

# Wpłaty z zysku

Prof. dr hab. JANUSZ SZWAJA

Uniwersytet Jagielloński

WALDEMAR RAKOCZY

Uniwersytet Jagielloński

Dużą rolę w przebudowie polskiego systemu gospodarczego odgrywa - co można zauważyć śledząc przebieg prac legislacyjnych - przebudowa prawa finansowego. Jest to niewątpliwie związane także z wymogami harmonizacji polskiego prawa finansowego - jak również prawa spółek - z prawem Unii Europejskiej, jako jednego z warunków przystąpienia do niej.

## SZCZEGÓLNE OBCIĄŻENIA FINANSOWE NIEKTÓRYCH SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH

Stosownie bowiem do art. 68 Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi<sup>1</sup> istotnym warunkiem wstępnym integracji gospodarczej Polski ze Wspólnotami jest zbliżanie istniejącego i przyszłego ustawodawstwa Polski do ustawodawstwa istniejącego we Wspólnotach. Polska podejmie najlepsze starania w celu zapewnienia zgodności jej przyszłego ustawodawstwa z ustawodawstwem Wspólnot.

W ciągu ostatnich kilku lat dokonano znaczących zmian w tym zakresie<sup>2</sup>. W dążeniu do poprawy sytuacji finansowej budżetu państwa ustawodawca wprowadza czasem do polskiego porządku prawnego mechanizmy finansowe, których zasadność jest mocno wątpliwa. W artykule niniejszym poruszony zostanie problem jednego z takich mechanizmów, jaki wprowadziła ustawa z 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (Dz. U. z 30 grudnia 1995 r. Nr 154, poz. 792).

1. Ustawa z 30 grudnia 1995 r. nakłada na jednoosobowe spółki Skarbu Państwa oraz spółki, w których wszystkie akcje (udziały) są własnością Skarbu Państwa<sup>3</sup>, obowiązek dokonywania wpłat z zysku, po opodatkowaniu podatkiem dochodowym, na rzecz budżetu państwa. Wpłaty te powinny być dokonywane w wysokości wynoszącej 15% zysku spółki<sup>4</sup>. Przepisy tej ustawy w sposób szczególny obciążają finansowo podmioty, do których ma ona zastosowanie. Poważne wątpliwości prawne budzi ustalenie charakteru prawnego wpłat z zysku. Instrumentu tego nie można traktować jako odsetek od udziałów w spółkach z o.o. czy odsetek od akcji w spółkach akcyjnych, ponieważ Kodeks handlowy tego wyraźnie zabrania<sup>5,6</sup>. Celem tych przepisów, podobnie jak i niektórych innych przepisów Kodeksu handlowego<sup>7</sup>, jest utrzymanie kapitału zakładowego i kapitału akcyjnego spółki dla ochrony wierzycieli spółki oraz jej przyszłych wspólników lub akcjonariuszy. Wspólnicy i akcjonariusze są wprowadzić

pozbawieni prawa do czerpania dochodu z wniesionego kapitału w postaci odsetek, które mogłyby pobierać niezależnie od wyników gospodarczej działalności spółki, lecz przysługuje im prawo do partycypowania w zysku spółki poprzez prawo do udziału w czystym zysku nie wyłączonym od podziału lub prawo do dywidendy<sup>8</sup>.

Wpłaty z zysku można by zatem - *prima facie* - traktować jako rodzaj dywidendy lub też jako szczególny instrument obowiązującego w Polsce systemu podatkowego.

2. Pierwszą z przedstawionych możliwości jest ujmowanie wpłat z zysku jako udziału w czystym zysku lub dywidendy należnej wspólnikowi lub akcjonariuszowi, którym jest Skarb Państwa. Takie ujęcie omawianego pojęcia budzi jednak poważne problemy interpretacyjne w zestawieniu z przepisami k.h.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z 30 grudnia 1995 r. wpłaty z zysku dokonywane są zaliczkowo w okresach miesięcznych lub kwartalnych, ostateczne rozliczenie zaś następuje po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. Natomiast stosownie do art. 191 § 1 k.h. wspólnicy mają prawo do czystego zysku, wynikającego z rocznego bilansu, jeżeli w myśl umowy spółki czysty zysk nie został wyłączony od podziału, a zgodnie z art. 355 § 1 k.h. akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku rocznym, przeznaczonym przez walne zgromadzenie do podziału.

Ponieważ nie jest możliwe do zaakceptowania stanowisko, iż Skarb Państwa uczestniczy w zysku spółki dwukrotnie - z tego samego tytułu prawnego, którym jest udział w czystym zysku lub dywidenda - jedynym racjonalnym i możliwym do obrony stanowiskiem mogłoby być przyjęcie, iż w ciągu roku wypłacana jest Skarbowi Państwa zaliczka na dywidendę. Takie rozwiązanie byłoby możliwe, gdybyśmy przyjęli, iż ustawa o wpłatach z zysku z 1 grudnia 1995 r. stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów k.h. regulujących zasady wypłat z czystego zysku w spółkach z o.o. i dywidendy w spółkach akcyjnych.

**Wpłaty z zysku dokonywane są zaliczkowo w okresach miesięcznych lub kwartalnych, ostateczne rozliczenie zaś następuje po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. Natomiast stosownie do art. 191 § 1 k.h. wspólnicy mają prawo do czystego zysku, wynikającego z rocznego bilansu, jeżeli w myśl umowy spółki czysty zysk nie został wyłączony od podziału, a zgodnie z art. 355 § 1 k.h. akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku rocznym, przeznaczonym przez walne zgromadzenie do podziału.**

**Zasada równego traktowania akcjonariuszy interpretowana jest jako zakaz nierównego traktowania wspólników w analogicznych okolicznościach w zakresie podstawowych uprawnień udziałowych, do których niewątpliwie należy prawo do dywidendy. Zasada równego traktowania akcjonariuszy jest naruszona wówczas, gdy uprzywilejowanie grupy lub indywidualnego akcjonariusza nie jest uzasadnione interesem spółki lub gdy ograniczenie uprawnień akcyjnych ma charakter arbitralny.**

Akceptacja takiego rozwiązania pociągałaby określone konsekwencje. Jeżeli bowiem po podjęciu stosownej uchwały przez walne zgromadzenie okazałoby się, że dywidenda należna Skarbowi Państwa z tytułu posiadanych akcji jest wyższa aniżeli suma zaliczek, należałaby mu się odpowiednia dopłata. Jeżeli jednak wysokość przypadającej mu dywidendy byłaby niższa od sumy dokonanych uprzednio wpłat, to Skarb Państwa powinien zwrócić spółce nadpłatę, tzn. różnicę pomiędzy sumą otrzymanych zaliczek a należną mu dywidendą. Takie same uwagi można również sformułować w odniesieniu do spółki z o.o.

W doktrynie dominuje jednak pogląd, zgodnie z którym nie wolno w ciągu roku obrotowego wypłacać zaliczek na poczet zysku, bo podziałowi podlega tylko zysk roczny, a nie przypadający za czas przyszedły<sup>9</sup>. Co prawda niektóre ustawodawstwa przewidują możliwość wypłacania zaliczek, lecz uzależniają to od spełnienia wielu warunków. Tak na przykład, zgodnie z Drugą Dyrektywą Rady Wspólnot Europejskich z 13 grudnia 1976 r. odnoszącą się do prawa spółek<sup>10</sup>, zaliczki nie mogą przekraczać czystego zysku z ostatniego roku obrotowego powiększonego o czysty zysk w bieżącym roku i rezerwy przeznaczone na ten cel. Ponadto konieczne jest sporządzenie w tym celu bilansu wykazującego, że nie naruszono zasady wypłaty dywidendy z czystego zysku<sup>11</sup>. W polskim porządku prawnym *de lege lata* takiej możliwości jednak nie ma i wydaje się, iż nie do obrony byłby pogląd, że ustawa o wpłatach z zysku nowelizuje obowiązujące w tej mierze przepisy k.h.

W tym miejscu należy również podnieść powszechnie akceptowaną przez większość ustawodawstw zachodnioeuropejskich, jak też przez Drugą Dyrektywę<sup>12</sup>, zasadę równego traktowania akcjonariuszy.

Zasada ta interpretowana jest jako zakaz nierównego traktowania wspólników w analogicznych okolicznościach w zakresie

podstawowych uprawnień udziałowych, do których niewątpliwie należy prawo do dywidendy. Zasada równego traktowania akcjonariuszy jest naruszona wówczas, gdy uprzywilejowanie grupy lub indywidualnego akcjonariusza nie jest uzasadnione interesem spółki lub gdy ograniczenie uprawnień akcyjnych ma charakter arbitralny. Wszelkie odstępstwa od zasady równego traktowania akcjonariuszy muszą być merytorycznie uzasadnione<sup>13</sup>. Przepisy k.h., co prawda, nie wypowiedają tej zasady wyraźnie, ale nie budzi wątpliwości, iż obowiązek jej wprowadzenia do polskiego porządku prawnego wynika z wymogu harmonizacji prawa polskiego z prawem Unii Europejskiej.

Mając powyższe na względzie należy zdecydowanie opowiedzieć się za niedopuszczalnością traktowania wpłat z zysku jako dywidendy płatnej w formie zaliczek miesięcznych lub kwartalnych.

3. Podatki - funkcjonujące już w starożytności - rozwinęły się dopiero po pojawieniu się gospodarki towarowo-pieniężnej. W warunkach realnego socjalizmu pojawiły się poglądy, że są one instytucją zbędną, ponieważ państwo może czerpać dochody w wyniku bezpośredniego regulowania cen i plac. Ponadto powszechnie prezentowany był pogląd, że podatki od przedsiębiorstw państwowych nie są podatkami, lecz jedynie przybierają formę podatku. W nauce niektórych państw (NRD, Czechosłowacja, ZSRR) stosowano nawet określenie - obowiązkowe odprowadzenia na rzecz budżetu. Podatek zatem, jak widać, stanowi instytucję prawnofinansową, która może pomieścić różne treści ekonomiczne i ustrojowe.

Powszechnie przyjmuje się, iż podatek jest świadczeniem obowiązkowym ustalonym przez państwo jednostronnie<sup>14</sup>, nie związanym z żadnym świadczeniem wzajemnym ani też z żadną czynnością urzędową<sup>15</sup>, którego wysokość ustalana jest w sposób generalny<sup>16</sup>.

Akt normatywny ustanawiający dany podatek musi zawierać pewne elementy określone jako elementy konstrukcji podatku. Norma prawnopodatkowa wskazuje zatem:

- a) podmiot podatkowy,
- b) przedmiot opodatkowania,
- c) podstawę opodatkowania,
- d) stawkę podatkową,
- e) termin płatności podatku,
- f) sposób zapłaty.

W ustawie z 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku można zauważyć, iż wszystkie elementy konstrukcyjne podatku są zachowane. Ustawodawca jedynie nie użył określenia „podatek”. Nie ma to jednak żadnego znaczenia dla ujęcia tego mechanizmu finansowego i jego umiejscowienia w polskim porządku prawnym w ramach prawa podatkowego. Traktując wpłaty z zysku jako element systemu podatkowego - za czym przemawia również fakt, iż stosuje się do nich przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych<sup>17</sup> - trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie dla jego wprowadzenia. Jego istota, polegająca na opodatkowaniu zysku, zbliża go bowiem (a nawet czyni analogicznym) do podatku dochodowego od osób prawnych. Spółki zatem, do których ma ona zastosowanie, płaciłyby niejako „podwójny” podatek dochodowy, co jest, rzecz zrozumiała, sprzeczne z podstawowymi standardami nie tylko obowiązującymi w Unii Europejskiej, ale również w każdym kraju „państwa prawa”. Nie taki był w związku z tym chyba zamiar ustawodawcy kształtującego politykę podatkową w Polsce<sup>18</sup>. W tym miejscu trzeba zauważyć, iż traktując wpłaty z zysku jako element systemu podatkowego Skarb Państwa oprócz tego swego podatku czerpałby dalsze korzyści finansowe z działalności spółek, w odniesieniu do których analizowana ustawa ma zastosowanie, w postaci

## SZCZEGÓLNE OBCIĄŻENIA FINANSOWE

udziału w czystym zysku czy dywidendy.

### PODSUMOWANIE

Analizowaną ustawę z 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa należy

umiejscowić w ramach obowiązującego w Polsce systemu podatkowego, za czym przemawia jej konstrukcja oraz rola, jaką pełni. W dążeniu do poprawy sytuacji finansowej budżetu państwa ustawodawca poszedł jednak chyba

zdecydowanie za daleko stwarzając mechanizm podatkowy, który nie powinien w ogóle istnieć. Ponieważ ustawa ta obowiązuje już od dość długiego czasu, należy zdecydowanie opowiedzieć się za jej jak najszerszym uchyleniem. PS

**Traktując wpłaty z zysku jako element systemu podatkowego Skarb Państwa oprócz tego swobodnego podatku czerpałby dalsze korzyści finansowe z działalności spółek w postaci udziału w czystym zysku czy dywidendy.**

<sup>1</sup> Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38.

<sup>2</sup> Por. szerzej na ten temat C. Kosikowski, *Problemy harmonizacji polskiego prawa finansowego z prawem Wspólnot Europejskich*, PiP 1996, z. 4—5, s. 70-79.

<sup>3</sup> Z wyjątkiem akcji (udziałów) nieodpłatnie udostępnionych pracownikom na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

<sup>4</sup> Stosownie do art. 7 ustawy jej przepisów nie stosuje się jednakże do jednoosobowych spółek Skarbu Państwa uczestniczących w programie powszechnej prywatyzacji oraz działających na podstawie ustaw: prawo bankowe, o działalności ubezpieczeniowej, o radiofonii i telewizji.

<sup>5</sup> Por. art. 190 i 354 k.h.

<sup>6</sup> Omawiana w niniejszym opracowaniu ustawa zastąpiła ustawę z 19 lipca 1991 r. o oprocentowaniu kapitału w jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa (Dz.U. Nr 75, poz. 330 z późn.zm.). Na gruncie tej ustawy było możliwe interpretowanie wpłat z zysku jako odsetek od udziałów czy od akcji, ponieważ wyłączała ona w sposób wyraźny stosowanie przepisów art. 190 i 354 k.h. do Skarbu Państwa. Por. art. 7 ustawy z 1991 r.

<sup>7</sup> Por. art. 189 i 353 k.h. oraz A. Szajkowski i S. Sołtysiński [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, *Kodeks handlowy. Komentarz*, t. I, wyd. 2, Warszawa 1997, s. 1098-1100, t. II, wyd. I, Warszawa 1996, s. 368-369.

<sup>8</sup> Tak J. Szwaja, *Zagadnienia prawnoustrojowe jednoosobowych spółek Skarbu Państwa*, *Studia Prawnicze* 1996, z. 1-4, s. 21.

<sup>9</sup> Tak np. M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*. Bielsko-Biala 1992, s. 40; S. Sołtysiński [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, *Kodeks handlowy*, t. II, Warszawa 1996, s. 371. Por. również na ten temat K. Bandarzewski, *Prawo do udziału w zysku rocznym oraz prawo do dywidendy przysługujące akcjonariuszowi w spółce akcyjnej*, PUG 1996, nr 7-8, s. 9.

<sup>10</sup> Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich dotyczące prawa spółek zostały przełożone na język polski i opublikowane w książce *Prawo Wspólnot Europejskich a. prawo polskie*. Prawo spółek, red. J. Safjan, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Warszawa 1996.

<sup>11</sup> Por. na ten temat S. Sołtysiński [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, *Kodeks handlowy*, t. II, s. 371.

<sup>12</sup> Stosownie do postanowień art. 42 Dyrektywy „W celu stosowania niniejszej dyrektywy, państwa członkowskie zagwarantują równe traktowanie akcjonariuszy znajdujących się w takiej samej sytuacji”.

<sup>13</sup> Tak U. Hüffner, *Aktiengesetz*, München 1993, s. 206-208; G. Fiesner [w:] *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, t. IV, Aktiengesellschaft, red. M. Hoffmann-Becking, München 1988, s. 115-116.

<sup>14</sup> Ta cecha podatku pozwala na odróżnienie go od wszelkich świadczeń o charakterze umownym.

<sup>15</sup> Pozwala to na odróżnienie podatku od tych świadczeń ustalanych jednostronnie i w sposób władczy przez państwo, w stosunku do których występuje swoisty ekwiwalent, czy to w postaci określonych usług ze strony państwa, czynności urzędowej, czy też jakichkolwiek korzyści innego rodzaju.

Podatkiem nie są zatem różnego rodzaju opłaty (np. opłata skarbową).

<sup>16</sup> Co oznacza, że wysokość podatku ustalana jest dla określonej kategorii podatników, a nie w stosunku do podatnika indywidualnie oznaczonego.

<sup>17</sup> Por. art. 2 ust. 6 ustawy z 30 grudnia 1995 r.

<sup>18</sup> Na temat polityki podatkowej prowadzonej w Polsce por. szerzej A. Gomulowicz, *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*. Monitor Podatkowy 1996, nr 5, s. 129-131.