

Warszawa, dnia 27 listopada 2013 r.

Poz. 46

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5/033/1/13/KSM/RD-122180/13
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 25 listopada 2013 r.

**w zakresie opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza
spółki komandytowo-akcyjnej**

Działając na podstawie art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym mając na względzie tezy wynikające z uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 16 stycznia 2012 r. (sygn. II FPS 1/11) oraz z dnia 20 maja 2013 r. (sygn. akt II FPS 6/12) w kwestii opodatkowania dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej zmieniam interpretację ogólną z dnia 11 maja 2012 r. nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 oraz przekazuję następujące wyjaśnienia.

W dniu 16 stycznia 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) podjął w składzie siedmiu sędziów uchwałę (sygn. akt II FPS 1/11) w której zawarł tezy dotyczące zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, dochodów niebędącego komplementariuszem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej (dalej: „S.K.A.”). NSA uznał m.in., iż u akcjonariusza S.K.A. niebędącego komplementariuszem przychód z tytułu dywidendy wypłaconej na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku podlega opodatkowaniu w dniu faktycznego otrzymania dywidendy. Przychodem akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej z tytułu posiadanych praw do udziału w zysku tej spółki są bowiem środki pieniężne lub wartości pieniężne otrzymywane w wyniku podziału jej zysku.

Po podjęciu uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. pojawiły się wątpliwości, czy tezy w niej zawarte można odnieść również do sytuacji akcjonariusza będącego osobą fizyczną. Sądy administracyjne rozstrzygając sprawy takich akcjonariuszy, nie kwestionując niemożności powoływania się przez nie wprost na ww. uchwałę wskazywały jednocześnie, iż „przyjęta w niej argumentacja jest analogiczna do będącej podstawą rozstrzygnięcia w sprawie niniejszej” [tj. dotyczącej akcjonariusza będącego osobą fizyczną] (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 1.02.2012 r., sygn. akt VIII SA/Wa 976/11). Posiłkując się tezami omawianej uchwały sądy administracyjne, w sprawach dotyczących podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, prezentowały rozbieżne oceny, co do momentu, z jakim wiązać należy datę uzyskania przez wspomnianego akcjonariusza przychodu z uczestnictwa w zysku S.K.A., jak również co do rodzaju źródła uzyskanego przez akcjonariusza przychodu oraz czynności prawnej będącej podstawą ustalenia daty wystąpienia tego przychodu. Ponadto w wyrokach:

z 1.02.2012 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 976/11), z 8.02.2012 r. (sygn. akt I SA/Kr 1924/11), z 2.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 77/12) i z 8.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 95/12) Wojewódzkie Sądy Administracyjne uznały iż dochód akcjonariusza S.K.A. będącego osobą fizyczną z tytułu udziału w jej zyskach należy kwalifikować jako dochód osiągnięty z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, a ponadto dochód ten powiązały nie z datą faktycznej wypłaty „dywidendy”, lecz z datą podjęcia uchwały o jej wypłacie. Skonfrontowanie rozstrzygnięcia zapadłego w ww. wyrokach z tezami uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. prowadziło do trudnego do zaakceptowania wniosku o występowaniu zasadniczej różnicy w kwalifikacji przychodu akcjonariuszy S.K.A., zależnej od osoby samego akcjonariusza.

Uznając – z uwagi na powyższe – iż rodzaj akcjonariusza (osoba fizyczna lub prawna) nie ma decydującego znaczenia w zakresie oceny tez wynikających z uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. w dniu 11 maja 2012 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną uwzględniającą główne tezy wynikające z tej uchwały, odnosząc je w tym samym stopniu do akcjonariuszy będących osobami prawnymi, jak i akcjonariuszy będących osobami fizycznymi. Bazując na ww. rozstrzygnięciach wojewódzkich sądów administracyjnych zapadłych po podjęciu uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. w interpretacji tej Minister Finansów przyjął jednakże – inaczej niż NSA w omawianej uchwale – że przychód akcjonariusza S.K.A. – zarówno na gruncie przepisów ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm. (dalej: „updog”) jak i ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm. (dalej: „updog”) powstaje nie z chwilą faktycznej wypłaty dywidendy, lecz z chwilą podjęcia uchwały o jej wypłacie (z tą chwilą akcjonariusze uzyskują roszczenie o wypłatę dywidendy).

Mimo podjęcia przez NSA uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r., jak i wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej z dnia 11 maja 2012 r. kwestia opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, dochodów akcjonariusza S.K.A. nadal budziła wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych. W konsekwencji, w dniu 20 maja 2013 r. NSA podjął w składzie siedmiu sędziów kolejną uchwałę (sygn. akt II FPS 6/12), tym razem w zakresie zasad opodatkowania dochodów akcjonariusza S.K.A. będącego osobą fizyczną. W uchwale tej NSA wskazał na istniejące kontrowersje w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczące daty uzyskania przychodów przez akcjonariusza S.K.A. stwierdzając m.in.: *„... orzeczenia wskazują na istniejącą, poważną rozbieżność poglądów zarówno co do źródła przychodu, do którego należy zaliczyć dywidendę, jak i skutków tego zaliczenia w postaci określenia momentu uzyskania przychodu i obowiązku zapłaty zaliczek na podstawie art. 44 ust. 1 u.p.d.o.f. Nie można także pominąć, że w zależności od przyjętego poglądu moment powstania przychodu określany jest identycznie jak przyjęto w uchwale II FPS 1/11 w odniesieniu do dywidendy wypłacanej akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej, będącego osobą prawną bądź w dacie wcześniejszej, niż wynikająca z powołanej uchwały. Może to prowadzić do różnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego - akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych wyłącznie z tego powodu, że jeden z nich jest osobą fizyczną, a drugi osobą prawną.”*

Jednocześnie, w sentencji uchwały z dnia 20 maja 2013 r. NSA orzekł, iż przychód (dochód) osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, stosownie do art. 5b ust. 2 updog, jest przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej. Natomiast w świetle art. 44 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, osoba fizyczna, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu, którą w myśl art. 14 ust. 1i tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy.

Uwzględniając zatem poglądy wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny w obu omówionych uchwałach przyjąć należy, iż kwota przyznanej przez walne zgromadzenie SKA akcjonariuszowi niebędącemu komplementariuszem (osobie fizycznej, osobie prawnej) i wypłaconej dywidendy stanowi przychód takiego akcjonariusza uzyskany z działalności gospodarczej. Przy określaniu daty

uzyskania tego przychodu zastosowanie znajdą zatem postanowienia art. 14 ust. 1i updog oraz art. 12 ust. 3e updog, zgodnie z którymi, za datę uzyskania przychodu uważa się dzień otrzymania zapłaty (w tym przypadku – dywidendy). Otrzymana dywidenda zwiększać zatem będzie wysokość należnej od dochodów akcjonariusza zaliczki na podatek dochodowy za miesiąc, w którym dywidenda taka została przez akcjonariusza otrzymana.

Zatem wyjaśnienia zawarte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 11 maja 2012 r. nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125 (Dz. Urz. Ministra Finansów z 18 maja 2012 r., poz. 24), utraciły swoją aktualność.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski