



Warszawa, dnia 2 marca 2012 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 7.03.12.  
nr 1040 podpis. Borusewicz

DD5/0602/2/12/KSM/BMI9-1886

*p. J. Kwieciński*  
SEKRETARIAT  
Biura Prac Senackich  
Wpłynęło dn. 8.03.12  
nr 1815 podpis. *[signature]*

Szanowny Pan  
Bogdan Borusewicz  
Marszałek Senatu  
Rzeczypospolitej Polskiej

*Szanowny Panie Marszałku,*

W związku z przesłanym przy piśmie z dnia 8 lutego 2012 r. nr BPS/043-05-145/12 Oświadczeniem złożonym przez senatora Ryszarda Knosale na 5 posiedzeniu Senatu w dniu 2 lutego 2012 r., dotyczącym kwestii rozliczania podatku dochodowego przez akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej, uprzejmie wyjaśniam.

Podobnie jak w zdecydowanej większości krajów, w Polsce obowiązuje „klasyczny” system opodatkowania dochodów, posiadających osobowość prawną spółek kapitałowych (spółek z o.o. i spółek akcyjnych). Polega on na tym, iż w przypadku dochodu uzyskiwanego z działalności prowadzonej przez te osoby prawne, ekonomicznie dochód taki podlega „dwupoziomowemu” opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Opodatkowanie tego dochodu odbywa się na poziomie spółki, a następnie - w przypadku efektywnego uzyskania dochodu przez wspólnika (akcjonariusza) tej spółki, w tym w następstwie wypłaty mu przez spółkę dywidendy - podatek dochodowy pobierany jest także od dochodów tego wspólnika.

Inaczej jednak wygląda sytuacja w zakresie opodatkowania spółek nieposiadających osobowości prawnej (spółek jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych oraz cywilnych). Przyjęte w polskim systemie podatkowym rozwiązania, analogiczne do rozwiązań obowiązujących w większości innych krajów, zakładają bowiem podatkową transparentność takich spółek. W konsekwencji uzyskane z prowadzonej przez takie „osobowe” spółki działalności dochody nie podlegają opodatkowaniu na poziomie spółki. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają jedynie wspólnicy tych spółek. Jak bowiem wynika z art. 5 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „updop”) przychody uzyskiwane przez spółkę osobową dla celów tego podatku podlegają uznaniu - proporcjonalnie do posiadanego przez każdego ze wspólników udziału w zyskach spółki osobowej - za przychody wspólnika i połączeniu z jego pozostałymi przychodami. Podobna sytuacja dotyczy również kosztów uzyskania przychodów. Koszty, choć ekonomicznie ponoszone są przez spółkę osobową, to zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 updop stanowią koszty wspólników takiej spółki i podlegają połączeniu z pozostałymi podatkowymi kosztami tych osób.



Ministerstwo  
Finansów

Analogiczne zasady dotyczące podatkowego traktowania przychodów i kosztów spółek osobowych wynikają również z treści art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „updof”) z tą wszakże różnicą, iż dodatkowo – w art. 5b ust. 2 updof - ustawodawca określił, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, to również uzyskane z tytułu udziału w tej spółce przychody wspólnika będącego osobą fizyczną traktowane są jako przychody tej osoby uzyskane z działalności gospodarczej.

Wspomnieć w tym miejscu należy, iż niektóre państwa stosujące również system transparentnego traktowania spółek osobowych czynią jednak dla niektórych z tych spółek wyjątki. Państwa takie jak Francja, Belgia, Włochy i Niemcy traktują bowiem spółki komandytowo – akcyjne (dalej: „SKA”) jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji takiego traktowania, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają zarówno dochody tych spółek, jak i dochody wspólników oraz akcjonariuszy uzyskane z tytułu udziału w ich zyskach.

Podkreślić należy, iż polskie przepisy podatkowe nie zawierają żadnych wyjątków i różnic w zakresie zasad opodatkowania zarówno spółek niemających osobowości prawnej jak i wspólników takich spółek. Zwracał zresztą na to uwagę również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt II FSK 3/10), w którym stwierdza:

*„ (...) podkreślić należy, że w przepisach prawa podatkowego, brak jest jakiegokolwiek przepisu, który stanowiłby podstawę stosowania wobec akcjonariusza SKA odmiennych zasad opodatkowania niż w stosunku do komplementariusza SKA oraz wspólników innych spółek niemających osobowości prawnej. (...) Sąd kasacyjny w orzekającym składzie uznaje za zasadny pogląd, że w konsekwencji przyjętego w sprawie stanowiska, co do opodatkowania dochodów akcjonariusza SKA jako dochodów z działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 14 ust. 1 i art. 44 u.p.d.o.f., co oznacza, że podatnik osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14, obowiązany jest bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Pogląd taki uzasadniony jest głównie tym, że skoro ustawa podatkowa nie różnicuje prawnopodatkowej sytuacji wspólników SKA, do akcjonariusza należy stosować takie same zasady w zakresie obowiązków podatkowych, jak do komplementariusza. (...) Podkreślić trzeba, iż przepisy prawa podatkowego stanowią autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje prawne - w spornym przypadku przepisy Kodeksu spółek handlowych, w tym art. 126 K.s.h. (traktującego o odpowiednim stosowaniu do SKA przepisów dotyczących spółki komandytowej lub akcyjnej) mogą być traktowane jako przepisy szczególne tylko wówczas, gdy prawo podatkowe tak stanowi.”.*

Tezy jakie wynikają z powyższego wyroku NSA nie znalazły jednak akceptacji w uchwale przyjętej w składzie 7 sędziów przez NSA w dniu 16 stycznia 2012 r. w której sąd stwierdził, iż *„Biorąc pod uwagę pozycję prawną akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej należy stwierdzić, iż 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...”.* Stwierdził w niej także, iż *„w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (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, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.)“.

Poglądy wyrażone w powyższej uchwale NSA nie do końca zostały podzielone przez doktrynę. Za przykład posłużyć może zamieszczony w Rzeczypospolitej z dnia 24.02.2012 r. artykuł „Nowe możliwości optymalizacji po uchwale w sprawie spółek komandytowo-akcyjnych”, którego autor – doktor nauk prawnych i ekonomicznych, adiunkt w Szkole Głównej Handlowej, partner w firmie Rödl & Partner Pan Marcin Jamroży – podkreślając korzyści podatkowe, jakie podatnikom może przynieść stanowisko NSA wyrażone w tej uchwale, odniósł się jednak krytycznie do niektórych tez z niej wynikających.

Wskazać także należy, iż już po wydaniu powyższej uchwały przez NSA, w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych prezentowane są odmienne poglądy niż wynikające z uchwały NSA, a mianowicie, iż dochód akcjonariusza SKA będącego osobą fizyczną należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej (np. wyrok WSA w Warszawie z 1.02.2012 sygn. akt VIII SA/Wa 976/11, wyrok WSA w Krakowie z 8.02.2012 sygn. akt I SA/Kr 1924/11).

Odnosząc się do zawartego w przywołanym na wstępie Oświadczeniu Pana senatora Ryszarda Knosale postulatu rozważenia potrzeby wprowadzenia w ustawach o podatku dochodowym zmian określających, że momentem powstania przychodu po stronie akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej jest podjęcie uchwały o wypłacie tym akcjonariuszom dywidendy, pragnę wyjaśnić, iż w Ministerstwie Finansów z uwagą analizowana jest aktualnie sytuacja prawno-podatkowa spółek komandytowo-akcyjnych oraz akcjonariuszy takich spółek. Nie jest zatem wykluczone, iż podjęte zostaną działania legislacyjne, których celem będzie jednoznaczne określenie zasad opodatkowania podatkiem dochodowym tych podmiotów, z uwzględnieniem jednak zachowania wewnętrznej spójności polskiego systemu podatkowego. Na obecnym etapie prac nie można jednak jeszcze przesądzać rozwiązań jakie zostaną w tej materii przyjęte.

2  
Zapowiadania Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
Maciej Grabowski