

A MINOR AS A PARTICIPANT OF ECONOMIC TRANSACTIONS AND A PERSONAL INCOME TAX TAXPAYER

MAŁOLETNI JAKO UCZESTNIK OBROTU GOSPODARCZEGO I PODATNIK PIT

ABSTRACT

In the article analysis of the activity of the minor was taken in business trading which on the financial plain is giving rise to consequences in the income tax. Formal reasons forbidding minors the involvement in business trading aren't predicted. However practical functioning of structures legal, enabling minors to conduct such activity, is raising doubts. A status is desirable for the entrepreneur about the full capacity to act in law. A capacity to act in law however limited of the entrepreneur, or her lack are problematic.

STRESZCZENIE

W artykule podjęto analizę aktywności małoletniego w obrocie gospodarczym, która na płaszczyźnie finansowej rodzi konsekwencje w podatku dochodowym. Nie przewiduje się formalnych powodów zakazujących małoletnim uczestnictwa w obrocie gospodarczym. Jednak praktyczne funkcjonowanie konstrukcji prawnych, umożliwiających małoletnim prowadzenie takiej działalności, budzi wątpliwości. Pożądanym jest status przedsiębiorcy o pełnej zdolności do czynności prawnych. Problematiczna wydaje się natomiast ograniczona zdolność do czynności prawnych przedsiębiorcy lub jej brak.

KEYWORDS: *income of minors, personal income tax, general tax obligation, the subjectivity of minors, economics transactions*

SŁOWA KLUCZOWE: *dochody osób małoletnich, podatek dochodowy od osób fizycznych, powszechny obowiązek podatkowy, podmiotowość osób małoletnich, obrót gospodarczy*

WPROWADZENIE

Obecność małoletniego w obrocie gospodarczym przestaje być czysto teoretyczną kwestią. Skala jego aktywności jest tu różnorodna. Korzystając z mechanizmów prawnych, osoba małoletnia staje się podmiotem obrotu gospodarczego. Wskazuje się na działalność małoletniego przedsiębiorcy związaną ze sprzedażą internetową. W przedsiębiorstwach zatrudnia się małoletnich, tworząc rodzinne firmy. Natomiast wnosząc udziały do spółek, małoletni staje się ich współnikiem.

Kontrowersje w podatkach wynikają z ich powiązania z obrotem gospodarczym. Rezultatem tych zależności jest określenie dochodu, który stanowi element konstrukcji podatkowych. Tym samym decydujące znaczenie ma działalność zarobkowa. Chcąc podkreślić autonomię prawa podatkowego, zamieszczono w art. 3 pkt 9 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 – dalej: op) oraz w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 – dalej: u.p.d.o.f.) definicję działalności gospodarczej. Wskazano swobodę wyboru form zachowania podmiotu, kwalifikując je na gruncie podatkowym. Zastosowanie znajduje więc zasada „treść przed formą”, akcentując rzeczywistą wolę aktywności podmiotu w zjawiskach gospodarczych.

MAŁOLETNI JAKO PRZEDSIĘBIORCA

W ustawodawstwie określa się kilka definicji przedsiębiorcy. Fundamentalne znaczenie nadano tej wynikającej z ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2016 r. poz. 380 – dalej: kc) oraz ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2015 r. poz. 584 – dalej: usdg). Sygnalizuje się ich wzajemną odmienną: definicja z kc służy obszarowi prawa prywatnego, a wykładni prawa publicznego – usdg.

Z perspektywy podmiotowej przedsiębiorcami są m.in. osoby fizyczne, uwzględniając przede wszystkim funkcjonalne kryterium prowadzenia we własnym imieniu działalności gospodarczej, a zatem samodzielnie. Na gruncie kc nie wymaga się posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych. Zbieg przepisów kc oraz ustawy z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2015 r. poz. 2082 – dalej: k.r.o.) umożliwia osobie nieposiadającej pełnej zdolności do czynności prawnych prowadzenie działalności gospodarczej przez swojego przedstawiciela ustawowego. Wyklucza się tu traktowanie przedstawiciela jako przedsiębiorcy (Burian i in., 2016, s. 98–99). Natomiast w usdg. nie uzależnia się nabycia statusu przedsiębiorcy od posiadania zdolności do czynności prawnych. Osoba pozbawiona tej zdolności może we własnym imieniu prowadzić działalność gospodarczą.

Pojęcie „przedsiębiorca” ściśle wiąże się z przedmiotowym zakresem jego działalności. Wskazuje się, że uniwersalną definicję działalności gospodarczej zawiera usdg. Precyzuje wszystkie elementy ją charakteryzujące, określa warunki jej wykonywania i wymagania w zakresie uzyskania koncesji, a zatem kompleksowo odnosi się do spraw związanych z zasadą wolności gospodarczej (Borszowski, 2010, s. 28). Zgodnie z art. 2 tej ustawy działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Obrót gospodarczy ściśle wiąże się z opodatkowaniem. Efekt działalności uczestników obrotu gospodarczego – dochód lub przychód majątku – jest fundamentem autonomicznych konstrukcji podatkowych (Borszowski, 2010, s. 39, 40). Stąd w art. 3 pkt 9 op określa się działalność gospodarczą jako każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów usdg, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osób wykonujących taką działalność do przedsiębiorców. Również w art. 5b d u.p.d.o.f wskazuje się na elementy charakteryzujące uniwersalne pojęcie działalności gospodarczej, tj. charakter zarobkowy oraz zorganizowany i ciągły sposób jej wykonywania. Decyduje zatem fakt wykonywania czynności w ramach zachowania się podmiotu, a niekoniecznie ich rezultat (Borszowski, 2010, s. 42).

Połączenie tych unormowań ze statusem osoby małoletniej jest kontrowersyjne. W definicji pojęcia „przedsiębiorca” podkreśla się, że działania wykonywane w ramach działalności gospodarczej muszą być podejmowane we własnym imieniu. Przedsiębiorca, jako profesjonalny uczestnik obrotu gospodarczego, powinien samodzielnie ponosić odpowiedzialność za swoje działanie na rynku. Małoletni nie posiada takich przymiotów. Z oczywistych względów nie może podejmować samodzielnych decyzji. Nawet gdyby tak było, to ich trafność zapewne byłaby wątpliwa. Aktualne są uprawnienia rodziców wobec ich małoletniego dziecka w zakresie przedstawicielstwa. Słuszność ich decyzji podejmowanych w imieniu małoletniego, zwłaszcza gdy dotychczas nie mieli zbyt wiele wspólnego z zarządzaniem, organizacją, finansami i odpowiedzialnością za prowadzenie firmy, jest również wątpliwa. Dokonywanie czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przy współdziałaniu przedstawiciela, wyklucza samodzielność wymaganą od przedsiębiorcy, wyrażoną w ustawowym wymogu działania we własnym imieniu. Należy podkreślić, że osoby ubezwłasnowolnione i małoletnie nie mogą być dopuszczane do wykonywania niektórych rodzajów działalności, wymagających spełnienia osobiście pewnych warunków (Banasiński i in., 2011, s. 234; Kosikowski, 2013, s. 44; wyrok NSA z 19 stycznia 1998 r., II SA 1238/97).

STATUS MAŁOLETNIEGO PRZEDSIĘBIORCY A JEGO DOCHODY

Wątpliwości co do statusu małoletniego przedsiębiorcy nie nasuwają uregulowania podatkowe. W prawie podatkowym nie definiuje się pojęcia osoby fizycznej. Zgodnie z wykładnią systemową (Pietrasz, 2007, s. 99) zastosowanie znajduje tu ujęcie osoby fizycznej według kc. Oznacza to, że podatnikiem mogą być osoby niepełnoletnie (Kosikowski, Dzwonkowski, Huchla, 2002, s. 47–50). W konstrukcji podatku dochodowego najistotniejsze jest określenie dochodu oraz podmiotu, u którego on występuje. Podmiot osiągający dochód jest zdolny do ponoszenia z tego tytułu podatku (Orłowski, 2011, s. 63, 66). W przepisach podatkowych nie zawiera się też wyłączeń związanych z wiekiem. Z zatem dochody osób poniżej 18. roku życia podlegają opodatkowaniu. Oznacza to, że podatnikiem PIT może być również osoba małoletnia. Zbieg

przepisów art. 7 § 1 op z art. 7 u.p.d.o.f. umożliwia przypisanie małoletniemu ponoszenia ciężarów podatkowych z dochodów z jego pracy, stypendiów oraz przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku. Dochód, który powstaje z działalności gospodarczej małoletniego, też podlega opodatkowaniu.

Dochody z własnej pracy małoletniego uzyskiwane są z wszelkich zdarzeń związanych z jego osobistym wysiłkiem (Orłowski, 2011, s. 80). Chodzi tu o każdą aktywność, której konsekwencją jest zarobkowanie przez małoletnich. W art. 13 u.p.d.o.f. wskazuje się dochody ze źródeł z działalności wykonywanej osobiście (Malinowski, 2012, s. 3). Wątpliwe jest, czy katalog ten obejmuje dochody uzyskiwane przez małoletniego ze stosunku pracy, gdyż w ustawie z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 – dalej: kp) ogranicza się zatrudnianie młodocianych. Formą zarobkowania, przewidzianą w art. 13 u.p.d.o.f., mogą być dochody z umowy zlecenia lub podobnej, udostępnianie wizerunku w reklamie czy rozdawanie ulotek. Niemniej jednak dochody uzyskane poza zakresem art. 13 u.p.d.o.f. podlegają opodatkowaniu jako „dochody z własnej pracy”.

Dochody z przedmiotów oddanych małoletniemu do swobodnego użytku podlegają opodatkowaniu na imię małoletniego. W przepisie art. 22 kc stanowi się, że jeżeli przedstawiciel ustawowy małoletniego odda mu określone przedmioty majątkowe do swobodnego użytku, uzyskuje on pełną zdolność w zakresie czynności prawnych, które dotyczą tych przedmiotów. Zwykle są to przedmioty majątkowe, np. książki. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d u.p.d.o.f. dochód uzyskany z ich sprzedaży, jako „dochód z innych rzeczy”, rodzi po stronie małoletniego obowiązek podatkowy.

Powstaje pytanie: czy nadanie małoletniemu statusu przedsiębiorcy jest efektem uzyskania przez niego dochodu z własnej pracy czy przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku? W tym celu niezbędne jest zakwalifikowanie aktywności małoletniego podatnika przynoszącej dochody do odpowiedniej kategorii źródeł przychodów: z art. 10 pkt 3 u.p.d.o.f. (pozarolnicza działalność gospodarcza) lub art. 10 pkt 8 lit. d u.p.d.o.f. (odpłatne zbycie rzeczy). W orzecnictwie wskazuje się, że przychody z działalności gospodarczej „nie wchłaniają” przychodów z działalności wykonywanej osobiście (wyrok NSA z 7 czerwca 2008 r., II FSK 965/07; wyrok WSA we Wrocławiu z 24 czerwca 2010 r., I SA/Wr 457/10; wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1333/11).

Artykuł 5a pkt 6 u.p.d.o.f. stanowi, że pozarolnicza działalność gospodarcza to działalność zarobkowa, z której przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9. *A contrario* działalność wykonywana osobiście nie może być na użytek tej ustawy uznana za pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6. Nie jest możliwa jednoczesna kwalifikacja przychodu z dwóch różnych źródeł. Niezależnie od tego należy wskazać, że przychód z działalności gospodarczej jest przychodem z własnej pracy, gdyż małoletni świadczy określoną pracę poprzez osobiste wykonywanie czynności.

Można stwierdzić, że kwalifikacja dochodów z aktywności małoletniego zależy od oceny, czy odpłatne zbycie rzeczy następuje w wykonaniu działalności gospodarczej, czy też nie. Granica pozwalająca rozdzielić te dochody jest płynna. Zasadniczo dochód ze sporadycznej sprzedaży przedmiotów oddanych do swobodnego użytku małoletniemu kwalifikuje się z art. 10 pkt 8 lit. d u.p.d.o.f. Sprzedaż częsta i zorganizowana, bez względu na to, czy przedmiotem transakcji jest mienie osobiste, czy też nie, wiąże się z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej. W orzecznictwie wyrażany jest pogląd, że sprzedaż mienia osobistego nie stanowi czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jeśli nie posiada cech charakterystycznych dla takiej działalności, tzn. nie jest ukierunkowana na osiągnięcie zysku, lecz na uzyskanie ekwiwalentu ekonomicznego ze sprzedaży. Nie wyklucza to uzyskania ceny sprzedaży wyższej od ceny zakupu (uzasadnienie wyroku NSA z 7 września 2012 r., II FSK 176/11; wyrok NSA z 8 maja 2014 r., II FSK 1703/12). Wówczas małoletni rozliczy się samodzielnie z osiągniętych dochodów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, kwalifikowanych na gruncie art. 7 u.p.d.o.f. jako dochody z przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku.

CZYNNOŚCI MAŁOLETNIEGO W OBROCIIE GOSPODARCZYM

Czynności podmiotu w obrocie gospodarczym polegają głównie na zawieraniu umów handlowych, zaciąganiu zobowiązań, zatrudnianiu pracowników czy uczestnictwie w zgromadzeniach wspólników. Działalność gospodarcza powinna być zarejestrowana w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej: CEIDG).

Małoletni staje się aktywnym uczestnikiem obrotu gospodarczego przez dziedziczenie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55 kc czy otrzymanie darowizny w postaci prawa podmiotowego do przedsiębiorstwa. Niezbędnym warunkiem jest, aby w jego imieniu, za zezwoleniem sądu opiekuńczego, doszło do faktycznego nabycia. Zgodnie z art. 101 § 3 k.r.o. rodzice nie mogą bez zezwolenia sądu opiekuńczego dokonywać czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu ani wyrażać zgody na dokonanie takich czynności przez dziecko. Choć katalog tych czynności nie jest sprecyzowany, to nabycie przedsiębiorstwa należy do czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu – jako generujące znaczne ryzyko ekonomiczne dla małoletniego nie może być charakteryzowane jako typowe (postanowienie SN z 17 października 2000 r., I CKN 319/00; uchwała SN z 30 kwietnia 1977 r., III CZP 73/76). Możliwe jest również wniesienie majątku w postaci udziałów do „spółki rodzinnej”, pochodzących z darowizny wcześniej używanej przez rodziców.

Zgodnie z art. 12 kc w związku z art. 14 kc czynność prawna dokonana przez osobę niemającą zdolności do czynności prawnych jest nieważna. Sytuację osób między 13. a 18. rokiem życia normuje art. 17 kc – do czynności prawnych, polegających na zaciąganiu zobowiązań lub rozporządzaniu swoim prawem przez osobę ograniczoną w zdolności do czynności prawnych, potrzebna jest zgoda przedstawiciela ustawowego. Bez takiego potwierdzenia umowa jest nieważna. Zdarza się, że działalność gospodarczą zakłada osoba niespełna 18-letnia, która przez kilka miesięcy korzysta z pomocy rodziców, a po osiągnięciu pełnoletniości sama potwierdza wcześniej zawarte umowy, zgodnie z art. 18 § 2 kc.

Przedstawiciel ustawowy ponosi też odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe małoletniego. Zdarza się, że rodzice, jako podmioty zobowiązane do sprawowania pieczy nad majątkiem dziecka, nie dopełnią wynikających z tego faktu formalnych obowiązków, w postaci złożenia deklaracji, czy dopuszczą do powstania zaległości podatkowej. Odpowiedzialność ta regulowana jest przepisami op, gdzie wskazuje się na odpowiedzialność osoby trzeciej za zobowiązania podatnika. Co do zasady odpowiedzialny jest podatnik. Jednak za zobowiązania podatkowe np. małoletniego mogą odpowiadać – zgodnie z art. 107 § 1 w związku z art. 111 op – członkowie rodziny podat-

nika (m.in. rodzice), lecz solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą. Do odpowiedzialności członka rodziny wymaga się spełnienia przesłanki „współdziałania” z podatnikiem w wykonywaniu działalności gospodarczej połączonej z osiągnięciem korzyści z tej działalności. Pod pojęciem „stałe współdziałanie” rozumie się wyłącznie formy faktycznego i stałego współdziałania oraz zaangażowania w prowadzoną przez podatnika działalność. Nie jest istotny stopień zaangażowania. Zakres wykonywanych czynności może być nawet nieznaczący (Brzeziński i in., 2015, s. 544–545). A zatem rodzic, jako przedstawiciel małoletniego przedsiębiorcy, będąc zaangażowanym w zatwierdzanie wszelkich czynności podejmowanych przez małoletniego, niewątpliwie współdziała w wykonywaniu działalności gospodarczej. Odpowiada w związku z tym całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności, solidarnie z małoletnim przedsiębiorcą. Odpowiedzialność rodzica, zgodnie z art. 111 § 5 pkt 1 op, jest jednak ograniczona wysokością korzyści (także niemających wymiaru pieniężnego), które osiągnął, współdziałając z podatnikiem (wyrok SA w Rzeszowie z 17 września 2015 r., III AUa 426/15).

DZIAŁALNOŚĆ MAŁOLETNIEGO Z WYKORZYSTANIEM INTERNETU

W ostatnich latach zauważa się wzrost popularności tzw. handlu w sieci (Lukash, 2015, s. 386). Jest to też jeden ze sposobów uzyskiwania przez małoletnich dochodów ze sprzedaży ruchomości na portalach aukcyjnych. Obecnie osoba małoletnia może posiadać własne konto w serwisie sprzedaży internetowej. Posługując się art. 20 kc, poszerzono małoletnim między 13. a 18. rokiem życia dostęp do takiej aktywności. Osoba ograniczona w zdolności do czynności prawnych może bez zgody przedstawiciela ustawowego zawierać umowy należące do umów „zawieranych w drobnych bieżących sprawach życia codziennego”.

Zwykle osiągnięty przez małoletnich zysk z działalności internetowej wiąże się ze sprzedażą otrzymanych od rodziców gier o niewielkiej wartości, książek, odzieży, obuwia, telefonów komórkowych czy kolekcji znaczków. Zgodnie z art. 22 kc, jeżeli przedstawiciel ustawy odda małoletniemu określone przedmioty majątkowe do swobodnego użytku, to ten uzyskuje wów-

czas pełną zdolność w zakresie czynności, które dotyczą tych przedmiotów. Taki sposób uzyskiwania dochodów przez małoletnich generuje obowiązek podatkowy w podatku dochodowym czy VAT.

Przy spełnieniu pewnych warunków aktywność małoletniego na aukcjach internetowych może być traktowana jako prowadzenie działalności handlowej. Sporadyczna sprzedaż rzeczy po pół roku od ich nabycia nie podlega opodatkowaniu. Natomiast sprzedaż częsta świadczy o przychodzie małoletniego z działalności gospodarczej. Konsekwencje podatkowe będą uzależnione od tego, czy małoletni dokonuje sprzedaży jako osoba prywatna, czy już jako przedsiębiorca. Długotrwała systematyczna sprzedaż internetowa będzie postrzegana przez organy skarbowe jako działalność gospodarcza. Również taki charakter będzie miała sprzedaż nowo nabytych towarów w celach zarobkowych (wyrok WSA w Opolu z 4 marca 2009 r., I SA/Op 239/08). Przyjmując, że transakcje miały charakter częstotliwy, osiągnięty zysk będzie opodatkowany jako dochód z działalności gospodarczej. Rozliczenie tego rodzaju dochodu jest natomiast uzależnione od rzeczy, którą małoletni sprzedaje.

Natomiast uchylanie się od zapłaty podatku, zgodnie z art. 54 ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2013 r. poz. 186 – dalej: kks), prowadzi do nałożenia grzywny, kary pozbawienia wolności lub obu tych kar łącznie. Ponadto, zgodnie z usdg, przedsiębiorca może prowadzić działalność gospodarczą po uzyskaniu wpisu do rejestru w CEIDG lub rejestru przedsiębiorców w KRS. Nie dopełniając tego obowiązku – według art. 60 ustawy z 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2015 r. poz. 1094 – dalej: kw) – podlega karze ograniczenia wolności lub grzywny. Skutek ustalenia, że działalność gospodarcza jest faktycznie prowadzona, stanowi obowiązek podlegania ubezpieczeniu społecznemu na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 963 – dalej: u.s.u.s.). Ponadto ZUS może żądać opłacenia zaległych składek wraz z odsetkami od zaległości podatkowych. Nieistotny jest wówczas brak przychodu z działalności gospodarczej. Jej prowadzenie jest samoistną podstawą prawną ubezpieczenia społecznego (wyrok SA z 28 lutego 2006 r., III AUa 1802/05). Nielegalne prowadzenie działalności gospodarczej wiąże się też z odpowiedzialnością za nieprowadzenie ksiąg (art. 60 kks) czy niewystawianie faktur (art. 62 kks).

Pojawia się zatem zagadnienie skuteczności umowy zawartej z osobą niepełnoletnią. Zgodnie z regulaminem serwisów aukcyjnych małoletni zawiera umowy za zgodą opiekuna prawnego. Nie wymaga się jednak wyraźnego oświadczenia opiekuna. Wystarczy, że małoletni oświadczy, iż rodzic wyraża zgodę na jego aktywność w Internecie. Kwestia ta jest dość istotna z punktu widzenia pewności obrotu gospodarczego. Sytuacja ta ma swoje odzwierciedlenie w art. 18 kc, gdzie ważność umowy, która została zawarta z osobą o ograniczonej zdolności do czynności prawnych, zależy od jej potwierdzenia przez przedstawiciela ustawowego. Brak takiej zgody prowadzi do nieważności dokonanej czynności prawnej.

Z punktu widzenia prawa podatkowego brak jest tego rodzaju dylematów. Najistotniejsze jest to, że w wyniku zachowania stron czynności prawnej doszło do spełnienia świadczenia objętego wolą stron. Prawu podatkowemu nie jest bowiem znana instytucja umowy nieistniejącej, jeśli jest dokonana (Pietrasz, 2002, s. 29). Decyduje tu rzeczywista treść czynności prawnej, a nie jej forma. Kluczowe znaczenie ma to, czy zawarta umowa może być realnie spełniona (Orłowski, 2008, s. 203). Zawarcie umowy, która w świetle prawa cywilnego jest nieważna, nie świadczy o tym, że dochody powstałe z tego tytułu nie podlegają opodatkowaniu. Ważne jest, czy dane zdarzenie uznaje się przez prawo podatkowe za kreujące przychód (Orłowski, 2011, s. 69).

MAŁOLETNI PRACOWNIKIEM W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Zakładanie firm rodzinnych jest istotnym czynnikiem biznesowym. Osoby zaangażowane w pracę na rzecz przedsiębiorstwa to zwykle członkowie najbliższej rodziny właściciela, również małoletni. Często młodzież dorabia w rodzinnym biznesie w okresie wakacji lub chce zdobyć doświadczenie zawodowe, otrzymując gratyfikację materialną za swoją pracę. Takie powiązania rodzinne związane z uzyskiwaniem dochodu budzą na gruncie podatkowym kontrowersje. Mowa tu o zbiegu przepisów art. 26 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.f. oraz art. 8 ust. 1 u.s.u.s. Małoletniego, jeżeli pozostaje z rodzicami we wspólnym gospodarstwie domowym i współpracuje przy prowadzeniu działalności lub wykonywaniu umowy agencyjnej bądź umowy zlecenia, do celów ubezpieczeniowych uważa się za osobę współpracującą, a nie za pracownika. Natomiast art. 26 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.f. stanowi, że dochód podle-

gający opodatkowaniu zmniejsza się o składki na ubezpieczenie społeczne m.in. osób współpracujących z podatnikiem, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Artykuł 23 ust. 1 pkt 10 u.p.d.o.f. stanowi że nie są kosztami uzyskania przychodu wartość własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci.

Niekiedy współpraca małoletniego w prowadzeniu działalności jest jedynie doraźna i ogranicza się do prac w czasie wolnym od nauki. Bywa i tak, że miejsce pobytu małoletniego związane z obowiązkiem szkolnym pozostaje w stosunku do domu rodzinnego w znacznej odległości. Wówczas świadczy on pomoc przy prowadzeniu działalności gospodarczej okazjonalnie. Czy małoletni jest w tej sytuacji współpracownikiem? Więzy rodzinne nie mogą być samoistnym warunkiem podstawy prawnej ubezpieczenia. Wymaga się tu spełnienia kumulatywnie dwóch przesłanek: pozostawania we wspólnym gospodarstwie domowym i współpracy przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Należy poddać analizie zwrot: „małoletni, pozostający we wspólnym gospodarstwie”. Wskazuje się, że sam fakt zamieszkiwania dzieci z rodzicami rodzi domniemanie pozostawania we wspólnym gospodarstwie domowym, co w przypadku zawarcia umowy o pracę uzasadnia traktowanie ich jako współpracowników (wyrok SA w Katowicach z 24 października 2005 r., III AUa 1086/04). Powyższe domniemanie jest zbyt daleko idące, a sam fakt wspólnego zamieszkiwania nie może być tu decydujący. Ważne wydają się też cechy, takie jak: podejmowanie decyzji finansowych o pozyskiwaniu środków pieniężnych oraz ich wydatkowaniu (Barbachowska, 2014, s. 357). Należy poczynić bliższe rozważania o pojęciach współpracy i osoby współpracującej (art. 8 ust. 11 u.s.u.s.). Współpraca to praca wykonywana wspólnie z inną osobą, w ramach jednego przedsiębiorstwa czy udziału w zbiorowej pracy. Współpracujący musi mieć istotny wpływ na tę działalność, a wartość działania ma być znacząca (wyrok SA w Białymstoku z 10 marca 2016 r., III AUa 1022/15; wyrok SA w Białymstoku z 29 września 2015 r., III AUa 244/15; wyrok SA w Poznaniu z 26 maja 2015 r., III AUa 1445/14; wyrok SA w Warszawie z 30 września 2013 r., III AUa 2274/12). Współpraca musi też mieć wymiar ekonomiczny i być na tyle stabilna i systematyczna, aby mogła generować stałe dochody. Podkreśla się również „znaczący czas” podejmowanych prac (wyrok SA w Szczecinie z 7 listopada 2012 r., III AUa 449/12; wyrok SA

w Warszawie z 30 września 2013 r., III AUa 2274/12). Wobec tego świadczenie pracy ze strony małoletniego, w wielu przypadkach, nie ma nic wspólnego ze statusem współpracownika. Nie można też pomijać obowiązków dziecka wobec rodziców (art. 91 § 2 k.r.o.) o zobowiązaniu do pomocy we wspólnym gospodarstwie. Oznacza to, że skoro nie można przyjąć, iż osoba małoletnia współpracowała przy działalności gospodarczej rodziców, to nie można jej uznać za osobę spełniającą kryteria z art. 8 ust. 11 u.s.u.s., a podstawy obliczenia podatku nie pomniejsza się o składki zapłacone w roku podatkowym na rzecz takich osób.

MAŁOLETNI WSPÓLNIKIEM SPÓŁKI

Przepisy prawa stanowią, że wspólnikami w spółce mogą być osoby małoletnie o ograniczonej zdolności do czynności prawnych, jak też pozbawione tej zdolności.

Na podstawie art. 60 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 – dalej: ksh), na mocy stosownego zastrzeżenia umownego, dopuszcza się spadkobierców komplementariusza do udziału w spółce. Mogą to być też osoby małoletnie. Komplementariusza pozbawionego pełnej zdolności do czynności prawnych pozbawia się też prawa prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania (art. 40 § 1 w związku z art. 43 w związku z art. 30 § 1 w związku z art. 103 ksh) (Naworski i in., 2010, s. 469). Ponadto, zgodnie z art. 133 pkt 6 ksh, zgłoszenie spółki komandytowej do sądu rejestrowego powinno zawierać m.in. okoliczność dotyczącą ograniczenia zdolności wspólnika do czynności prawnych, jeżeli takie istnieją. W odniesieniu do spółek kapitałowych pełnej zdolności do czynności prawnych wymaga się jedynie od członków zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej i likwidatorów. Zgodnie z art. 243 ksh wspólnicy mogą uczestniczyć w zgromadzeniu wspólników oraz wykonywać prawo głosu przez pełnomocników. Małoletni, do osiągnięcia pełnoletniości, wszelkie prawa wynikające z posiadanych udziałów może wykonywać przez swojego przedstawiciela ustawowego.

Z posiadaniem udziałów w spółce przez osoby małoletnie wiąże się prawo do dywidendy na zasadach ogólnych oraz rozporządzania czystym zyskiem. Zgodnie z art. 21 kc osoba ograniczona w zdolności do czynności

prawnych może bez zgody przedstawiciela ustawowego rozporządzać swoim zarobkiem, chyba że sąd opiekuńczy z ważnych powodów inaczej postanowi. Dochody małoletniego opodatkowane są wówczas zgodnie z art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. Oznacza to, że przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne z tytułu udziału w spółce niemającej osobowości prawnej stanowią dla współnika przychody z działalności gospodarczej (wyrok WSA w Krakowie z 2 kwietnia 2014 r., I SA/Kr 32/14). Przychody te, rozliczane proporcjonalnie do jego prawa udziału w zysku, stanowiące różnicę między uzyskanym w ramach działalności gospodarczej spółki przychodem a kosztami jego uzyskania, uznaje się za przychody ze źródła: pozarolnicza działalność gospodarcza (Piekielnik, 2009, s. 13–19). Podlegają one opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., co skutkuje, zgodnie z art. 44 ustawy, obowiązkiem wpłacenia w ciągu roku podatkowego, bez wezwania zaliczki. Natomiast wysokość opodatkowania dochodów małoletnich z tytułu dywidendy ze spółki rodzinnej będzie wynikała z przyjętego sposobu rozliczenia. Dochód małoletniego uzyskany z wniesionego wcześniej majątku w postaci udziałów (np. darowizny uzyskanej od rodziców) pierwotnie zostałby przypisany w całości rodzicom. Odrębne opodatkowanie na imię małoletniego powoduje, że dochód podlega podziałowi stosownie do zasad ustalonych w umowie spółki i opodatkowany jest u każdego współnika (Litwińczuk, 1996, s. 8–9).

Z uzyskaniem przez małoletniego statusu współnika spółki wiąże się obowiązek ubezpieczenia społecznego, choćby nawet małoletni nie uczestniczył bezpośrednio ani osobiście w prowadzeniu działalności gospodarczej spółki. Uczestnictwo w spółce może przejawiać się tylko we wniesieniu wkładu i w udziale w zyskach spółki. Taki pasywny udział wystarcza, aby objąć go obowiązkowym ubezpieczeniem społecznym. Przymus taki wynika z art. 6 ust. 1 pkt 5 i art. 8 ust. 6 u.s.u.s. (wyrok SN z 7 grudnia 2012 r., II UK 121/12; wyrok SN z 7 stycznia 2013 r., II UK 144/12). Za zaległości powstałe z tytułu nieopłaconych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne, co do zasady, odpowiedzialność ponosi płatnik składek. W przypadku jednak gdy niemożliwe jest wyegzekwowanie tych należności od płatnika składek, w przepisach art. 31 u.s.u.s., dopuszcza się pociągnięcie do odpowiedzialności m.in. rodziców małoletniego, z ograniczeniem ich odpowiedzialności wynikających z art. 107 § 1 w związku z art. 111 § 1 i 5 op.

PODSUMOWANIE

Coraz częściej przedsiębiorcami stają się osoby małoletnie, nabywając przedsiębiorstwo przez dziedziczenie, otrzymując darowiznę w postaci prawa podmiotowego do przedsiębiorstwa czy wnosząc udziały do rodzinnej spółki, pochodzące z darowizny uzyskanej od rodziców. Inne zachowania małoletniego mogą prowadzić do uznania go za osobę prowadzącą działalność gospodarczą. Decydujące znaczenie ma tu częstotliwość czynności (np. sprzedaż), ciągłość jej prowadzenia i nastawienie na zysk. Kreują one przychód u małoletnich, powodując obowiązek podatkowy w podatku PIT.

W przepisach o działalności gospodarczej nie stanowi się wprost, że status przedsiębiorcy wiąże się z posiadaniem pełnej zdolności do czynności prawnej. Nie istnieją zatem formalne powody wykluczające osoby fizyczne o ograniczonej zdolności do czynności prawnych lub tej zdolności pozbawione, od udziału w rynku. Teoretycznie osoba małoletnia może być przedsiębiorcą, uzyskując na to zgodę przedstawicieli ustawowych (najczęściej rodziców). Odpowiednie zastosowanie przepisów kc i k.r.o. usuwają ograniczenia związane z dokonywaniem czynności prawnych przez małoletniego.

Oceniając zagadnienie w aspekcie praktycznym, należy stwierdzić, że automatyczne uznanie, iż mamy do czynienia z małoletnim przedsiębiorcą, realnie nie umożliwi mu aktywnego uczestnictwa w obrocie gospodarczym. Małoletni mają ograniczone możliwości prowadzenia przedsiębiorstwa. Posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych jest niezbędne do tego, aby we własnym imieniu podejmować skuteczne czynności w obrocie gospodarczym oraz ponosić za nie odpowiedzialność. Każdorazowe potwierdzanie czynności prawnych przez rodziców może być uciążliwe zwłaszcza dla kontrahentów, którzy musieliby upewniać się, czy na każdą czynność dokonywaną przez małoletniego przedsiębiorcę zgodę wyrazili jego rodzice lub w przypadku dokonania czynności przekraczającej zakres zwykłego zarządu majątkiem dziecka – sąd opiekuńczy.

Literatura

- Banasiński, C., Glibowski, K., Gronkiewicz-Waltz, H., Jaroszyński, K., Kaszubski, R., Widawski, P., Wierzbowski, M. (2011). *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa: Lexis Nexis. ISBN 9788376209562.
- Barbachowska, B. (2014). *Zarządzanie finansami gospodarstwa domowego jako warunek harmonijnego funkcjonowania rodziny*, „Journal of Modern Science” Nr 3/22, s. 353–381. ISSN 1734-2031.
- Borszowski, P. (2010). *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa: Wolters Kluwer. ISBN 9788326405709.
- Brzeziński, B., Filipczyk, H., Kalinowski, M., Lasiński-Sulecki, K., Masternak, M., Morawski, W., Nita, A., Olesińska, A., Orłowski, J., Prejs, E., Pastuł, J. (2015). W: B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk: ODDK. ISBN 9788378042235.
- Burian, B., Cisek, A., Drela, H., Dubis, W., Gniewek, E., Gołaczyński, J., Gołębiowski, K., Górska, K., Jezioro, J., Kemis, J., Machnikowski, P., Nadler, J., Strugała, R., Strzebniczek, J., Szydło, W., Zagrobelny, K. (2016). *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa: C.H. Beck. ISBN 9788325579913.
- Kosikowski, C. (2013). *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa: Lexis Nexis. ISBN 9788327800015.
- Kosikowski, C., Dzwonkowski, H., Huchla, A. (2002). *Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa: Dom Wydawniczy ABC. ISBN 8372844062.
- Litwińczuk, H. (1989). *Opodatkowanie rodziny*, Warszawa: Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego. ISBN 8323002320.
- Litwińczuk, H. (1996). *Wspólna działalność gospodarcza rodziny a podatki*, „Podatki i Prawo” Nr 8, s. 8–9. ISSN 1895-1775.
- Lukash, S. (2015). *Rynek internetowy jako źródło rozwoju biznesu*, „Journal of Modern Science” Nr 3/26, s. 383–395. ISSN 1734-2031.
- Malinowski, D. (2012). *Zasady rozliczania dochodów małoletnich dzieci*, „Przegląd Podatkowy” Nr 6, s. 3–4. ISSN 0867-7514.
- Naworski, J.P., Potrzeszcz, P., Siemiątkowski, T., Strzelczyk, K. (2010). *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa: Lexis Nexis.
- Orłowski, J. (2008). *Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy a prawo podatkowe*. W: G. Dammacco, B. Sitek, O. Cabaj (red.), *Człowiek pomiędzy prawem a ekonomią w procesie integracji europejskiej* (s. 200–206), Olsztyn: Uniwersytet Warmińsko-Mazurski.

- Orłowski, J. (2011). *Podatek dochodowy od osób fizycznych*. W: M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatku* (s. 61–119), Warszawa: Wolters Kluwer.
- Piekielnik, T. (2007). *Opodatkowanie dywidend uzyskiwanych w ramach spółki osobowej*, „Monitor Podatkowy” Nr 7, s. 13–19. ISSN 1231-1855.
- Pietrasz, P. (2002). *Nieważność umowy stanowiącej podstawę poniesienia wydatku i zaliczenia go do kosztów*, „Monitor Podatkowy” Nr 6, s. 26–30. ISSN 1231-1855.
- Pietrasz, P. (2007). *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Kraków: Wolters Kluwer. ISBN 9788375263237.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 584).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 186).
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 963).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030).
- Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1094).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 380).
- Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 2082).
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1502).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 361).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

Orzecznictwo

Postanowienie SN z 17 października 2000 r., I CKN 319/00, LEX nr 536776.

Uchwała SN z 30 kwietnia 1977 r., III CZP 73/76, OSNCP, 1978 r., nr 2, poz. 19.

Wyrok NSA z 7 marca 2008 r., II FSK 965/07, LEX nr 468134.

Wyrok NSA z 7 września 2012 r., II FSK 176/11, LEX nr 1244095.

Wyrok NSA z 8 maja 2014 r., II FSK 1703/12, LEX nr 1458603.

Wyrok NSA z 19 stycznia 1998 r., II SA 1238/97, LEX nr 34045.

Wyrok SA w Białymstoku z 10 marca 2016 r., III AUa 1022/15, LEX nr 2023609.

Wyrok SA w Białymstoku z 29 września 2015 r., III AUa 244/15, LEX nr 1842170.

Wyrok SA w Katowicach z 24 października 2005 r., III Aua 1086/04, LEX nr 567873.

Wyrok SA w Poznaniu z 26 maja 2015 r., III AUa 1445/14, LEX nr 1782007.

Wyrok SA w Rzeszowie z 17 września 2015 r., III AUa 426/15, www.orzeczenia.ms.gov.pl.

Wyrok SA w Szczecinie z 7 listopada 2012 r., III Aua 449/12, LEX nr 1286624.

Wyrok SA w Warszawie z 28 lutego 2006 r., III AUa 1082/05, „Monitor Prawa Pracy”, 2008, nr 9.

Wyrok SA w Warszawie z 30 września 2013 r., III AUa 2274/12, LEX nr 1416382.

Wyrok SN z 7 grudnia 2012 r., II UK 121/12, OSNP, 2013, poz. 281.

Wyrok SN z 7 stycznia 2013 r., II UK 144/12, LEX nr 1281321.

Wyrok WSA w Krakowie z 2 kwietnia 2014 r., I SA/Kr 32/14, LEX nr 1466485.

Wyrok WSA w Opolu z 4 marca 2009 r., I SA/Op 239/08, LEX nr 489898.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 24 czerwca 2010 r., I SA/Wr 457/10, LEX nr 643540.

Wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1333/11, LEX nr 1139396.

Źródła internetowe

www.orzeczenia.ms.gov.pl (dostęp: 15.08.2016).

www.sejm.gov.pl (dostęp: 16.06.2016, 12.07.2016, 20.08.2016).

www.sip.lex.pl (dostęp: 14.08.2016, 16.08.2016, 20.09.2016).

