

Adam S. Daraż



# Opodatkowanie dywidendy w spółce Z O.O.

**Podstawową kategorią dochodów z tytułu udziału w zyskach spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest dywidenda. Prawo do dywidendy jest zasadniczym prawem korporacyjnym wspólników spółki wynikającym z przepisów kodeksu handlowego. Zasady i tryb dokonywania wypłat z zysku spółki reguluje art. 191 Kodeksu handlowego.**

Stosownie do tego przepisu wspólnicy mają prawo do czystego zysku spółki, wynikającego z rocznego bilansu, jeżeli zgodnie z postanowieniami umowy spółki czysty zysk nie został wyłączony od podziału. Umowa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może zastrzec, że o rozporządzeniu czystym zyskiem decyduje uchwała wspólników. W braku innych postanowień umowy zysk przypadający wspólnikom dzieli się w stosunku do posiadanych przez wspólników udziałów.

## Podział zysku

Z osiągnięciem zysku w spółce mamy do czynienia wówczas, gdy występuje nadwyżka aktywów nad pasywami spółki. Będzie to miało miejsce, wtedy gdy wszystkie wartości majątkowe posiadane przez spółkę (np. nieruchomości, ruchomości, patenty), łącznie ze środkami pieniężnymi na rachunkach bankowych i w kasie spółki, przewyższają sumę zobowiązań i kapitału zakładowego spółki. Artykuł 191 Kodeksu handlowego posługuje się pojęciem czystego zysku. Z „czystym zyskiem” będziemy mieli do czynienia po odjęciu od zysku w spółce kwot przeznaczonych na pokrycie strat nadzwyczajnych oraz naliczonych podatków, do których uiszczenia spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest zobowiązana. Chodzi tu oczywiście głównie o obciążenia w podatku dochodowym, jak również o inne podatki, np. od nieruchomości, VAT<sup>1</sup>.

Tak rozumiany czysty zysk (lub też zysk netto do podziału) jest następnie przedmiotem rozporządzeń kompetentnego organu – zazwyczaj jest to zgromadzenie wspólników. Należy jednak zaznaczyć, że umowa spółki bądź uchwała wspólników dotycząca rozporządzenia zyskiem spółki może przewidywać określone odpisy na kapitał rezerwowy, kapitał zapasowy lub inne fundusze celowe utworzone w spółce. W praktyce zatem do realnego podziału zysku między wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pozostanie kwota stanowiąca różnicę między czystym zyskiem spółki a wielkością odpisów na wskazane kapitały (fundusze) spółki<sup>2</sup>.

Prawo wspólników do udziału w zyskach (prawo do dywidendy) jest głównym prawem majątkowym ze względu na gospodarczy charakter działalności spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Jednakże należy odróżnić prawo udziałowe wspólnika, tj. ogólne prawo do partycypowania w zyskach spółki, wypływające z posiadania udziału, wyznaczone w przepisach kodeksu handlowego i postanowieniach umowy spółki, od roszczenia o wypłatę określonej części zysku za dany rok obrotowy, czyli dywidendy<sup>3</sup>.

Roszczenie o zapłatę dywidendy jest realizacją łączącego wspólnika i spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością prawa obligacyjnego, wynikającego z kodeksu cywilnego, związanego z roszczeniami wynikającymi z zobowiązań pieniężnych. Do czasu więc podjęcia uchwały przez wspólników o podziale zysku mamy do czynienia jedynie z ogólnym prawem udziałowym wspólnika (prawem warunkowym). Podjęcie uchwały o podziale zysku powoduje z jednej strony stwierdzenie, że czysty zysk w spółce jest i może być przedmiotem podziału, a z drugiej strony uprawnia wspólnika do skierowania do spółki roszczenia o wypłatę dywidendy. Prawo warunkowe staje się wówczas prawem bezwarunkowym<sup>4</sup>.

Uchwała zgromadzenia wspólników o wypłacie podzielonego zysku na rzecz udziałowców spółki powinna określać termin wypłaty dywidendy. Przedstawiciele dok-

<sup>1</sup> A. Kidyba, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 260.

<sup>2</sup> A. Szajkowski (w:) Sołtysiński, Szajkowski, *Szwaja Kodeks handlowy. Komentarz*, t. I, Warszawa 1994, s. 987.

<sup>3</sup> A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 1997, s. 273.

<sup>4</sup> J. Namitkiewicz, *Kodeks handlowy. Komentarz*, t. I, Warszawa 1934, s. 115.

tryny nie są w tej kwestii zgodni<sup>5</sup>, należy jednak przyjąć, iż termin faktycznej wypłaty dywidendy powinien obejmować czas niezbędny do przygotowania i wypłaty udziału w zyskach spółki i czas ten nie powinien przekroczyć dwóch, trzech tygodni.

Należy wskazać pamiętać, że jeżeli w drodze uchwały wspólników został ustalony termin wypłaty dywidendy, a spółka nie dokonała należytej wypłaty w ustalonym terminie, wspólnikom, zgodnie z art. 481 k.c., przysługuje prawo do ustawowych odsetek z tytułu opóźnienia wypłaty.

Ogólną zasadą jest, że dywidendę przypadającą wspólnikom dzieli się w stosunku proporcjonalnym do posiadanych udziałów, chyba że umowa spółki z ograniczoną odpowiedzialnością stanowi inaczej. Umowa takiej spółki może bowiem wprowadzić zasadę uprzywilejowania udziałów (na podobieństwo uprzywilejowania akcji w spółce akcyjnej) przez zwiększenie wysokości dywidendy dla pewnych grup wspólników<sup>6</sup>.

Gdy umowa spółki nie zastrzega w uchwale wspólników rozporządzenia czystym zyskiem spółki w inny sposób niż wypływający ze struktury udziałów, dniem powstania roszczenia o wypłatę dywidendy jest dzień podjęcia uchwały wspólników zatwierdzającej roczne sprawozdanie finansowe spółki. W przypadku gdy umowa spółki pozostawia rozporządzenie czystym zyskiem uchwale wspólników, dniem powstania roszczenia o wypłatę udziału w zyskach spółki z ograniczoną odpowiedzialności jest dzień podjęcia ważnej uchwały.

## Bilans jako podstawa ustalania zysku

Ustawodawca w art. 191 k.h. posługuje się pojęciem czystego zysku bilansowego, który oznacza zysk wynikający z rocznego bilansu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. A zatem niejako warunkiem *sine qua non* podziału czystego zysku w spółce jest sporządzenie przez zarząd, a następnie zatwierdzenie przez zgromadzenie wspólników bilansu spółki<sup>7</sup>. Stosownie do art. 50 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 z późn.zm.) jednostka, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, nie osiągnęła dwóch z następujących trzech wielkości:

- średniorocznego zatrudnienia - 50 osób,
- sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego o równowartości w walucie polskiej 1 000 000 euro bądź
- przychodu netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych o równowartości w walucie polskiej 2 000 000 euro,

może sporządzić uproszczony bilans oraz rachunek zysków i strat.

Bilans powinien być następnie skontrolowany przez radę nadzorczą bądź komisję rewizyjną, a sprawozdanie z badania bilansu przedstawione zgromadzeniu wspólników. Stanowiący podstawę do obliczenia zysku przypadającego na wspólnika roczny bilans spółki z o.o. podlega następnie zatwierdzeniu przez zgromadzenie wspólników, które powinno być zwołane przez zarząd spółki i odbyć się w ciągu sześciu miesięcy po upływie każdego roku obrotowego.

Natomiast w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością realizujących lub przekraczających dwie ze wskazanych trzech wielkości, których nieprzekroczenie uprawnia do sporządzenia bilansu uproszczonego, bilans roczny stanowi, zgodnie z art. 45 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości, element sprawozdania finansowego i powinien być obligatoryjnie poddany badaniu przez biegłego rewidenta. Dokonanie przez wspólników podziału zysku bez opinii biegłego rewidenta jest, według art. 53 ust. 3 ustawy o rachunkowości, nieważne z mocy prawa. Uzyskane w ten sposób przez wspólników spółki środki finansowe stanowią nieprawna wypłatę i podlegają według art. 192 § 1 k.h. zwrotowi na rzecz spółki.

Należy ponadto wskazać, iż na podstawie kodeksu handlowego oraz orzecznictwa sądowego wykluczone jest dokonywanie wypłat w postaci zaliczek na poczet przyszłego zysku (np. wyrok NSA z 24 stycznia 1996 r., sygn. akt SA/Sz 1184/95)<sup>8</sup>. Wniosek taki można również wysnuć z przepisu art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości, który zezwala na inne niż w postaci roku kalendarzowego określenie roku obrotowego w umowie spółki, jednakże okres ten nie może być krótszy niż 12 kolejnych miesięcy.

## Dywidenda a obciążenia podatkowe

Przychody otrzymane z tytułu dywidendy i innych dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, zarówno przez udziałowców będących osobami fizycznymi, jak i przez osoby prawne, podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym według stawki 20 proc.

Definicję pojęcia dochodu z udziału w zyskach osób prawnych zawiera w art. 24 ust. 5 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn.zm.). Jest to, zgodnie z tym przepisem, dochód faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także: wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej, dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego lub akcyjne-

<sup>5</sup> Zob. M. Allerhad, *Kodeks handlowy. Komentarz*: t. II, Bielsko-Biala 1991, s. 41 - autor proponuje niezwłoczny termin wypłaty dywidendy; A. Szajkowski, *Prawo...*, s. 273 - komentator reprezentuje pogląd, iż termin wypłaty części zysku spółki nie powinien przekraczać trzech miesięcy.

<sup>6</sup> A. Kidyba, *Spółka...*, s. 262.

<sup>7</sup> Red. K. Kruczałak, *Kodeks handlowy. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 257.

<sup>8</sup> Opubl. w: „Prawo Gospodarcze” z 1996 r. nr 7, poz. 25.

go, a w spółdzielniach - dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej oraz dywidendy z akcji złożonych przez członków pracowniczych funduszy emerytalnych na rachunkach ilościowych.

Podstawę opodatkowania przychodu z tytułu dywidendy stanowi pełna suma wypłaty pieniężnej, tj. bez jej pomniejszenia o jakiegokolwiek koszty uzyskania przychodu. Należy również zaznaczyć, iż ze względu na to, że dywidenda stanowi element podziału czystego zysku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, nie może być traktowana przez spółkę jako koszt uzyskania przychodów.

### Zwolnienia niektórych kategorii dywidend

Dochody niektórych osób prawnych z tytułu udziału w zyskach w spółce kapitałowej, mającej siedzibę na terytorium Polski, są zwolnione od podatku dochodowego, jeżeli dywidenda zostanie przeznaczona na cele określone w art. 17 ust. 1 pkt 4-8 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 z późn.zm.). Jeżeli podatnicy wymienieni w art. 17 ust. 1 pkt 1-8 złożą płatnikowi (spółce z o.o. wypłacającej dywidendę), najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności, oświadczenie, że przeznaczą dochody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych na cele wymienione w tym przepisie, to zgodnie z art. 26 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spółka nie pobiera zryczałtowanego podatku dochodowego.

Należy pamiętać, że gdy wymienieni w art. 17 ust. 1 pkt 4-8 tej ustawy podatnicy wydatkują dochód z tytułu dywidendy, od którego w związku ze złożonym oświadczeniem płatnik nie pobrał zryczałtowanego podatku dochodowego, na inne cele niż wymienione w tym przepisie, są zobowiązani, stosownie do art. 26 ust. 4 i 5 tej ustawy, bez wezwania, złożyć do urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika deklarację według ustalonego wzoru i wpłacić należny zryczałtowany podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wydatku.

### Przykład

**Spółka z o.o. X (kościelna osoba prawna), będąc jednym z udziałowców spółki z o.o. Y, otrzymała dywidendę w kwocie 10 000 zł. Spółka Y, jako płatnik zryczałtowanego podatku dochodowego, nie pobrała podatku na skutek oświadczenia spółki X złożonego przed wypłatą dywidendy, iż ma ona zamiar przeznaczyć uzyskany dochód na cele związane z inwestycją sakralną w postaci budowy kościoła parafialnego (art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b ustawy o podat-**

**ku dochodowym od osób prawnych). Mimo złożonego oświadczenia spółka X wydatkowała otrzymany dochód 5 sierpnia 1999 r. na zakup mebli i wyposażenia. Zobowiązana jest zatem, zgodnie z art. 26 ust. 5 w związku z art. 26 ust. 4 cyt. ustawy, w terminie do 20 września 1999 r., złożyć do właściwego urzędu skarbowego deklarację oraz wpłacić należny zryczałtowany podatek dochodowy od dywidendy w kwocie 2000 zł (10 000 zł x 20 proc.).**

### Odliczenie zryczałtowanego podatku

Omawiając ustawowe zwolnienia od zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu dochodów z dywidendy, nie sposób nie wspomnieć, iż dochody te w pewnych przypadkach mogą być zwolnione od podatku w sposób niejako pośredni.

Jeżeli podatnikiem podatku dochodowego z tytułu dywidendy oraz innych udziałów w zyskach osób prawnych jest osoba prawna mająca siedzibę na terytorium Polski, ma ona prawo, zgodnie z art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kwotę pobranego podatku odliczyć od podatku z innych źródeł, podlegających opodatkowaniu według stawki 34 proc., określonej w art. 19 tej ustawy. W sytuacji gdy kwota podatku, ustalona w 1999 r. według stawki 34 proc., jest niższa niż kwota zryczałtowanego podatku pobrana przez płatnika od dywidend (stawka 20 proc.), podatnik ma prawo odliczyć różnicę z należnego podatku od dochodów uzyskanych w latach następujących aż do wyczerpania. Uzyskana różnica z należnego podatku nie podlega zwrotowi na rzecz podatnika przez urząd skarbowy.

Należy również zaznaczyć, że wymieniony art. 23 ustawy nie ogranicza czasu wymaganego do potrącenia podatku od dywidend zapłaconego przez podatnika od podatku należnego według stawki ustalonej w art. 19 tej ustawy.

### Przykład

**Spółka z o.o. X uzyskała za 1998 r. dochody z prowadzonej działalności handlowo-usługowej w kwocie 300 000 zł oraz z tytułu udziału w zyskach spółki z o.o. Y, której jest udziałowcem, dywidendę w kwocie 50 000 zł. Należny podatek dochodowy od dochodów spółki X wynosił:**

**300 000 zł x 36 proc. = 108 000 zł.**

**Zryczałtowany podatek dochodowy pobrany przez spółkę Y od spółki X w związku z wypłaceniem jej dywidendy wynosił: 50 000 zł x 20 proc. = 10 000 zł**

**Po odliczeniu, zgodnie z art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatek dochodowy przypadający do zapłacenia przez spółkę X wynosił:**

**108 000 zł - 10 000 zł = 98 000 zł.**

Ze zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidend zwolnione są ponadto, na mocy art. 22 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej uzyskujące dochody tego typu od innych spółek będących członkami grupy kapitałowej.

Należy także pamiętać, iż zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych na terytorium RP z tytułu dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nie łączy się z przychodami ze źródeł, z których dochód jest opodatkowany na zasadach ogólnych.

### Obowiązki spółki jako płatnika

Do obliczenia i poboru zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu dochodu z dywidendy jest zobowiązana jako płatnik spółka z ograniczoną odpowiedzialnością dokonująca tych wypłat. Dla płatnika zasadnicze znaczenie ma moment, w którym zobowiązany jest potrącić należyty podatek i odprowadzić go do właściwego urzędu skarbowego. Zgodnie z art. 41 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych spółka jako płatnik jest zobowiązana do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego od dokonanych wypłat z tytułu dywidendy, co jednoznacznie określa chwilę potrącenia podatku. Powinno to nastąpić w momencie faktycznego dokonania przekazu pocztowego lub przelewu na rachunek bankowy współnika spółki bądź też pozostawienia kwoty dywidendy do dyspozycji udziałowca w kasie spółki.

Za niedopuszczalne należy uznać wcześniejsze pobranie zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy, tj. wyprzedzające dzień faktycznej wypłaty. Nie wyłączony od podziału zysk jest bowiem dochodem współnika, ale podlega opodatkowaniu dopiero z chwilą jego wypłaty<sup>9</sup>.

W przypadku gdy do otrzymania dywidendy uprawniona jest osoba fizyczna, zryczałtowany podatek dochodo-

wy od dywidendy powinien być przekazany, na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, na rachunek urzędu skarbowego właściwego dla siedziby płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty. Natomiast gdy podatnikiem jest osoba podlegająca w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu - na rachunek urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Ponadto w terminie przekazania kwot pobranego podatku płatnik ma obowiązek przesłać podatnikom imienne informacje o wysokości dochodu i pobranego zryczałtowanego podatku od dywidendy, urzędowi skarbowemu zaś - zbiorcze deklaracje według ustalonego wzoru (PIT-8/A).

Wyjątkiem od zasady, iż dochód z dywidendy osób prawnych, mających siedzibę na terytorium RP, podlega opodatkowaniu podatkiem w wysokości 20 proc., jest sytuacja, gdy spółką jest osoba zagraniczna z siedzibą w kraju, z którym Polska zawarła umowę o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu i umowa ta określa inne zasady poboru podatku. Najczęściej umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zawierają dwa warianty opodatkowania dywidendy:

- pierwszy - polega na przyznaniu państwu siedziby spółki wypłacającej dywidendę prawa do opodatkowania tych dochodów oraz ustalania górnej granicy stawki podatkowej, jaka może być zastosowana do kwot dywidendy brutto (np. stawki 10, 15 proc.),

- drugi - zakłada ustalenie dwóch stawek podatkowych, z których stawka wyższa jest stosowana do właścicieli niewielkiej liczby udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, stawka zaś niższa odnosi się do opodatkowania posiadaczy określonego procentu udziałów w kapitale zakładowym spółki.

Autor jest aplikantem radcowskim, pracownikiem Kancelarii Podatkowej w Wałbrzychu.

<sup>9</sup> Podobnie - I. Ozóg, *Podział zysku w spółce kapitałowej*, w: „Przegląd Podatkowy” z 1997 r. nr 7, s. 3 i nast.

### w skrócie

- Podstawę opodatkowania przychodu z tytułu dywidendy stanowi pełna suma wypłaty pieniężnej, bez pomniejszenia o jakiegokolwiek koszty uzyskania przychodów.
- Do obliczenia i poboru zryczałtowanego podatku od dywidendy w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością zobowiązana jest spółka jako płatnik. Podatek przekazywany jest do urzędu skarbowego właściwego dla siedziby płatnika do 7. dnia następnego miesiąca po dokonaniu wypłaty. W tym terminie płatnik wysyła podatnikom imienne informacje o wysokości dochodu i pobranego zryczałtowanego podatku (PIT-8A).
- Osoba prawna, która posiada udziały w innych osobach prawnych, może podatek dochodowy płacony od dochodów uzyskanych z własnej działalności na zasadach ogólnych (w 1999 r. wg stawki 34 proc.) pomniejszyć o podatek zryczałtowany zapłacony od uzyskanych dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych - art. 23 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 z późn.zm.).