

Tax Alert

KPMG W POLSCE

Styczeń 2012

Dochód akcjonariusza z udziału w spółce komandytowo – akcyjnej podlega opodatkowaniu w momencie wypłaty dywidendy.

W dniu 16 stycznia 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów wydał uchwałę (sygn. II FPS 1/11), zgodnie z którą zyski akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej („SKA”) uzyskane w formie dywidendy wypłacanej przez SKA podlegają opodatkowaniu w momencie wypłaty dywidendy akcjonariuszowi.

Dotychczasowe orzecznictwo w omawianej kwestii cechowało się dużą niejednołnością. Zagadnienie opodatkowania dochodów akcjonariusza SKA było już analizowane przez sądy administracyjne, w efekcie czego zarysowały się dwa przeciwstawne stanowiska.

Istota sporu

Przedmiot sporu dotyczył wykładni art. 5 ust. 1 i 2 w zw. z art. 12 ust. 1 i 3 oraz art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych („ustawa o PDOP”). Według tych przepisów przychody i koszty z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału) a wspólnik winien wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości

różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.

Stan faktyczny sprawy

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością („Spółka”) zamierzała nabyć akcje SKA, które następnie miały zostać wprowadzone do obrotu publicznego na giełdzie papierów wartościowych.

Jako przyszły akcjonariusz SKA Spółka miała posiadać określony udział w zysku SKA, o ile zysk zostanie przeznaczony do podziału przez walne zgromadzenie wspólników.

Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zadała pytanie: „czy w związku z posiadaniem statusu akcjonariusza w SKA, przychód (dochód) po jej stronie powstanie w dacie wypłaty dywidendy, tj. po podjęciu przez walne zgromadzenie uchwały o podziale zysku, czy też przychód z tego tytułu wystąpi na analogicznych zasadach, jak w przypadku komplementariusza SKA” tj. dochody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się na bieżąco (tj. co miesiąc) z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego

udziału oraz wpłaca się zaliczki miesięczne. W ocenie Spółki przychód powstaje u akcjonariusza dopiero w dacie podjęcia uchwały o podziale zysku.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe stwierdzając, że w przypadku, gdy akcjonariuszem SKA jest osoba prawna, to przychody i koszty uzyskane z tytułu udziału w SKA podlegają uwzględnieniu u akcjonariusza w podstawie opodatkowania podatkiem CIT na bieżąco i proporcjonalnie do posiadanego przez akcjonariusza udziału w SKA.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał skargę za niezasadną, dzieląc stanowisko Ministra Finansów. Ponadto WSA stwierdził, że praktyczna trudność wynikająca z comiesięcznego określania przychodów wspólników SKA, w tym zwłaszcza akcjonariuszy, pozostaje bez wpływu na wykładnię analizowanych przepisów.

Rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych

W międzyczasie w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się zasadniczo dwa przeciwstawne stanowiska.

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem przychodami akcjonariusza SKA z tytułu udziału w tego rodzaju spółce są otrzymywane pieniądze, a więc przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PDOP. Momentem powstania przychodu jest moment wypłaty tych środków podatnikowi. Dywidenda jako związana z prawem do akcji (czyli prawem majątkowym) nie może być uznana za przychód z działalności gospodarczej o którym mowa w art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP. Przychód akcjonariusza SKA wynika z faktu posiadania przez niego prawa majątkowego w postaci akcji tej spółki i wobec tego podlega opodatkowaniu w roku podatkowym, w którym dokonano wypłaty dywidendy. W świetle drugiego stanowiska akcjonariusz SKA, niezależnie od tego, czy jest osobą fizyczną czy też prawną, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na takich samych zasadach jak komplementariusz co oznacza, że ma obowiązek obliczać miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych, przy uwzględnieniu części przychodów i kosztów SKA.

W konsekwencji drugiego stanowiska, dochody uzyskane z tytułu uczestnictwa w SKA stanowiły dochody z działalności gospodarczej i można było łączyć przychody i koszty uzyskania przychodu związane z uczestnictwem w SKA z innymi przychodami i kosztami uzyskanymi z innych SKA lub innych spółek osobowych – w ramach dochodów z działalności gospodarczej.

Uchwała składu 7 sędziów NSA

Mając na uwadze istnienie rozbieżnych stanowisk w orzecznictwie sądów, NSA przedstawił zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi 7 sędziów.

Skład 7 sędziów stwierdził, iż ogólną zasadą, obowiązującą w CIT jest powstanie przychodu do opodatkowania z chwilą faktycznego

otrzymania pieniędzy lub wartości pieniężnych (zasada kasowa). Jedyne w przypadku przychodów osiąganych z działalności gospodarczej przychód podatkowy ustalany jest także przy zastosowaniu zasady memoriałowej.

Zdaniem NSA, biorąc pod uwagę sytuację prawną akcjonariusza, **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 przez akcjonariusza SKA**. Przychód akcjonariusza SKA z udziału w zysku SKA nie jest więc przychodem z działalności gospodarczej. W konsekwencji NSA uznał za niedopuszczalne w świetle art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP opodatkowanie przychodów nie pochodzących z działalności gospodarczej, które nie zostały faktycznie osiągnięte. Opodatkowanie tych dochodów nie następuje zatem według zasady memoriałowej, lecz według zasady kasowej.

Powyższe oznacza, że przychód akcjonariusza SKA z tytułu wypłaty zysku przez SKA podlega opodatkowaniu w dniu faktycznego otrzymania dywidendy. W sytuacji, gdy akcjonariusz nie otrzyma przychodu (dochodu) z zysku, w ciągu danego roku podatkowego, nie powstaje obowiązek uiszczenia przez akcjonariusza zaliczki na podatek dochodowy.

Skutki orzeczenia dla podatników

Należy podkreślić, iż uchwała składu 7 sędziów NSA wiąże składy orzekające sądów administracyjnych przy rozpoznawaniu zagadnień prawnych, będących przedmiotem uchwały. Uchwała formalnie nie wiąże organów podatkowych. Z reguły wpływa jednak na

stosowanie prawa również przez organy podatkowe.

Ze względu na fakt, że uchwała dotyczyła sposobu opodatkowania akcjonariusza SKA, będącego osobą prawną uchwała w dalszym ciągu nie rozwiązuje analogicznego sporu dotyczącego opodatkowania dochodów akcjonariuszy SKA będących osobami fizycznymi. Sądy administracyjne nie są bowiem związane tą uchwałą przy rozpoznawaniu spraw dotyczących opodatkowania akcjonariuszy – osób fizycznych.

Jeżeli organy podatkowe będą stosować się do wykładni przepisów wskazanej w omawianej uchwale NSA, podatnicy, którzy prowadzili działalność gospodarczą w formie SKA i nie wypłacali całości zysków jako dywidendy będą mogli wystąpić o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w CIT.

Należy wskazać, iż dla podatników, którzy łączyli przychody i koszty z tytułu prowadzenia działalności w formie różnych SKA stanowisko zaprezentowane w uchwale może oznaczać powstanie zaległości podatkowej w sytuacji, gdy stratę z działalności z jednej SKA łączyli z dochodem z działalności z innej SKA i wypłacali dywidendę z SKA. Należy jednak podkreślić, iż praktyka taka była dotąd uznawana przez organy podatkowe za prawidłową.

Wskazana uchwała powinna być również brana pod uwagę przez podatników, którzy rozważają prowadzenie działalności w formie SKA w przyszłości lub przekształcenie spółki kapitałowej w SKA, w tym także osoby fizyczne, które zamierzają uzyskać status akcjonariusza SKA.

W przypadku, gdyby chcieli Państwo przedyskutować powyższe kwestie bardziej szczegółowo lub uzyskać informacje dotyczące naszych usług, uprzejmie prosimy o kontakt.

Kontakt

Mirosław Michna

Partner

Tel. : +48 12 424 94 09

Faks: +48 12 424 94 01

mmichna@kpmg.pl

Mariusz Szlachta

Director

Tel. : +48 12 424 94 05

Faks: +48 12 424 94 01

mszlachta@kpmg.pl

Mariusz Szkaradek

Manager

Tel. : +48 12 424 94 92

Faks: +48 12 424 94 01

mszkaradek@kpmg.pl



Biura KPMG

Warszawa

ul. Chłodna 51

00-867 Warszawa

Tel. : +48 22 528 11 00

Faks: +48 22 528 10 09

kpmg@kpmg.pl

Wrocław

ul. Bema 2

50-265 Wrocław

Tel. : +48 71 370 49 00

Faks: +48 71 370 49 01

wroclaw@kpmg.pl

Kraków

al. Armii Krajowej 18

30-150 Kraków

Tel. : +48 12 424 94 00

Faks: +48 12 424 94 01

krakow@kpmg.pl

Gdańsk

ul. Piwna 28-31

80-831 Gdańsk

Tel. : +48 58 321 96 00

Faks: +48 58 321 96 01

gdansk@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 18

60-829 Poznań

Tel. : +48 61 845 46 00

Faks: +48 61 845 46 01

poznan@kpmg.pl

Katowice

ul. Powstańców 43

40-024 Katowice

Tel. : +48 32 200 65 05

Faks: +48 32 200 65 10

katowice@kpmg.pl

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie dotyczą sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

Nazwa i logo KPMG oraz hasło "cutting through complexity" są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

© 2011 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative („KPMG International”), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.