

2 kwietnia 2012 nr 65 (3203)

Na jakie problemy natrafiają akcjonariusze spółek komandytowo-akcyjnych

6 pytań do Michała Wilka, counsela w Kancelarii KSP Legal & Tax Advice



Materiały prasowe

- 1. Spółki komandytowo-akcyjne stanowią optymalną podatkowo alternatywę dla spółek kapitałowych. Podatkowe rozliczenia akcjonariuszy takich spółek są jednak problematyczne. Niedawna uchwała 7 sędziów NSA (sygn. akt II FPS 1/11) rozwiewa część wątpliwości w tym zakresie. Nie kończy jednak dyskusji na temat zasad rozliczania dochodów akcjonariuszy. W czym przejawia się atrakcyjność tej formy prowadzenia firmy?**

Spółki komandytowo-akcyjne są ciekawą alternatywą dla spółek kapitałowych. Ich zaletą, podobnie jak w przypadku innych spółek osobowych, jest transparentność podatkowa. Nie są one podatnikami podatku dochodowego, a wygenerowany przez nie dochód jest opodatkowany jednokrotnie, tylko na poziomie wspólnika. Jednocześnie umożliwiają ograniczenie odpowiedzialności majątkowej części wspólników, w tym przypadku akcjonariuszy. Taka forma prawna pozwala na łatwiejsze pozyskanie kapitału własnego spoza grona pierwotnych założycieli. Dostarczycielem kapitału są akcjonariusze, którzy w zamian za swój wkład uzyskują instrument o znacznie większej płynności niż w przypadku udziału w innych typach spółek osobowych czy w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Niedostosowanie przepisów podatkowych do specyfiki tych spółek powoduje jednak, że opodatkowanie dochodów akcjonariusza nastrocza problemów praktycznych.

- 2. O jakich zasadach podatkowych muszą pamiętać wspólnicy?**

Przepisy ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2010 r. nr 51, poz. 307 z późn. zm.) oraz ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.) jednakowo traktują dochody wspólników wszystkich typów spółek osobowych. W przypadku wspólników będących osobami fizycznymi dochody z udziału w spółkach osobowych są kwalifikowane do źródła dochodów „działalność gospodarcza”. Z kolei w przypadku osób prawnych dochody takie łączy się z innymi dochodami wspólnika. W świetle tych przepisów dochody powinny być przypisywane wspólnikom proporcjonalnie do ich udziału w zyskach. Zdaniem organów podatkowych należy je rozpoznawać u akcjonariuszy na bieżąco, tj. w miarę ich generowania przez spółkę. Takie podejście nie bierze pod uwagę specyfiki spółek komandytowo-akcyjnych, a w szczególności charakteru dochodów uzyskiwanych przez akcjonariuszy w takich spółkach.

3. Podobnie jak w przypadku spółek akcyjnych, akcjonariusze w spółkach komandytowo-akcyjnych otrzymują roszczenie o wypłatę zysków spółki w momencie, gdy zostanie podjęta uchwała o wypłacie dywidendy. Do czasu jej podjęcia akcjonariusze nie uzyskują żadnych wpływów. Jak do tego typu wypłat podchodzi fiskus?

Zdaniem organów podatkowych powinni oni płacić na bieżąco zaliczki na podatek od przypadającego na nich narastającego dochodu generowanego przez spółkę. Przyjęcie takiego rozwiązania w praktyce oznaczałoby, że płacone przez akcjonariusza zaliczki na podatek będą oderwane od faktycznie uzyskanych wpływów z dywidendy. Do czasu podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy wspólnik nie otrzymuje żadnego dochodu, tymczasem na bieżąco będzie musiał płacić zaliczki na podatek od niezyskanego dochodu. Akcje spółki komandytowo-akcyjnej mogą zmieniać właściciela wielokrotnie w ciągu miesiąca. Nie każdy akcjonariusz uzyska więc roszczenie o wypłatę dywidendy, a będzie musiał mimo to zapłacić podatek. Kalkulacja dochodu przypadającego na akcjonariuszy w sytuacji częstych zmian w akcjonariacie będzie kłopotliwa albo wręcz niemożliwa do wykonania. Spółka nie będzie więc w stanie dostarczyć akcjonariuszom informacji potrzebnych do prawidłowego dokonania przez nich rozliczeń podatkowych.

4. Czy sądy administracyjne podzielają zdanie urzędników skarbowych?

Niestety, wskazane podejście jest jednolicie prezentowane przez organy podatkowe. Za takim stanowiskiem opowiada się także część sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z 15 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 2/10). Większość składów sędziowskich była w ostatnim czasie odmiennego zdania (np. wyrok NSA z 30 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1925/09). Wobec występujących rozbieżności zagadnienie to zostało przedstawione do rozstrzygnięcia składowi 7 sędziów NSA, który 16 stycznia br. podjął uchwałę w tym zakresie (sygn. akt II FPS 1/11).

5. Co wynika z rozstrzygnięcia NSA?

W uchwale z 16 stycznia 2012 r. NSA nie zgodził się ze stanowiskiem organów podatkowych. Sąd stwierdził, że 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. Opowiedział się zatem za rozpoznaniem przychodu dopiero w chwili, w której akcjonariusz faktycznie otrzymuje wpływy z zysków spółki. Zaprzeczył tym samym konieczności rozpoznawania przychodu i zapłaty zaliczek w trakcie roku na podstawie narastających dochodów spółki, co należy ocenić pozytywnie. Uchwała zawiera jednak kontrowersyjne tezy w uzasadnieniu. Wskazuje, że dochody akcjonariusza nie są dochodami z działalności gospodarczej, co wydaje się sprzeczne z niektórymi przepisami ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2010 r. nr 220, poz. 1447 z późn. zm.) oraz ustaw o CIT i PIT. Ustawa o PIT wprost klasyfikuje dochody wspólników spółek osobowych do źródła działalność gospodarcza. Trudno przyjmować, że zamiarem ustawodawcy było zróżnicowanie

schematu rozliczania takich przychodów w zależności od tego, czy współnikiem jest osoba fizyczna, czy osoba prawna.

6. Uchwała była oczekiwana przez inwestorów zainteresowanych spółkami komandytowo-akcyjnymi. Głównym postulatem było uzyskanie pewności co do zasad rozliczania współników. Czy to życzenie zostało spełnione?

Uchwała jest krokiem w dobrą stronę. Uprości rozliczenia podatkowe akcjonariuszy będących osobami prawnymi. Powinna także ujednoczyć podejście sądów administracyjnych do tego tematu. Dzięki niej inwestorzy mogą liczyć, że ewentualny spór z organem podatkowym na etapie postępowania sądowego zakończy się wynikiem zgodnym z uchwałą. Uchwała nie zakończy jednak całego sporu. Dotyczy ona wyłącznie akcjonariuszy będących osobami prawnymi. Sytuacja akcjonariuszy będących osobami fizycznymi, którzy przeważają w takich spółkach, jest zatem w dalszym ciągu niepewna. Wydaje się, że zasady rozliczania takich akcjonariuszy powinny być podobne, tj. prowadzić do wykazywania przychodu dopiero w chwili uzyskania dywidendy. Niemniej jednak wynikające z uchwały stanowisko, że dochody takie nie stanowią dla podatnika CIT dochodów z działalności gospodarczej, jest sprzeczne z klasyfikacją wynikającą z literalnego brzmienia przepisów ustawy o PIT. Organy podatkowe mogą zatem argumentować, że w przypadku osób fizycznych zasady są odmienne, a uchwała nie ma zastosowania.

Są także inne minusy podejścia zaprezentowanego w uchwale. Uniemożliwia ono akcjonariuszom rozliczanie strat generowanych przez spółki komandytowo-akcyjne. Akcjonariusz będzie bowiem wykazywał wyłącznie wynik dodatni (w przypadku wypłaty dywidendy) lub zerowy (w przypadku jej braku). Nie dla każdego inwestora będzie to zatem rozwiązanie optymalne.

Przedsiębiorców zainteresowanych tą formą działalności przestrzegalbym przed zbyt optymistyczną oceną możliwych skutków uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego. W przypadku akcjonariuszy będących osobami fizycznymi uchwała najprawdopodobniej nie zmieni dotychczasowego podejścia organów podatkowych. Występując z wnioskiem o interpretację, należy przygotować się na spór sądowy z organem, który przedłuży uzyskanie satysfakcjonującej inwestora odpowiedzi o pół roku lub więcej. Niewykluczone, że zamieszanie wprowadzone uchwałą będzie na tyle duże, że temat znowu trafi pod ocenę szerszego składu NSA. Na przyszłość dobrze byłoby natomiast, aby kwestia została doprecyzowana drogą legislacyjną poprzez nowelizację ustaw o PIT i CIT w celu jednoznacznego sklasyfikowania dochodów akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych.

Wydana przez NSA uchwała uniemożliwia akcjonariuszom rozliczanie strat generowanych przez spółki. Będą oni bowiem wykazywać wyłącznie wynik dodatni (wypłata dywidendy) lub zerowy (brak wypłaty), co nie dla każdego jest optymalne

ROZMAWIAŁA EWA MATYSZEWSKA