



Warszawa, dnia // maja 2012 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD5/033/1/12/KSM/DD-125

Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli
Skarbowej
wszyscy

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym mając na względzie tezy wynikające z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. II FPS 1/11), w kwestii opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, uprzejmie wyjaśniam.

Jak wynika z przepisów art. 4 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych – Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm. (dalej: „Ksh”) - spółka komandytowo-akcyjna, podobnie jak spółka jawna, spółka partnerska i spółka komandytowa, jest nieposiadającą osobowości prawnej spółką osobową. Specyfiką spółki komandytowo-akcyjnej (dalej także: „SKA”) jest jednak to, iż zasady jej funkcjonowania regulują przepisy Kodeksu spółek handlowych zarówno dotyczące spółek osobowych, jak i spółki akcyjnej (spółki kapitałowej). W szczególności do spółki komandytowo-akcyjnej mają odpowiednie zastosowanie regulacje przepisu art. 347 § 1 Ksh, który przyznaje akcjonariuszom prawo do udziału w zysku rocznym przeznaczonym do wypłaty uchwałą walnego zgromadzenia.

Wskazać należy, iż przepisy art. 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - Dz.U. z 2011 r. Nr 234, poz. 1391 z późn. zm. (dalej: „updop”) oraz art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm. (dalej: „updog”) dotyczące zasad opodatkowania podatkiem dochodowym m.in. wspólników spółek nieposiadających osobowości prawnej nie zawierają żadnych szczególnych regulacji dotyczących akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych. Zwracał na to uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt II FSK 3/10), w którym stwierdził:

„(...) podkreślić należy, że w przepisach prawa podatkowego, brak jest jakiegokolwiek przepisu, który stanowiłby podstawę stosowania wobec akcjonariusza SKA odmiennych zasad opodatkowania niż w stosunku do komplementariusza SKA oraz wspólników innych spółek



niemających osobowości prawnej. (...) Sąd kasacyjny w orzekającym składzie uznaje za zasadny pogląd, że w konsekwencji przyjętego w sprawie stanowiska, co do opodatkowania dochodów akcjonariusza SKA jako dochodów z działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 14 ust. 1 i art. 44 u.p.d.o.f., co oznacza, że podatnik osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14, obowiązany jest bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Pogląd taki uzasadniony jest głównie tym, że skoro ustawa podatkowa nie różnicuje prawno-podatkowej sytuacji wspólników SKA, do akcjonariusza należy stosować takie same zasady w zakresie obowiązków podatkowych, jak do komplementariusza. (...) Podkreślić trzeba, iż przepisy prawa podatkowego stanowią autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje prawne - w spornym przypadku przepisy Kodeksu spółek handlowych, w tym art. 126 K.s.h. (traktującego o odpowiednim stosowaniu do SKA przepisów dotyczących spółki komandytowej lub akcyjnej) mogą być traktowane jako przepisy szczególne tylko wówczas, gdy prawo podatkowe tak stanowi."

Tezy jakie wynikają z powyższego wyroku NSA nie znalazły jednak akceptacji w uchwale przyjętej w składzie 7 sędziów przez NSA w dniu 16 stycznia 2012 r. w której sąd stwierdził, iż „*Biorąc pod uwagę pozycję prawną akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej należy stwierdzić, iż posiadanie akcji, podobnie jak udziałów w spółkach prawa handlowego, oraz czerpanie przychodów z podziału zysku, bez względu na to kiedy akcjonariusz otrzyma z tego źródła pieniądze lub wartości pieniężne, nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej...*". Stwierdził w niej także, iż „*w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.)*".

Jakkolwiek w powyższej uchwale NSA dokonał interpretacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie opodatkowania akcjonariusza SKA będącego osobą prawną, to jednak tezy z niej wynikające mają charakter ogólny, a to oznacza, iż mogą znaleźć zastosowanie również na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. również wówczas, gdy akcjonariuszem SKA jest osoba fizyczna.

Wskazać należy, iż już po wydaniu przez NSA powyższej uchwały, w orzecznictwie WSA podzielany jest wyrażony w niej pogląd, iż uzyskiwanie przez spółkę komandytowo-akcyjną przychodów oraz ponoszenie przez taką spółkę kosztów uzyskania przychodów nie rodzi - po stronie akcjonariusza takiej spółki - obowiązku wykazywania tych przychodów oraz kosztów, w proporcji do posiadanego w tej spółce prawa do udziału w jej zyskach. W orzecznictwie tym prezentowane są natomiast rozbieżne oceny dotyczące charakteru źródła uzyskanego przez akcjonariusza przychodu oraz czynności prawnej będącej podstawą ustalenia daty wystąpienia tego przychodu. W wyrokach: z 1.02.2012 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 976/11), z 8.02.2012 r. (sygn. akt I SA/Kr 1924/11), z 2.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 77/12) i z 8.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 95/12) Wojewódzkie Sądy Administracyjne uznały - w przeciwieństwie do stanowiska wyrażonego w uchwale przez NSA - iż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w jej zyskach należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, a ponadto powiązały go nie z faktyczną wypłatą „dywidendy”, lecz z podjęciem uchwały o jej wypłacie. Innego natomiast zdania był WSA w Gdańsku, który w wyroku z dnia 06.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1104/11) uznał, iż otrzymana przez osobę fizyczną (niebędącego komplementariuszem akcjonariusza w spółce komandytowo-

akcyjnej) dywidenda, stanowi przychód z kapitałów pieniężnych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 updof. W konsekwencji – zdaniem Sądu - obowiązek podatkowy powstaje z momentem wypłacenia dywidendy, podstawą opodatkowania jest kwota wypłacanej dywidendy, zaś opodatkowanie tego dochodu następuje zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 updof, tj. poprzez pobranie zryczałtowanego 19% podatku przez płatnika dywidendy (przez SKA). Analogiczne stanowisko, iż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w jej zyskach należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, zajął także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26.04.2012 r. sygn. akt II FSK 1070/10.

W ocenie Ministra Finansów, choć orzeczenie NSA z 26.04.2012 r. oraz przytoczone powyżej wyroki WSA z 1.02.2012 r., 8.02.2012 r., z 2.03.2012 r. i z 8.03.2012 r. zapadłe już po uchwale z dnia 16.01.2012 r. wydane zostały na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to fakt ten nie ma decydującego znaczenia w zakresie oceny tez wynikających z tej uchwały. W szczególności, nie jest zasadne wywodzenie różnic w podatkowej kwalifikacji dochodu akcjonariusza SKA na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych z treści art. 5b ust. 2 updof, w którym ustawodawca wprost przesądził, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, to również uzyskane z tytułu udziału w tej spółce przychody wspólnika będącego osobą fizyczną traktowane są jako przychody z działalności gospodarczej. Jednakże wskazać należy, iż powyższe „doprecyzowanie” charakteru dochodu uzyskiwanego przez wspólnika spółki osobowej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i brak analogicznego zapisu w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wynikają z faktu, iż pierwsza z wymienionych ustaw różnicuje sposób opodatkowania podatników tego podatku w zależności od źródła dochodów (działalność gospodarcza, prawa majątkowe, kapitały, działalność wykonywana osobiście, itd.). Brak jest jednak takiego zróżnicowania na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która – za wyjątkiem dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych oraz dochodów z działalności rolniczej – dochody podatników tego podatku kwalifikuje jednolicie (bez podziału na źródła) i stosuje jednolite reguły ich opodatkowania, traktując je, co do zasady, jako przychody związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. A zatem należy przyjąć, iż na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepis analogiczny do art. 5b ust. 2 updof nie był potrzebny. Nie oznacza to jednak, że dochód będący osobą prawną akcjonariusza SKA z tytułu udziału w takiej spółce jest jakąś inną kategorią dochodu niż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną. Trudno jest bowiem zakładać, aby racjonalny ustawodawca dopuszczał taką możliwość żeby kwalifikacja podatkowa danego przysporzenia - identycznego co do swojej istoty - zależała wyłącznie od tego, czy otrzymującym je jest osoba fizyczna, czy też osoba prawna. Względ na zasadę racjonalności ustawodawcy nakazuje odrzucić te rezultaty wykładni art. 5b ust. 2 updof, które są z nią sprzeczne, a przyjąć te, które pozostają z nią w zgodzie.

Uwzględniając zatem główną tezę wynikającą z uchwały NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. oraz biorąc pod uwagę późniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej zalecam następującą interpretację przepisów o podatku dochodowym.

Stosownie do treści art. 12 ust. 3 updof oraz art. 14 ust. 1 updof za przychody uzyskane z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej uważa się należne przychody choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Przepisy tej ustawy nie definiują pojęcia

„przychód należny”. W ślad zatem za orzecznictwem sądów administracyjnych sięgnąć należy do znaczenia tego określenia na gruncie wykładni językowej, a także na gruncie przepisów prawa cywilnego, a w szczególności przepisów Kodeksu spółek handlowych, które kształtują relacje akcjonariusza ze spółką komandytowo-akcyjną, w zakresie jego prawa do udziału w zyskach.

Zgodnie zaś z art. 347 § 1 Ksh, w związku z art. 126 § 1 pkt 2 Ksh, akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku wykazanym w sprawozdaniu finansowym, zbadanym przez biegłego rewidenta, który został przeznaczony przez walne zgromadzenie do wypłaty akcjonariuszom, przy czym zgodnie z art. 348 § 2 Ksh uprawnionymi do dywidendy za dany rok podatkowy są na mocy wyżej wskazanych przepisów akcjonariusze, którym przysługiwało prawo do akcji w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku lub akcjonariusze którym przysługiwały akcje na dzień dywidendy.

Zatem z datą podjęcia uchwały przez walne zgromadzenie spółki komandytowo-akcyjnej o wypłacie dywidendy albo – jeżeli określony został dzień dywidendy – w tym dniu, przychód akcjonariusza z tytułu udziału w zysku takiej spółki staje się jego przychodem należnym, podlegającym z tą datą – stosownie do art. 5 updog oraz art. 5b ust. 2 i art. 8 updog - połączeniu z pozostałymi przychodami, o których mowa w art. 12 updog oraz art. 10 ust.1 pkt 3 updog.

Stosownie więc do przepisów obu tych ustaw - kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi (osobie fizycznej, osobie prawnej) dywidendy, na podstawie uchwały o podziale zysku tej spółki, stanowi przychód z działalności gospodarczej, od którego należy odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, stosownie do art. 25 updog oraz art. 44 ust. 1 pkt 1 updog za miesiąc, w którym go uzyskano. Jeżeli podatnik oprócz ww. przychodu uzyskuje także inne przychody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, przyznana dywidenda zwiększać zatem będzie wysokość należnej zaliczki na podatek dochodowy za miesiąc, w którym podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy akcjonariuszom spółki komandytowo-akcyjnej (albo w którym został określony „dzień dywidendy”).

Analogiczne do powyższych zasady należy odpowiednio stosować w zakresie zaliczek na poczet dywidendy, przyznanych akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej niebędącemu komplementariuszem tej spółki.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Maciej Grabowski