

# Zmieni się zakres opodatkowania niepodzielonych zysków

**N**owelizacja ustawy o CIT oraz ustawy o PIT<sup>1</sup> wchodząca w życie od 1 stycznia 2015 r. modyfikuje zasady opodatkowania niepodzielonych zysków przy przekształceniu spółki kapitałowej w osobową. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT (art. 25 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT) za dochód z udziału w zyskach osób prawnych uważa się wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną. Przychód określa się na dzień przekształcenia.

Powstaje w związku z tym wątpliwość, jak przez pryzmat nowych przepisów będą traktowane przekształcenia dokonane przed 1 stycznia 2015 r.

## Regulacje dotyczące zysków niepodzielonych

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT<sup>2</sup> w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r. dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe. Przychód powinien zostać określony na dzień przekształcenia. Analogiczną regulację zawierał art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT<sup>3</sup>.

Ustawa o CIT oraz ustawa o PIT nie definiują wprost pojęcia „niepodzielone zyski”. W związku z tym pomocne może być odniesienie się do regulacji Kodeksu spółek handlowych (dalej: KSH)<sup>4</sup>.

Kodeks spółek handlowych stanowi, że przedmiotem obrad zwyczajnego zgromadzenia wspólników



**ELŻBIETA KOKOT**  
konsultant podatkowy  
KSP Legal & Tax  
Advice

(zgromadzenia walnego akcjonariuszy) powinno być podjęcie uchwały o podziale zysku lub pokryciu straty (art. 231 § 2 pkt 2 KSH; art. 395 § 2 pkt 2 KSH). Wspólnik (akcjonariusz) ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników (art. 191 § 1 KSH; art. 347 § 1 KSH).

Natomiast kwota przeznaczona do podziału między wspólników (akcjonariuszy) nie może przekroczyć zysku za ostatni rok obrotowy powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, udziały własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub umową spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowy lub rezerwowe (art. 192 KSH; 348 § 1 KSH).

Z przytoczonych przepisów można wywnioskować, że Kodeks spółek handlowych celowo rozróżnia niepodzielone zyski od zysków przekazanych na kapitały zapasowe i rezerwowe, i że zyski niepodzielone to takie, co do których nie została podjęta uchwała w przedmiocie ich rozdysponowania. W praktyce powstawały pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami spory, czy za niepodzielone zyski należy uznać tylko te, co do których nie została podjęta żadna uchwała, czy też powinno się do nich zaliczać także zyski, co do których została podjęta uchwała o ich przekazaniu na kapitał zapasowy czy rezerwowy spółki.

## Stanowisko fiskusa i sądów

Organy podatkowe stanęły na stanowisku, że pojęcie „niepodzielone zyski” obejmuje wszystkie zyski, które mogły zostać przeznaczone na dywidendę, lecz nie zostały przeznaczone uchwałą wspólników. Wprowadzając zapis o niepodzielonych zyskach, ustawodawca objął nim cały zbiór zysków wypracowanych przez spółki kapitałowe,

<sup>1</sup> Ustawa z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r. poz. 1328 ze zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).

<sup>3</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

<sup>4</sup> Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.).

lecz nie wypłaconych wspólnikom przed datą przekształcenia w spółki osobowe. Do zbioru tego zaliczyć należy nie tylko zyski bieżącego roku, ale również zyski wypracowane w latach poprzednich przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, a nie rozdzielone między wspólników, lecz przekazane np. na kapitał zapasowy, kapitały (fundusze) rezerwowe lub na pokrycie straty z lat ubiegłych<sup>5</sup>.

Natomiast sądy administracyjne w większości uważały, że znaczenie pojęcia „niepodzielone zyski” należy szukać w przepisach Kodeksu spółek handlowych. Pomimo że kodeks ten nie zawiera definicji tego pojęcia, to w sytuacji, gdy zysk ten został rozdysponowany zgodnie z umową spółki, przez np. jego przekazanie na kapitał zapasowy czy rezerwowy, nie jest on już zaliczany do kategorii zysków niepodzielonych.

Zawężenie rozumienia art. 10 ust.1 pkt 8 ustawy o CIT (art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy o PIT) wyłącznie do zysków niepodzielonych między wspólników prowadziłoby do rozszerzenia obowiązku podatkowego, co jest niedopuszczalne<sup>6</sup>. Upowszechnienie się wśród składów orzekających korzystnego dla podatników stanowiska nie wpłynęło jednak na zmianę podejścia przez Ministerstwo Finansów, które wolało trwać do końca przy swoim, aż do zmiany przepisów, która jednoznacznie wskazuje na opodatkowanie wszystkich kwot zysków, które nie zostały wypłacone w formie dywidendy. Ciekawe może być natomiast to, jak sformułowanie nowych przepisów wpłynie na interpretacje dotychczasowe.

## Nowelizacja ustaw o podatku dochodowym

W nowelizacji ustawy o CIT wchodzącej w życie z 1 stycznia 2015 r. postanowiono uściślić pojęcie niepodzielonych zysków, w ten sposób, że po słowach „za dochód z udziału w zyskach osób prawnych uważa się wartość niepodzielonych zysków w spółce” dodano stwierdzenie „oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej”.

W uzasadnieniu do ustawy nowelizującej wskazano, że wykładnia przepisu dotyczącego zysków niepodzielonych dokonana przez sądy jest niezgodna z intencją ustawodawcy wyrażoną w treści uzasadnienia do ustawy z 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 sierpnia 2014 r., nr IPTPB2/415-351/14-2/KR; interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 kwietnia 2014 r., nr IPTPB3/423-455/13-2/GG; interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 marca 2014 r., nr ILPB4/423-499/13-4/ŁM.

<sup>6</sup> Zob. wyrok NSA z: 29 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 930/10, 8 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1050/10, 19 kwietnia 2012 r. sygn. akt II FSK 1935/10, 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2366/11; wyrok WSA we Wrocławiu z 19 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1486/11 oraz 20 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1509/11, WSA w Poznaniu z 1 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Po 835/11, WSA w Rzeszowie z 6 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Rz 891/12.

<sup>7</sup> Dz.U. nr 209, poz. 1316 ze zm.

# Od 1 stycznia 2015 r. nastąpiło rozszerzenie zakresu zysków, które podlegają opodatkowaniu

W uzasadnieniu tym wyraźnie podkreślono, że „umowa spółki może przewidywać inny niż wypłata dywidendy sposób podziału zysku np. przeniesienie go do kapitału zapasowego lub innego funduszu celowego, przeznaczenie na pokrycie straty lub na działalność inwestycyjną. Środki zgromadzone na tych funduszach to przysługująca wspólnikom, a nie podzielona i nie wypłacona dywidenda”. W uzasadnieniu wskazano także, że nie ma uzasadnienia dla różnicowania sytuacji podatników wyłącznie przy uwzględnieniu kryterium podjęcia uchwały o przeznaczeniu zysku na kapitały spółki.

### Tworzenie kapitału zapasowego i rezerwowego

Na pokrycie straty należy utworzyć kapitał zapasowy. Do kapitału zapasowego trzeba przelewać nadwyżki, osiągnięte przy emisji akcji powyżej ich wartości nominalnej, a pozostałe – po pokryciu kosztów emisji akcji. Do kapitału zapasowego wpływają również dopłaty, które uiszczają akcjonariusze w zamian za przyznanie szczególnych uprawnień ich dotychczasowym akcjom, o ile te dopłaty nie będą użyte na wyrównanie nadzwyczajnych odpisów lub strat.

Statut może przewidywać tworzenie innych kapitałów na pokrycie szczególnych strat lub wydatków (kapitały rezerwowe).

Niemniej jednak przez sformułowanie o „wartości niepodzielonych zysków w spółce oraz wartości zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej” przepis wyraźnie odróżnia te dwie kategorie.

Nowa redakcja przepisu stanowi zatem dodatkowy argument na potwierdzenie, że od 1 stycznia 2015 r. nastąpiło rozszerzenie zakresu zysków, które podlegają opodatkowaniu w dniu przekształcenia o zyski przekazane na kapitały inne niż kapitał zakładowy.

*A contrario*, do 31 grudnia 2014 r. zyski, co do których podjęto uchwałę o ich przekazaniu na kapitały spółki inne niż zakładowy, nie będą podlegały opodatkowaniu w chwili przekształcenia w spółkę osobową. Nie jest to jednak zmiana doprecyzowująca, lecz zmieniająca zakres opodatkowania.