

2011-10-04 08:50

Ile sposobów na rozliczenie podatków ma akcjonariusz



Spółki komandytowo-akcyjne coraz częściej stanowią narzędzie optymalizacji podatkowej. Ich zaletą, podobnie jak innych spółek osobowych jest jednokrotne opodatkowanie dochodu (tylko na poziomie wspólnika). Umożliwiają one także ograniczenie odpowiedzialności wspólników będących akcjonariuszami. Niedostosowanie przepisów podatkowych do specyfiki tych spółek powoduje jednak, iż opodatkowanie dochodów akcjonariusza następuje problemów w praktyce.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych dochody wspólników spółek osobowych (będących osobami fizycznymi) stanowią dochody z działalności gospodarczej, przypisywane wspólnikom proporcjonalnie do ich udziału w zyskach. Regulacje te nie biorą jednak pod uwagę specyfiki spółek komandytowo-akcyjnych, a w szczególności, charakteru dochodów uzyskiwanych przez akcjonariuszy w takich spółkach.

Akcjonariusze uczestniczą w zyskach spółki tylko w momencie, gdy zostanie podjęta uchwała o wypłacie dywidendy. Tymczasem akcje takiej spółki mogą zmieniać właściciela kilka razy w ciągu miesiąca (a nawet w ciągu dnia - jeśli są przedmiotem obrotu giełdowego).

Powyższe powoduje, że oparta na literalnym brzmieniu przepisów metoda związana z zapłatą comiesięcznych zaliczek na podatek może być w wielu sytuacjach niemożliwa do zastosowania. Oderwanie kalkulacji dochodu do opodatkowania u akcjonariuszy od faktycznie uzyskanych wpływów z dywidendy można także oceniać jako niesprawiedliwe. Akcjonariusz może bowiem w okresie posiadania akcji nie uzyskać żadnych wpływów z dywidendy, a będzie zobowiązany do bieżących płatności podatku od dochodu, którego w praktyce nie uzyskał.

Cztery drogi interpretacji przepisów

Brak jednoznacznych przepisów skutkowało wytworzeniem się różnych opinii wśród przedstawicieli organów podatkowych i sądów administracyjnych.

1. Dochód z działalności gospodarczej

Pierwsze i najczęściej występujące wśród organów podatkowych stanowisko oparte jest na literalnej interpretacji przepisów. Dochody akcjonariuszy są traktowane tak samo, jak dochody innych wspólników spółek osobowych - tj. jako dochody z działalności gospodarczej opodatkowane na bieżąco, z koniecznością zapłaty zaliczek na podatek. Organy podatkowe nie dostrzegają problemów, przed jakimi stoją przy takim rozwiązaniu wspólnicy: konieczność ustalania przychodu przypadającego na poszczególnych akcjonariuszy w sytuacji zmian w akcjonariacie, zapłata podatku od dochodu, którego wspólnik faktycznie nie uzyskał, (a być może nie uzyska nigdy).

Do plusów można natomiast zaliczyć możliwość skorzystania z liniowej stawki 19 proc. PIT (w przypadku akcjonariuszy będących osobami fizycznymi) oraz możliwość rozliczania poniesionych przez spółkę strat podatkowych.

2. Dochód z działalności gospodarczej, ale bez bieżących zaliczek



Dochody akcjonariuszy

Kiedy trzeba zapłacić podatek w spółce komandytowo-akcyjnej

Zgodnie z drugim podejściem, które coraz częściej pojawia się w wyrokach sądów administracyjnych (np. wyrok NSA z 30 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1925/09 oraz wyrok WSA w Gdańsku z 28 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 573/11), dochody akcjonariuszy są kwalifikowane do źródła działalność gospodarcza. Sądy uwzględniają jednak fakt, iż akcjonariusz uzyskuje skuteczne roszczenie o wypłatę dywidendy dopiero z chwilą podjęcia uchwały o jej wypłacie.

Zaliczki są zatem płatne wyłącznie za miesiąc, w którym następuje wypłata dywidendy, w oparciu o jej wysokość. Takie podejście ma sporo zalet: możliwość opodatkowania stawką liniową PIT, brak konieczności wyliczania comiesięcznych zaliczek na podatek, przypisanie dochodu akcjonariuszom, którzy faktycznie uzyskali dochód ze spółki. Oznacza ono także możliwość odraczania w czasie opodatkowania dochodów spółki komandytowo-akcyjnej przypadających na akcjonariuszy do chwili podjęcia decyzji o wypłacie dywidendy.

Ostatnia zaleta skutkować może jednak ryzykiem kwestionowania tego rozwiązania przez organy podatkowe. Wadą jest także brak możliwości rozliczania przez akcjonariusza ewentualnych strat generowanych przez spółkę.

3. Dochód jak od dywidend



Kontrola w spółce z o. o.

Kto może ją zrobić

Trzecie stanowisko, zaprezentowane w kilku wyrokach sądowych, zrównuje dochód akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych z dochodem z dywidend. Akcjonariusz zamiast dochodu z działalności gospodarczej uzyskuje w związku z wypłatą dywidendy dochód z kapitałów pieniężnych (z dywidend) opodatkowany według zryczałtowanej stawki 19 proc. PIT. Tu także możliwe jest odroczenie opodatkowania dochodów generowanych przez spółkę w czasie.

Wybór tej opcji skutkuje jednak ryzykiem, że w przypadku jej zakwestionowania, akcjonariusz nie będzie mógł skorzystać z liniowej stawki PIT (będzie już bowiem za późno na złożenie stosownego oświadczenia w tym zakresie).

4. Dochód z innych źródeł

Ostatnie, najrzadziej prezentowane stanowisko wskazuje, że akcjonariusz z chwilą wypłaty dywidendy otrzymuje przychód kwalifikowany do tzw. innych źródeł, opodatkowany według skali progresywnej. Rozwiązanie to jest zatem najmniej korzystne. Budzi także największe wątpliwości co do podstaw prawnych do jego przyjęcia.

Postulowane rozwiązania

Niedostosowane przepisy komplikują rozliczenia spółkom komandytowo-akcyjnym oraz ich akcjonariuszom i narażają ich na ryzyko podatkowe. Postulowane byłoby zatem ich uzupełnienie o zasady przypisywania dochodu akcjonariuszom spółek komandytowo-akcyjnych. Do czasu wyeliminowania problemu drogą legislacyjną, pewność co do konsekwencji podatkowych może zapewnić wyłącznie otrzymanie interpretacji indywidualnej przepisów podatkowych. Warto również dodać, że zasadami rozliczeń podatkowych akcjonariuszy w spółkach komandytowo-akcyjnych zajmie się wkrótce poszerzony skład 7 sędziów NSA. Ciekawe jest, czy w świetle różnych stanowisk zaprezentowanych do tej pory przez sądy administracyjne NSA zdecyduje się jednoznacznie rozstrzygnąć tę kwestię.

Michał Wilk

Autor jest doradcą podatkowym w kancelarii KSP Legal & Tax Advice