem spółka osobowa spojrzymy na status podatkowy jej wspólników. W przypadku spółki będącej podatnikiem będziemy musieli zastosować regulacje ustawy o CIT.

Na gruncie ustawy o PIT przychód uzyskiwany przez wspólnika będzie stanowił przychód z działalności gospodarczej. Powyższa konstatacja wynika wprost z brzmienia art. 5b ust. 2 ustawy o PIT zgodnie, z którym *jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1 [ustawy o PIT], uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 [ustawy o PIT]* (tzn. za przychody z działalności gospodarczej). Przychód taki będzie doliczany do innych przychodów wspólnika i będzie podlegał opodatkowaniu tak jak inne przychody z działalności gospodarczej, na zasadach opisanych już w poprzednim punkcie artykułu.

d. Opodatkowanie spółek osobowych będących podatnikami CIT oraz spółek kapitałowych

Powołanie do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym spółki osobowej będącej podatnikiem CIT lub spółki kapitałowej będzie oznaczało, że dochód takiej spółki będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ustawa o CIT, inaczej niż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie wyróżnia źródeł przychodów a co za tym idzie wszystkie dochody uzyskiwane przez podatników z działalności gospodarczej opodatkowane są według jednolitych zasad.

Na gruncie ustawy o CIT, dochodem spółki powołanej do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym będzie nadwyżka przychodów na kosztami ich uzyskania. Zasady ustalenia wysokości przychodów i kosztów ich uzyskania na gruncie ustawy o CIT pozostają analogiczne do tych opisanych już w odniesieniu do przychodów z działalności gospodarczej uzyskiwanych przez osoby fizyczne. Z tego powodu autorzy w tym zakresie odsyłają czytelnika do swoich wcześniejszych wywodów.

Uzyskiwany przez wspólników spółek osobowych będących podatnikami oraz osoby prawne dochód podlega opodatkowaniu według stawki 19%. Należy jednak zwrócić uwagę, że jeżeli intencją osób zaangażowanych w spółkę byłoby wypłacenie takiego dochodu do wspólników, wypłata taka generalnie podlegałaby ponownemu opodatkowaniu. Powyższe wynika z faktu, iż w przypadku spółek będących podatnikami CIT mamy do czynienia z sytuacją tzw. podwójnego opodatkowania –

dochód jest opodatkowany raz na poziomie spółki a drugiej raz w momencie jego wypłaty do jej wspólników.

Pewne uprzywilejowanie w tym zakresie ustawodawca przewidział dla komplementariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. W przypadku wypłaty im dywidendy, należny od niej podatek podlega pomniejszeniu o kwotę przypadającego na komplementariusza (proporcjonalnie do jego udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej) podatku zapłaconego przez samą spółkę komandytowo-akcyjną¹². Generalnie oznacza to, że opodatkowanie dywidendy otrzymywanej przez komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej wystąpi tylko w przypadku, jeżeli zysk podatkowy będzie niższy od wypłacanego w ramach dywidendy zysku księgowego.

3. Opodatkowanie podatkiem VAT

Jeszcze jakiś czas temu kwestia opodatkowania wynagrodzenia osób pełniących funkcje w postępowaniu upadłościowym podatkiem od towarów i usług pozostawała sporna. Obecnie jednak na skutek orzecznictwa NSA, a w szczególności uchwały Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2014 r.¹³ pozostaje jasne, iż syndyk wykonuje usługi podlegające opodatkowaniu tym podatkiem¹⁴. Powyższe znajduje potwierdzenie również w treści obowiązujących przepisów, w których wprost wskazano, że wysokość wynagrodzenia osób powołanych do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym, obowiązanych do rozliczenia tego podatku, podwyższa się o kwotę VAT (art. 162 ust. 6 pun)

Należy mieć baczenie, że opodatkowaniem VAT objęta jest nie tylko kwota wynagrodzenia, lecz także kwota zwrotu wydatków, zasądzona zgodnie z przepisami p.u.n. (zob. art. 29a ust. 1 ustawy o VAT). Jak wskazano w orzecznictwie, wydatki poniesione przez syndyka są ściśle związane z wykonywaną przez niego usługą, stanowiąc jeden z elementów kalkulacyjnych otrzymanego wynagrodzenia (część odpłatności za usługę), a zatem wydatki te składają się na całość świadczenia należnego od upadłego jako nabywcy usługi na równi z wypłacanym syndykowi wynagrodzeniem. Stanowią one element zapłaty, w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT i podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Innymi słowy, koszty poniesione osobiście przez syndyka ze środków własnych, których wydatkowanie uznaje Sąd w drodze wydanego postanowienia nakazującego ich zwrot ze środków

¹² Art. 22 ust. 1a-1e ustawy o CIT; art. 30a ust. 6a-6e ustawy o PIT.

¹³ Uchwała Naczelnego Sadu Administracyjnego z 12 stycznia 2014 r. (I FPS 3/08).

¹⁴ Choć NSA w omawianej uchwale odnosił się bezpośrednio do tego, że wynagrodzenia biegłych powinny być opodatkowane VAT to jednak z jej uzasadnienia jasno wynika, że tożsame zasady opodatkowania powinny być stosowane również do syndyków i tłumaczy.

masy upadłości, jako jeden z elementów wynagrodzenia za świadczone usługi, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.¹⁵ Mając na uwadze powyższe **należy postulować, by Sądy zasadzając na rzecz osoby pełniącej funkcje w postępowaniu upadłościowym zwrot wydatków powiększały go o wartość podatku od towarów i usług**, mimo że literalne brzmienie art. 162 ust. 6 p.u.n. wskazuje, iż podwyższenie takie następuje jedynie w odniesieniu do samego wynagrodzenia.

Momentem powstania obowiązku podatkowego jest zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT chwila wykonania usługi. Co będzie jednak uznane za moment wykonania usługi w przypadku wykonywania funkcji syndyka? Wydaje się, że momentem miarodajnym będzie uprawomocnienie się orzeczenia przyznającego wynagrodzenie syndyka. Zgodnie z art. 106i ust. 1 ustawy o VAT faktura z tego tytułu powinna być wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano takie postanowienie.

W przypadku wynagrodzenia zaliczkowego należałoby przyjąć, że obowiązek podatkowy w danej części wynagrodzenia powstanie już w momencie otrzymania zaliczki na poczet wynagrodzenia (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Równocześnie w takim przypadku faktura zaliczkowa powinna zostać wystawiona nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu wypłaty zaliczki (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT). Na marginesie należy zwrócić uwagę, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r. moment wystawienia faktury nie ma zasadniczo znaczenia dla powstania obowiązku podatkowego

Osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym mogą skorzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT przewidzianego w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z tym przepisem zwalnia się od podatku *sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku*. Skorzystanie ze zwolnienia przez osoby rozpoczynające działalność gospodarczą nie wymaga żadnych notyfikacji.

W tym kontekście należy zwrócić jednak uwagę, że możliwość skorzystania z powyższego zwolnienia jest wyłączona m.in. dla usług prawniczych oraz większości usług doradczych. Zdaniem autorów powyższe wyłączenie, co do zasady, nie powinno znajdować zastosowania do działalności syndyków¹⁶. Wydaje się bowiem, iż usług wykonywanych przez osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym nie można zakwalifikować do powyższego katalogu. W szczególności osoby powołane w postępowaniu upadłościowym nie są doradcami upadłego. Nie świadczą one też

¹⁵ Por. WSA we Wrocławiu w prawomocnym wyroku z 20 lipca 2007 r., I SA/Wr 130/07; Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30 lipca 2013 r. (IPTPP1/443-481/13-2/MW).

¹⁶ Tak też Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 9 sierpnia 2013 r. (ITPP1/443-447/13/KM)

typowych usług prawniczych (doradztwa prawnego, reprezentacji w postępowaniu sądowym) a ich rola sprowadza się do zarządzania lub nadzoru nad przedsiębiorstwem upadłego.

4. Podsumowanie

Podsumowując, wynagrodzenie otrzymywane przez osoby powołane do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, zdaniem autorów, powinno ono być kwalifikowane jako przychód z działalności gospodarczej (jeżeli takowa jest prowadzona przez daną osobę) lub przychód z innych źródeł (jeżeli dana osoba sprawuje funkcje jedynie jako okazjonalnie i nie prowadzi w tym zakresie działalności gospodarczej). W ocenie autorów, brak jest podstaw do kwalifikowania wynagrodzenia jako przychodu z działalności wykonywanej osobiście. Na gruncie CIT uzyskany dochód, związany z pełnieniem funkcji w postępowaniu upadłościowym, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Zarówno zasądzone wynagrodzenie, jak i zwrot wydatków stanowią podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Obowiązek podatkowy w VAT powstaje również w przypadku wypłaty zaliczki na poczet przyszłego wynagrodzenia. Osoby powołane do pełnienia funkcji w postępowaniu upadłościowym są uprawnione do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego dla podatników, których roczna sprzedaż nie przekracza 150 000 zł.

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest omówienie zasad opodatkowania wynagrodzenia oraz zwrotu wydatków otrzymywanego przez osoby pełniące funkcje w postępowaniu upadłościowym (syndyka, nadzorcę sądowego i zarządcę). W publikacji omówiono opodatkowanie tych świadczeń podatkami: dochodowym od osób fizycznych, dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem od towarów i usług.

Summary

Articles concerns taxation of remuneration granted to authorities conducting bankruptcy proceeding (e.g. trustee in bankruptcy, bankruptcy supervisor, bankruptcy administrator) in Poland. Publication discusses taxation of such income with personal income tax, corporate income tax as well as value added tax.