

Wydanie wspólnikom majątku likwidacyjnego spółki kapitałowej
Łukasz Napiórkowski, [prawnik Warszawa](#), Rödl & Partner

Przekazanie wspólnikom spółki kapitałowej pozostałego po likwidacji majątku w postaci aktywów niepieniężnych nie powoduje powstania po stronie tej spółki przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Podział majątku spółki następuje niejako automatycznie i wynika wprost z odpowiednich przepisów Kodeksu Spółek Handlowych. Nie poprzedza go powstanie zobowiązania spółki wobec wspólnika.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 370/17 z 31 stycznia 2019 r.

Omawiany wyrok zapadł na skutek skargi kasacyjnej dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach działającego z upoważnienia ministra rozwoju i finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 października 2016 r. sygn. akt I SA/Kr 943/16. Dotyczył konsekwencji podatkowych przeniesienia majątku na wspólników w efekcie procedury likwidacyjnej na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „u.p.d.o.p.”).

Genezą wyroku było pytanie podatnika, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Spytano, czy wydanie przez spółkę majątku likwidacyjnego w postaci aktywów niepieniężnych jej udziałowcom będzie stanowić przychód i rodzić obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych.

28 czerwca 2016 r. fiskus wydał interpretację indywidualną o sygn. IBPB-1-1/4510-137/16/SG. Stwierdził, iż „wypłatę” majątku likwidacyjnego w postaci aktywów niepieniężnych należy interpretować jako czynność rozporządzającą polegającą na przeniesieniu własności składnika majątkowego z jednego podmiotu na inny. Wskazał również, że majątek likwidacyjny w postaci pieniężnej, który stanowi czysty zysk po opodatkowaniu podatkiem dochodowym, jest neutralny podatkowo dla spółki kapitałowej wypłacającej. W sytuacji aktywów niepieniężnych, składnik majątkowy traktowany jako aktywa nie mógł być wcześniej opodatkowany. Wydanie go wspólnikom rodzi zatem obowiązek podatkowy. Podatnik zaskarżył interpretację.

Sąd pierwszej instancji uznał, że organ podatkowy dokonał błędnej wykładni art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p. poprzez przyjęcie, że przekazanie aktywów niepieniężnych wspólnikom likwidowanej spółki będzie wiązało się z powstaniem przychodu po jej stronie na podstawie wspomnianego przepisu. Pogląd ten podzielił również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 370/17 z 31 stycznia 2019 r.

Zdaniem autora

ŁUKASZ NAPIÓRKOWSKI, STARSZY PRAWNIK W WARSZAWSKIM ODDZIALE RÖDL & PARTNER

Przedmiotem omawianego wyroku NSA jest to, czy przekazanie majątku likwidacyjnego w postaci aktywów niepieniężnych na rzecz wspólników spółki kapitałowej jest objęte hipotezą art. 14a u.p.d.o.p.

Rozważając to zagadnienie należy wziąć pod uwagę, zdanie pierwsze art. 282 § 1 k.s.h. Zgodnie z nim, w ramach likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jej likwidatorzy powinni zakończyć interesy bieżące spółki, ściągnąć wierzytelności, wypełnić zobowiązania i upłynnić majątek spółki (czynności likwidacyjne). Natomiast art. 286 § 1 k.s.h. wskazują, że po wykonaniu czynności likwidacyjnych wymienionych wcześniej, likwidatorzy zobowiązani są do dokonania podziału między wspólników majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli (majątek likwidacyjny). Zasadniczo, po dokonaniu podziału majątku, ostatnim krokiem jest wnioskowanie o wykreślenie spółki z rejestru. Rozwiązanie spółki następuję po przeprowadzeniu likwidacji z chwilą wykreślenia spółki z rejestru (art. 272 k.s.h.).

Z przytoczonych przepisów wynika zatem, że roszczenie wspólnika o wypłatę majątku likwidacyjnego powstaje ex lege i jest istotną częścią procesu likwidacyjnego spółki kapitałowej. Roszczenie to może zostać zaspokojone w postaci pieniężnej, a także w drodze wydania określonego świadczenia niepieniężnego (za zgodą wspólnika). Ta druga możliwość spełnienia świadczenia została przewidziana w przepisie art. 453 KC. Instytucja świadczenia w miejsce wykonania (datio in solutum) polega na tym, iż strony umawiają się na zmianę przedmiotu zobowiązania, a spełnienie zastępczego świadczenia umarza zobowiązanie.

Do tej koncepcji odnosi się art. 14a u.p.d.o.p. Odnosi się on do sytuacji, w której podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji). Przychodem takiego podatnika jest wówczas wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie świadczenia.

Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego.

Dotychczas organy podatkowe opierały się w głównej mierze na tezach uzasadnienia projektu ustawy z dnia 14 kwietnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2014 r., poz. 1328 z późn. zm.). Wskazywały, że przekazanie majątku likwidacyjnego w postaci aktywów niepieniężnych na rzecz wspólników spółki kapitałowej jest objęte hipotecznością art. 14a u.p.d.o.p. Takie stanowisko zostało zaprezentowane w interpretacjach indywidualnych m.in. dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 sierpnia 2017 r., sygn. 0114-KDIP2-3.4010.191. 2017.1.PS, dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 lipca 2016 r., sygn. IPPB3/4510-668/16-4/PS oraz dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 stycznia 2017 r.

Organy podatkowe pomijały natomiast zupełnie literalne brzemienie tego przepisu. Wskazać należy, że aby móc zastosować przepis art. 14a u.p.d.o.p. musi dojść do kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek. Pomiędzy stronami musi istnieć stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty pieniędzy, oraz zobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego.

W przypadku wydania majątku pozostałego po likwidacji w postaci aktywów niepieniężnych, zobowiązanie spółki wobec wspólnika nie ma charakteru pieniężnego (tak m.in. wyrok NSA z 31 lipca 2018 r., II FSK 2049/16).

Jednocześnie należy wskazać, że zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p. zasadą jest, że przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest rzeczywiście osiągnięty dochód. Jeśli ma powstać dochód, musi wystąpić przychód (wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. akt VIII SA/Wa 559/17).

Wydanie rzeczy, co do zasady, nie może być utożsamiane z powstaniem przychodu po stronie podmiotu wydającego. Odstępstwo od tej zasady przewidziane jest w art. 14a u.p.d.o.p. Przepis ten należy jednak interpretować bardzo ściśle i wobec tego do opodatkowania może dojść jedynie, gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie o charakterze pieniężnym.

Należy również podkreślić, że spółka zobowiązana jest do wykonania dyspozycji zawartej w przepisie art. 286 § 1 i 2 k.s.h.. Podział majątku likwidowanej spółki ma inny charakter i nie znajdzie zastosowanie art. 14a u.p.d.o.p. Nie można bowiem uznać, aby powstało zobowiązanie spółki wobec wspólnika.

Omawiany wyrok wytworzył pozytywną linię interpretacyjną dla podatników. Dotychczas w tym przedmiocie szereg pozytywnych wyroków wydały Wojewódzkie Sądy Administracyjne (m.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 września 2017 r., sygn. III SA/Wa 2624-2625/16; wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 kwietnia 2016 r. sygn. I SA / ŁD 146/16; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 sierpnia 2017 r. sygn. Az. I SA/Gl 478/17).

Pozytywną interpretację niejako zaburzył wyrok NSA z dnia 27 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 658/17. Zaprezentowano w nim pogląd, że przepis art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p. ma zastosowanie także do sytuacji, w której spółka z o.o., po zakończeniu postępowania likwidacyjnego przekazuje udziałowcom składniki majątku mające charakter świadczeń niepieniężnych.

Przełomowe wyroki NSA z dnia 30 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2353/16, oraz omawiany wyrok podtrzymały wcześniej wspomnianą, pozytywną linię orzeczniczą sądów administracyjnych. NSA zastosował argumentację przedstawioną w omawianym wyroku również w późniejszych orzeczeniach (wyrok NSA z dnia 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 668/17; wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 866/18; wyrok NSA z dnia 4 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2439/17).

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/311059935-MSSF-16-nowe-zasady-klasyfikacji-leasingu.html?cid>