

Zaliczki na podatek dochodowy w spółce komandytowo-akcyjnej.

Opodatkowanie spółki komandytowo-akcyjnej jest kwestią, która doczekała się wielorakich interpretacji w związku z koniecznością sięgnięcia do przepisów, często niejednoznacznych, zarówno z zakresu prawa podatkowego, jak i handlowego. W samym orzecznictwie można doszukać się przynajmniej trzech różnych sposobów wykładni, przedstawiających te same zagadnienia w sposób niekiedy diametralnie różny. Celem mojej pracy jest dogłębna analiza przepisów i ustalenie prawidłowego stanowiska.

Punktem wyjścia nie może być nic innego, niż pojęcie spółki komandytowo-akcyjnej. Definicję legalną znajdujemy w artykule 125 Kodeksu spółek handlowych¹: *„Spółką komandytowo-akcyjną jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a co najmniej jeden wspólnik jest akcjonariuszem.* Mamy więc w spółce tego typu dwa rodzaje wspólników: komplementariuszy, którzy są wspólnikami „aktywnymi”, mają prawo, jak i obowiązek prowadzenia spraw spółki, oraz akcjonariuszy, którzy pełnią rolę wspólników „pasywnych”- nie uczestniczą w prowadzeniu spraw spółki, wnoszą do niej jednak potrzebny kapitał.

SKA nie posiada osobowości prawnej. W konsekwencji nie może być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych² jednoznacznie ogranicza krąg podmiotów podlegających opodatkowaniu na podstawie tej ustawy do spółek kapitałowych; w przypadku podmiotów niemających osobowości prawnej, zdecydowanie z kolei wyłącza spółki pozbawione tej cechy). Dochodzimy w ten sposób do wniosku, że podatnikiem jest nie spółka, a wspólnicy, i w zależności od tego, czy są oni osobami fizycznymi, czy prawnymi – płacą odpowiednio podatek PIT lub CIT.

Przedmiotem opodatkowania jest natomiast dochód poszczególnych wspólników. Wskazówki odnośnie określenia jego wysokości dają ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych³ oraz wspomniany powyżej Kodeks spółek handlowych. Zgodnie

¹ Dz.U.2000.94.1037 z późn. zm.

² Dz.U.2011.74.397 Z późn. zm.

³ Dz.U.2010.51.307 z późn. zm.

z artykułem 8 ust. 1 ustawy o PIT: *„Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (...) u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) (...). Z kolei według art. 147 ksh udział w zysku jest proporcjonalny do wkładu wspólnika do spółki. („Komplementariusz oraz akcjonariusz uczestniczą w zysku spółki proporcjonalnie do ich wkładów wniesionych do spółki, chyba że statut stanowi inaczej.”)* Wysokości podatku będzie więc uzależniona od wniesionego przez niego kapitału, a obliczana jako ułamek od zysków całej spółki. Zyskiem akcjonariusza natomiast będzie, co do zasady, dywidenda wypłacana mu raz w roku, po podjęciu przez walne zgromadzenie spółki uchwały o podziale zysków za dany rok obrotowy.

Przychód, jaki uzyskuje wspólnik, można teoretycznie zakwalifikować na dwa sposoby. Pierwszy to przychody z kapitałów pieniężnych. Za takim rozwiązaniem opowiedział się m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie⁴. Taka kwalifikacja okazuje się jednak błędna. W myśl art 17 ust.1 pkt 4 ustawy o PIT *„Za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się: dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, których podstawą uzyskania są udziały (akcje) w spółce mającej osobowość prawną lub spółdzielni.”* Przepis ten stwierdza jednoznacznie, że przychodami z kapitałów pieniężnych mogą być tylko dywidendy uzyskane dzięki udziałom w spółkach będących osobami prawnymi, a więc de facto spółek kapitałowych. Do takich SKA bez wątplenia nie należy, a więc dywidenda pochodząca z SKA nie jest dywidendą, o której tutaj mowa. Pojęcie „spółek mających osobowość prawną” nie zostało zdefiniowane w szczególny sposób w cytowanej ustawie, a więc trudno doszukiwać się potrzeby definiowania tego zwrotu w sposób odmienny niż przyjęty w Kodeksie spółek handlowych. Ponadto, samo pojęcie dywidendy ma ścisły związek właśnie ze spółkami kapitałowymi i rozszerzanie go, zdaje się nie mieć celu. We wspomnianym wyżej wyroku sąd argumentował swoje stanowisko tym, że budowa zdania wskazuje na intencje ustawodawcy by fragment przepisu następujący po przecinku odnosił się tylko do *„innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych”*. Taka, a nie inna konstrukcja jednostki redakcyjnej miała być spowodowana troską ustawodawcy o poprawność gramatyczną. Argumentacja ta, nie wydaje się być przekonująca.

Druga możliwa kwalifikacja dochodów z dywidendy w SKA to przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 5b ust. 2 ustawy o PIT *„Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3”* czyli przychody

⁴ Sygn. akt. I SA/Kr 1181/07, LEX nr 463849

z pozarolniczej działalności gospodarczej. Ustawodawca przyjmuje tu fikcję prawną, w wyniku której mamy do czynienia z pozarolniczą działalnością gospodarczą w dwóch przypadkach:

- 1) gdy prowadzi ją osoba fizyczna zgodnie z definicją działalności w art. 5a pkt 6⁵⁵;
- 2) uznaje się za prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej fakt pozostawania wspólnikiem spółki osobowej, która taką działalność prowadzi we własnym imieniu.

Tak więc jeśli tylko działalność tego typu prowadzi spółka, to przyjmujemy że wspólnik także. I to każdy wspólnik bez względu na jego status (komplementariusz czy akcjonariusz). Nie ma tu znaczenia fakt czy sam prowadzi on taką działalność, czy jakąkolwiek działalność. Nieuprawnione są więc argumenty o tym, że nabywanie akcji przez akcjonariusza ma raczej na celu lokatę kapitału, a nie prowadzenie działalności⁶. Faktem jest, że akcjonariusz nie prowadzi działalności SKA, nie ponosi też w związku ze swoim statusem żadnego ryzyka gospodarczego, bo nie odpowiada za jej zobowiązania⁷⁷. Niemniej jednak, przy takiej regulacji, nie ma to znaczenia.

Konsekwencją zakwalifikowania przychodów wspólnika jako przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej jest obowiązek wpłacania zaliczek na podatek dochodowy, który wynika z art. 44 ust. 1 i 3 updof *„Podatnicy osiągnący dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 (...) są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy według zasad określonych w ust. 3”*. Obowiązek taki ciąży na nich każdego miesiąca, począwszy od tego miesiąca, w którym dochody przekroczyły kwotę powodującą obowiązek zapłacenia podatku. Jak ustalone zostało wyżej, według art. 147 ksh zysk ten jest proporcjonalny do wkładu wspólnika. Do rozwiązania pozostaje kwestia w jaki sposób prawo do zysku jest realizowane oraz jak i kiedy dochód w ogóle powstaje.

Odpowiedź na to pytanie brzmi odmiennie dla obu grup wspólników. Do komplementariuszy nakazane jest stosowanie przepisów o spółce jawnej⁸ To oznacza, że zgodnie z art. 52 par. 1 ksh, mogą oni żądać podziału i wypłaty całości zysku wraz z końcem roku obrotowego. Zatem samo prawo do zysku wynika z ustawy i powstaje z

⁵ „Działalność gospodarcza albo pozarolnicza działalność gospodarczej oznacza działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych - 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”.

⁶ Patrz np. stanowisko wnioskodawcy w wyroku WSA w Krakowie sygn. akt I SA/Kr 219/09 z 2.07.2009 r., LEX nr 511441.

⁷ Patrz art. 135 ksh.

⁸ Patrz art. 126 ksh.

mocy prawa właściwie w pierwszym dniu roku obrotowego. Podział i wypłata są już po prostu konsekwencją tego prawa i mają charakter czynności faktycznych w stosunku do świadczenia, które powstało w trakcie roku.

W przypadku akcjonariuszy stosuje się z kolei przepisy o spółce akcyjnej. Właściwy będzie tu więc art. 347 par 1 ksh, zgodnie z którym prawo do udziału w zysku powstaje z chwilą wykazania zysku w sprawozdaniu finansowym spółki, który został w drodze uchwały przeznaczony przez walne zgromadzenie do wypłaty akcjonariuszom. Tym samym właściwie do momentu podjęcia wspomnianej uchwały akcjonariusz nie jest uprawniony do żadnego świadczenia i dopiero z chwilą jej podjęcia przysługuje mu roszczenie o dywidendę.

To rozróżnienie dwóch grup wspólników jest brzemienne w skutkach w kontekście powstania obowiązku zapłaty zaliczek. Powinność taką nakłada wspomniany art. 44 ustawy o PIT. Odwołuje się on do art. 14 ust. 1 tejże ustawy, który stanowi, że *„Za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.(...)”*. Z tego przepisu wynikają dwie godne podkreślenia konsekwencje. Po pierwsze, przychodu podlegającego opodatkowaniu nie trzeba faktycznie otrzymać. W związku z tym nie mają racji bytu argumenty, że akcjonariusz nie może opłacać zaliczek w ciągu roku, bo nie zna wysokości podstawy opodatkowania i w ogóle nie otrzymuje żadnych pieniędzy. Po drugie, należy zauważyć, że przychód jest tutaj zdefiniowany jako „kwoty należne”, a więc przysługujące komuś. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 20 września 2007 r. sygn. Wyroku II FSK 1028/06 uznał ten termin za tożsamy z pojęciem „wymagalnego świadczenia, wierzytelności”⁹

Momentem, w którym przychód taki staje się wymagalny jest odpowiednio dla komplementariusza – już początek roku obrotowego, ponieważ roszczenie wynika z ustawy, a dla akcjonariusza – podjęcie uchwały o podziale i wypłacie zysku akcjonariuszom. Tak więc, skoro obowiązek wpłacania zaliczek na podatek dochodowy jest uzależniony od tego, by osiągnięty przychód był wymagalny, to obowiązek zapłaty zaliczki dla akcjonariusza powstaje dopiero po podziale zysków przez walne zgromadzenie, ponieważ wtedy podatnik nabywa roszczenie o swoją dywidendę.

⁹ *„Kwoty należne” są to te przychody, które wynikają ze źródła przychodów, jakie stanowi działalność gospodarcza, i które w następstwie prowadzenia tej działalności stają się wymagalną wierzytelnością, choćby faktycznie środków z tego tytułu jeszcze nie uzyskano. Termin „kwota należna” jest w tym ujęciu tożsamy z pojęciem „wymagalne świadczenie (wierzytelność)”*.

W typowym przypadku będzie się to odbywało raz do roku, po zakończeniu roku obrotowego, w tym miesiącu, w którym zostaje podjęta uchwała o podziale zysków. Na marginesie dodam, że warunkiem *sine qua non* powstania obowiązku zaliczkowego jest oczywiście osiągnięcie przychodu w wysokości przekraczającej kwotę powodującą obowiązek zapłacenia podatku w ogóle, bo taki wymóg stawia ust. 3 art 44 ustawy o PIT. W konsekwencji takiej interpretacji, w przypadku akcjonariusza, w trakcie roku obrotowego obowiązek zaliczkowy po prostu nie może powstać, odmiennie niż dla komplementariuszy, których przychód, a co za tym idzie wysokość zaliczek, można z łatwością na bieżąco ustalać na podstawie ksiąg rachunkowych, do których prowadzenia jest zobligowana SKA. Akcjonariusz natomiast zapłaci zaliczkę tylko za ten miesiąc, w którym otrzymał swoją wypłatę.

Zróżnicowanie sytuacji komplementariuszy i akcjonariuszy jest wręcz koniecznością jeśli pod uwagę weźmiemy odmienności w ich statusie, w wyniku których zrównanie ich mogłoby prowadzić wręcz do absurdu. W pierwszej kolejności trzeba zauważyć, że SKA może emitować akcje na okaziciela. Jak łatwo się domyślić, nastęrcza to wielu problemów w ustaleniu tożsamości wszystkich akcjonariuszy. Szczególnie, że SKA nie ma obowiązku ujawniać ich nazwisk w KRS (odwrotnie jest w przypadku komplementariuszy). Ponadto dopuszczalny jest oczywiście obrót akcjami, co sprawia, że mogą one zmieniać właścicieli nawet kilka razy dziennie. Nietrudno dostrzec, że gdyby obowiązek zaliczkowy dla obu typów wspólników wyglądał identycznie, egzekwowanie go byłoby niezwykle trudne, jeśli nie niemożliwe.

Za wyżej przedstawioną interpretacją, przyjętą między innymi przez WSA we Wrocławiu w wyroku z 22 lipca 2009 r.¹⁰ i WSA w Warszawie w wyroku z dnia 5.03.2010r.¹¹ przemawiają także reguły prawniczego rozumowania, zgodnie z którymi wątpliwości należy wyjaśniać na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), a także odrzucać rozwiązania prowadzące do absurdu. Akcjonariusz nie może ponosić negatywnych konsekwencji z powodu niedoskonałego ustawodawstwa, które, choć sprawdza się w przypadku komplementariuszy, to do akcjonariuszy nie daje się po prostu zastosować. Przedstawione powyżej rozwiązanie jest jednocześnie najbardziej korzystnym dla podatnika, jaki i najbardziej uzasadnionym w obliczu obowiązujących przepisów.

¹⁰ Sygn. akt I SA/Wr 1063/09, LEX nr 529245.

¹¹ Sygn. akt III SA/Wa 1626/09, LEX nr 611590.