

Zatwierdzenie sprawozdania i wypłata dywidendy



Autor: **Katarzyna Trzpiola, Grzegorz Magdziarz**

Wydawca: **Renata Grochowska-Siudaj**

Redaktor prowadzący: **Katarzyna Brzozowska**

ISBN 978-83-269-5082-7

Copyright © by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2016

Skład i łamanie: **Raster Studio**

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10

Niniejszy e-book chroniony jest prawem autorskim.

Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Zaproponowane w niniejszym poradniku wskazówki, porady i interpretacje dotyczą sytuacji typowych. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych.

W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w poradniku wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

DO 37.000 ZŁ GRZYWNY MOŻE ORZEC SĄD ZA NIEPRZEKAZANIE ORGANOWI PODATKOWEMU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Do 30 czerwca br. jest czas na zatwierdzenie sprawozdania finansowego za 2015 rok. Za terminowe zatwierdzenie sprawozdania finansowego odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Skorzystaj ze wskazówek i gotowych wzorów, które pomogą w 7 krokach przeprowadzić tę czynność poprawnie i szybko.

Roczne sprawozdanie finansowe firmy podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego (art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dalej: UoR). A zatem u przedsiębiorców, których rok obrotowy jest zgodny z rokiem kalendarzowym i zakończył się 31 grudnia 2015 r., powinno być ono zatwierdzone do 30 czerwca 2016 r.

Zatwierdzenie oznacza, że to sprawozdanie zostało organowi zatwierdzającemu udostępnione w odpowiednim terminie, przeanalizowane, dane w nim zawarte zostały zaakceptowane. Zatwierdzenie to również akceptacja działań podejmowanych w ciągu roku obrotowego przez kierownictwo firmy. Oznacza też zamknięcie drogi do dokonywania jakichkolwiek zmian w księgach rachunkowych tego roku, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, jak również w samym sprawozdaniu finansowym (art. 12 ust. 2 UoR).

Organy uprawnione do zatwierdzenia sprawozdania

Roczne sprawozdania finansowe powinny być zatwierdzone przez odpowiedni organ zatwierdzający, którym, w zależności od formy prawnej firmy, będą:

- spółka akcyjna – zwyczajne walne zgromadzenie akcjonariuszy,
- spółka z ograniczoną odpowiedzialnością – zwyczajne zgromadzenie wspólników,
- spółka komandytowo-akcyjna – walne zgromadzenie,
- spółka jawna, partnerska, komandytowa, cywilna – wspólnicy,
- przedsiębiorstwa państwowe – rada pracownicza, a w razie jej braku organ założycielski,
- spółdzielnie – walne zgromadzenie członków lub ich przedstawicieli,
- osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własne ryzyko – właściciel.

Zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego następuje na podstawie podjętej uchwały organu zatwierdzającego, decyzji organu założycielskiego lub w przypadku spółek jednoosobowych i przedsiębiorstw osób fizycznych w formie oświadczenia woli właściciela.

I KROK – Przedłożenie do zapoznania się ze sprawozdaniem

Nie później niż 15 dni przed terminem do zatwierdzenia sprawozdania przez uprawniony organ, należy je (wraz z opinią i raportem, jeśli podlegało badaniu i razem ze sprawozdaniem

z działalności) przedłożyć członkom tego organu do zapoznania się. Przepisy prawa bilansowego nie precyzują, w jaki sposób to przedłożenie powinno nastąpić – powinno być to określone w wewnętrznych regulacjach podmiotu (art. 68 UoR). Najczęściej jest to możliwość zapoznania się z tymi danymi w siedzibie firmy albo poprzez wewnętrzną sieć informatyczną.

II KROK – Zwołanie zgromadzenia właścicieli

Kodeks spółek handlowych (dalej: ksh) przewiduje dwa sposoby zorganizowania zgromadzenia wspólników:

- ▶ za pomocą zaproszeń rozsyłanych (przekazywanych) przez zarząd zgodnie z art. 238 ksh albo
- ▶ bez formalnego zwołania w trybie art. 240 ksh.

W drugim przypadku uchwały, w tym o zatwierdzeniu sprawozdania, można powziąć pomimo braku formalnego zwołania zgromadzenia wspólników, jeżeli cały kapitał zakładowy jest reprezentowany, a nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu dotyczącego odbycia zgromadzenia lub wniesienia poszczególnych spraw do porządku obrad. W praktyce z tej możliwości korzystać mogą przede wszystkim spółki z nielicznym gronem udziałowców, którzy potrafią ze sobą współpracować. Jeżeli tak jest, wówczas ustalenie terminu, miejsca zgromadzenia czy spraw, które będą objęte porządkiem obrad zgromadzenia, wspólnicy ustalają pomiędzy sobą.

Jeśli w spółce z o.o. nie może odbyć się zgromadzenie w trybie art. 240 ksh, to konieczne jest formalne zwołanie zgromadzenia wspólników. Zarząd spółki musi podjąć w tej sprawie uchwałę. Może ona upoważniać jednego z członków zarządu bądź inną osobę do podpisania zaproszeń w imieniu zarządu. W takim przypadku z treści zawiadomień powinno wynikać, że działa ona z upoważnienia organu uprawnionego do zwołania zgromadzenia. Następnie konieczne jest przekazanie udziałowcom zaproszeń.

O zwyczajnym zgromadzeniu wspólników trzeba poinformować nie tylko udziałowców, ale też zastawników i użytkowników udziałów, jeżeli mogą wykonywać prawo głosu zgodnie z umową spółki (art. 187 § 2 ksh), i osoby, które pełniły funkcje w zarządzie, radzie nadzorczej lub komisji rewizyjnej w trakcie ostatniego roku obrotowego (zob. art. 231 § 3 ksh).

Trzeba zwrócić uwagę na właściwą formę przesłania zaproszenia. Zgodnie z art. 238 ksh powinien być:

- ▶ wysłane listem poleconym bądź przesyłką nadaną pocztą kurierską (potwierdzenie odbioru nie jest wymagane, konieczne należy jednak wysłać pod poprawne adresy),

- ▶ wysłane e-mailem (poczta elektroniczna), jeżeli wspólnik uprzednio wyraził na to pisemną zgodę, podając adres, na który zawiadomienie powinno być wysłane (art. 238 § 1 zdanie 2 ksh),
- ▶ wręczone do rąk własnych za pokwitowaniem odbioru.

W zaproszeniach na zgromadzenie wspólników należy oznaczyć dzień, godzinę i miejsce zgromadzenia (tj. dokładny adres, pod którym ma się odbyć zgromadzenie) oraz szczegółowy porządek obrad. W przypadku zaś zamierzonej zmiany umowy spółki trzeba wskazać istotne elementy treści proponowanych zmian (art. 238 § 2 ksh). Gdyby na zwyczajnym zgromadzeniu wspólników miało dojść do zmiany umowy spółki, wówczas zarząd musi również pamiętać o tym, aby termin zgromadzenia został uzgodniony z notariuszem, który powinien zaprotokołować uchwałę w sprawie modyfikacji umowy spółki (por. art. 255 ksh).

Wzór

Warszawa, 14 kwietnia 2016 r.

Sz.P. Jan Jankowski

Zaproszenie do udziału w zgromadzeniu wspólników

Zapraszamy do uczestnictwa w zwyczajnym zgromadzeniu wspólników ABC Budowa sp. z o.o., które odbędzie się w siedzibie spółki, w Warszawie przy ul. Niskiej 17, 28 maja 2016 r. o godz. 16.00. Porządek obrad zgromadzenia przedstawia się następująco:

1. Rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania z działalności spółki za 2015 rok.
2. Rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania finansowego spółki za 2015 rok.
3. Podział zysku osiągniętego w 2015 roku poprzez przeznaczenie go na wypłatę dywidendy i podwyższenie kapitału zapasowego.
4. Udzielenie absolutorium za 2015 rok dla członków zarządu.

Informujemy, że w lokalu spółki są udostępniane do wglądu sprawozdanie finansowe spółki i sprawozdanie z działalności.

Marek Marecki

Ustalenie adresu do doręczeń

Za prawidłowe należy uznać przede wszystkim adresy wskazane spółce wprost przez wspólnika, a więc adresy wynikające z księgi udziałów i listy wspólników. Jeżeli wspólnik nie podał spółce innego adresu, należy potraktować ten adres jako aktualny. Dopiero gdyby spółka na podstawie innych dokumentów (np. pełnomocnictw) powzięła wątpliwość co do prawidłowego adresu wspólnika, powinna dokonać stosownych ustaleń. Przy tym obowiązek wykazania nieprawidłowości zawiadomienia o zgromadzeniu spoczywa na wspólniku, który taki zarzut podnosi.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 23 listopada 2012 r., sygn. akt VI ACa 655/12

III KROK – Podjęcie uchwał w sprawie zatwierdzenia sprawozdania

Obowiązkowe punkty porządku obrad zwyczajnego zgromadzenia wspólników w spółce z o.o. określa art. 231 § 2 ksh. Zgodnie z nim konieczne jest podjęcie uchwał w sprawie: rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdania zarządu z działalności spółki oraz sprawozdania finansowego za ubiegły rok obrotowy, podziału zysku albo pokrycia straty (jeżeli zgodnie z art. 191 § 2 ksh sprawy te nie zostały wyłączone spod kompetencji zgromadzenia wspólników) oraz udzielenia członkom organów spółki absolutorium z wykonania przez nich obowiązków. Decyzję o absolutorium należy podjąć w sprawie każdej osoby, która pełniła funkcję członka zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej spółki w ostatnim roku obrotowym. Trzeba też mieć na uwadze, że wspólnik nie może osobiście, ani przez pełnomocnika, ani jako pełnomocnik innej osoby głosować przy powzięciu uchwały dotyczącej udzielenia mu absolutorium (art. 244 ksh).

W przypadku zwyczajnego zgromadzenia wspólników kwestie, które muszą być objęte porządkiem obrad, wskazuje art. 231 § 2 ksh. Zgodnie z § 5 tego artykułu przedmiotem zwyczajnego zgromadzenia wspólników może być również rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz inne sprawy niż wymienione w art. 231 § 2 ksh. A zatem poza obowiązkowymi elementami najważniejszego ze zgromadzeń wspólników może się ono zająć innymi sprawami spółki, w tym np. powołaniem członków organów (jeżeli jest taka potrzeba), wyrażeniem zgody na sprzedaż nieruchomości spółki, umorzeniem udziałów, wyrażeniem zgody na zbycie udziałów itd.

Ważne

Warto zwięźle sformułować porządek obrad zgromadzenia i nie trzeba wskazywać brzmienia planowanych uchwał.

Tabela. Zasady głosowania wskazane w ksh

Głosowanie jawne	Głosowanie tajne
■ Zatwierdzenie sprawozdania finansowego spółki. ■ Zatwierdzenie sprawozdania z działalności spółki. ■ Podział zysku, pokrycie straty	■ Udzielenie absolutorium członkom organów. ■ Inne sprawy osobowe. ■ Wybory oraz wnioski o odwołanie członków organów spółki lub likwidatorów, a także o pociągnięcie ich do odpowiedzialności
Powyższe sprawy trzeba będzie rozpatrzyć w głosowaniu tajnym na żądanie choćby jednego obecnego na zgromadzeniu wspólnika lub jego pełnomocnika (art. 247 § 2 ksh)	
Aby móc stwierdzić, czy uchwała została powzięta, należy ustalić, czy uzyskała wymaganą większość głosów. Bezwzględna większość, tj. więcej niż połowa głosów oddanych. Innymi słowy głosów „za” musi być więcej niż „przeciw” oraz „wstrzymujących się”	

Z każdego zgromadzenia trzeba sporządzić protokół. Zgodnie z art. 248 ksh uchwały zgromadzenia wspólników powinny być wpisane do księgi protokołów i podpisane przez obecnych lub co najmniej przez przewodniczącego i osobę sporządzającą protokół. Warto podkreślić, że w przypadku zgromadzenia zwołanego w sposób nieformalny należy w nim stwierdzić zdolność zgromadzenia do powzięcia uchwał, wymienić powzięte uchwały, liczbę głosów oddanych za każdą uchwałą i zgłoszone sprzeciwy. Do takiego protokołu dołączyć trzeba: listę obecności z podpisami uczestników zgromadzenia wspólników oraz pełnomocnictwa, jeśli były składane.

Wzór

Protokół ze Zwyczajnego Zgromadzenia Wspólników ABC Budowa spółka z o.o. z siedzibą w Warszawie

W dniu 28 maja 2016 r. w siedzibie spółki odbyło się Zwyczajne Zgromadzenie Wspólników spółki ABC Budowa spółka z o.o. Na przewodniczącego zgromadzenia jednomyślnie, w głosowaniu tajnym, wybrano Monikę Markowską, po czym jednomyślnie zaakceptowano następujący porządek obrad:

1. Rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania Zarządu z działalności Spółki za 2015 rok.
2. Rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdania finansowego Spółki za 2015 rok.
3. Rozporządzenie zyskiem za 2015 rok.
4. Udzielenie Członkowi Zarządu absolutorium z wykonania przez niego obowiązków za 2015 rok.

Przewodniczący zarządził sporządzenie listy obecności oraz stwierdził, że zgromadzenie odbywa się w trybie przewidzianym w art. 240 Kodeksu spółek handlowych i jest zdolne do powzięcia uchwał w zakresie spraw objętych porządkiem obrad, cały kapitał zakładowy jest bowiem reprezentowany na niniejszym zgromadzeniu, a nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu dotyczącego odbycia zgromadzenia lub wniesienia poszczególnych spraw do porządku obrad.

Uchwała (lub postanowienie w przypadku jednoosobowej działalności gospodarczej) o zatwierdzeniu sprawozdania powinny zawierać następujące elementy:

- ▶ określenie organu ją podejmującego,
- ▶ datę podjęcia uchwały (postanowienia),
- ▶ wskazanie, na jakiej podstawie jest podejmowana,
- ▶ dokładne określenie sprawozdania finansowego, które jest zatwierdzane. Identyfikacja ta odbywa się poprzez wskazanie elementów tego sprawozdania i wskazanie danych liczbowych je określających, np. bilans na 31 grudnia 2015 r. – suma bilansowa, rachunek zysków i strat za okres od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2015 r. – zysk netto itd.,
- ▶ moment wejścia w życie uchwały,
- ▶ podpisy lub wskazanie, jaką liczbą głosów uchwała została podjęta,
- ▶ identyfikator i podpis osoby sporządzającej uchwałę.

Wzór
Uchwała nr 1
w sprawie rozpatrzenia i zatwierdzenia
sprawozdania Zarządu z działalności Spółki
za 2015 rok

1. Zwyczajne zgromadzenie wspólników ABC Budowa spółka z o.o. po rozpatrzeniu sprawozdania Zarządu z działalności Spółki za 2015 rok postanawia sprawozdanie to zatwierdzić.
2. Uchwałę powzięto jednomyślnie.

Ważne

W przypadku jednostek, które sporządziły sprawozdanie wg kryteriów dla małych (art. 3 ust. 1c UR) i mikrojednostek (art. 3 ust. 1c UoR) i zrezygnowały ze sporządzenia sprawozdania z działalności – to sprawozdanie nie jest przedmiotem obrad zgromadzenia właścicieli.

Jeśli nie ma odrębnych regulacji (np. ze statutu, umowy spółki), to poza spółkami jednoosobowymi uchwały nie muszą być sporządzane w formie aktu notarialnego.

Uchwała (lub postanowienie) o zatwierdzeniu sprawozdania będą składane razem ze sprawozdaniem finansowym do rejestru sądowego, do urzędu skarbowego oraz do ogłoszenia w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (dla tych podmiotów, które nie podlegają wpisowi do KRS, a ich sprawozdania były badane na podstawie art. 64 UoR).

IV KROK – Podział zysku

Zatwierdzenie sprawozdania dopiero umożliwia podział lub pokrycie wyniku finansowego netto (art. 53 UoR).

Wzór
Uchwała nr 3
w sprawie rozporządzenia zyskiem Spółki
za 2015 rok

1. Zwyczajne zgromadzenie wspólników ABC Budowa spółka z o.o. przeznacza wypracowany zysk netto za rok obrotowy 2015 w wysokości 85.000 zł na:
 - a) wypłatę dywidendy udziałowcom w wysokości 40.000 zł,
 - b) zasilenie kapitału zapasowego kwotą 45.000 zł.
2. Wypłata dywidendy nastąpi w terminie miesiąca, począwszy od dnia podjęcia niniejszej uchwały.
3. Uchwała została powzięta jednomyślnie.

Ważne

W przypadku jednostek zobowiązanych, zgodnie z art. 64 ust. 1 UoR, do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego konieczne jest, przed zatwierdzeniem sprawozdania, wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami.

Wspólnicy – jeżeli umowa spółki na to zezwala – mogą swobodnie decydować o przeznaczeniu zysku spółki. Zysk może być przekazany w całości bądź w części na wypłatę dywidendy lub też może zostać wyłączony od podziału między wspólników i przekazany na:

- ▶ fundusz (kapitał) zapasowy/rezerwowy,
- ▶ zasilenie ZFŚS,
- ▶ wypłaty nagród dla członków organów czy pracowników spółki,
- ▶ pokrycie straty z lat ubiegłych.

W spółkach akcyjnych trzeba tylko pamiętać, że kwota przeznaczona do podziału między akcjonariuszy nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy. Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, akcje własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub statutem powinny być przeznaczone z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowy lub rezerwowe. Wynika to z art. 348 § 1 ksh.

Dodatkowo zgodnie z art. 396 § 1 ksh na pokrycie straty należy utworzyć kapitał zapasowy, do którego przelewa się co najmniej 8% zysku za dany rok obrotowy dopóty, dopóki kapitał ten nie osiągnie co najmniej jednej trzeciej kapitału zakładowego.

Pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego dokonuje się przeksięgowania wyniku finansowego. Zatwierdzone sprawozdanie podlega złożeniu do rejestru sądowego i urzędu skarbowego. Może także podlegać publikacji w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Ważna zmiana od 1 stycznia 2016 r.

W przypadku spółek kapitałowych w art. 191 ksh oraz w art. 347 ksh dodano od 1 stycznia 2016 r. § 4 – przepis wskazujący, iż w przypadku gdy koszty prac rozwojowych zakwalifikowanych jako aktywa spółki nie zostały całkowicie odpisane, nie można dokonać podziału zysku odpowiadającego równowartości kwoty nieodpisanych kosztów prac rozwojowych, chyba że kwota kapitałów rezerwowych i zapasowych dostępnych do podziału i zysków z lat ubiegłych jest co najmniej równa kwocie kosztów nieodpisanych. Oznacza to zwiększenie wartości kapitałów własnych w jednostkach, które prowadzą prace rozwojowe. Nie będą mogły one rozdystrybuować części wypracowanego zysku, jeśli nie zakończyły jeszcze amortyzowania prac rozwojowych, a wartość dotychczasowa kapitałów o charakterze rezerwowym (zapasowych i rezerwowych) jest niższa niż wartość tych niezamortyzowanych prac.

V KROK – Złożenie sprawozdania do rejestru

Zgodnie z art. 69 ust. 1 UoR kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego:

- ▶ roczne sprawozdanie finansowe,
- ▶ opinię biegłego rewidenta, jeżeli podlegało ono badaniu (w jednostce sporządzającej uproszczone sprawozdanie finansowe zgodnie z art. 50 ust. 2, w miejsce opinii biegłego rewidenta, składa do rejestru sądowego informację o rodzaju tej opinii wraz ze wskazaniem, czy zawiera ona dodatkowe objaśnienia),
- ▶ odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego,
- ▶ odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o podziale zysku lub pokryciu straty,
- ▶ w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 – także sprawozdanie z działalności.

Sprawozdanie z działalności musi być złożone przez zarządy:

- ▶ spółek kapitałowych (tj. spółek z o.o. i spółek akcyjnych),
- ▶ spółek komandytowo-akcyjnych,
- ▶ товариств ubezpieczeń wzajemnych,
- ▶ товариств reasekuracji wzajemnej,
- ▶ spółdzielni,
- ▶ przedsiębiorstw państwowych.

Okoliczność, że nie zatwierdzono rocznego sprawozdania finansowego, nie zwalnia spółki od obowiązku zgłoszenia sądowi rejestrowemu wniosku o wpis wzmianek na formularzu KRS-Z30 „Wniosek o zmianę danych podmiotu w rejestrze przedsiębiorców” i załącznika KRS-ZN „Sprawozdania finansowe i inne dokumenty”. Składając ten wniosek, spółka może wywiązać się przynajmniej z częścią obowiązków sprawozdawczych. Ich pełny zakres precyzuje art. 40 pkt 2–5 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym. Wynika z niego, że w rejestrze przedsiębiorców umieszcza się wzmianki o złożeniu wyżej wymienionych dokumentów. Wpisy do KRS ogłaszane są w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Wiąże się to z poniesieniem opłaty sądowej za wpis (40 zł) oraz opłaty za ogłoszenie (100 zł). Dowody uiszczenia tych opłat dołącza się do wniosku o wpis.

Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą i spółki cywilne osób fizycznych prowadzące księgi rachunkowe nie są objęte wpisem do KRS. Nie mają także obowiązku składać rocznych sprawozdań finansowych do ewidencji prowadzonej przez Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej. Jeżeli jednak sprawozdanie finansowe za 2015 rok tych

jednostek podlegało obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 4 UoR, to w takim przypadku w ciągu 15 dni od jego zatwierdzenia, tj. najpóźniej do 15 lipca 2016 r., są one obowiązane złożyć je do ogłoszenia w ogólnokrajowym dzienniku urzędowym „Monitor Sądowy i Gospodarczy”. Ogłoszeniu w tym wypadku podlega:

- ▶ wprowadzenie do sprawozdania finansowego, stanowiące część informacji dodatkowej,
- ▶ bilans,
- ▶ rachunek zysków i strat,
- ▶ zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym,
- ▶ rachunek przepływów pieniężnych,
- ▶ opinia biegłego rewidenta,
- ▶ odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty.

Opłata za ogłoszenie sprawozdania finansowego tych jednostek jest stała i wynosi 500 zł (§ 8 ust. 2a rozporządzenia ministra sprawiedliwości z 13.05.2014 r. w sprawie wydawania i rozpowszechniania Monitora Sądowego i Gospodarczego – Dz.U. z 2014 r. poz. 649).

VI KROK – Złożenie sprawozdania w urzędzie skarbowym

Poza obowiązkiem prezentacji w rejestrze sądowym, ewentualnie monitorach wszystkie firmy będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych muszą zaprezentować swoje sprawozdania finansowe urzędowi skarbowemu. Wynika to z art. 27 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT).

Złożeniu podlega sprawozdanie finansowe za rok obrotowy, a więc:

- ▶ wprowadzenie do sprawozdania finansowego stanowiące część informacji dodatkowej,
- ▶ bilans,
- ▶ rachunek zysków i strat,
- ▶ zestawienie zmian w kapitale własnym – jeśli jest sporządzany,
- ▶ rachunek przepływów pieniężnych – jeśli jest sporządzany.

Przedsiębiorcy zobowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego przekazują je do urzędu skarbowego wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w terminie 10 dni od daty jego zatwierdzenia.

Ważne

Podatnicy, którzy dobrowolnie poddali swoje sprawozdanie finansowe badaniu przez uprawniony podmiot, nie mają obowiązku składania do urzędu skarbowego opinii i raportu biegłego rewidenta.

Spółki składają także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek złożenia opinii i raportu nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.

Co należy podkreślić, obowiązek złożenia do urzędu skarbowego dotyczy tylko zatwierdzonych sprawozdań finansowych. Te, które nie zostały zatwierdzone, nie są składane, choć w praktyce bardzo często się zdarza, że pracownicy urzędu skarbowego o nie się upominają.

Sankcje karne

Nieprzekazanie organowi podatkowemu sprawozdania finansowego, opinii lub raportu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań jest jako wykroczenie skarbowe karane grzywną. Sankcje za wykroczenia skarbowe polegające na niedostarczeniu fiskusowi w terminie wymaganych dokumentów są zazwyczaj wymierzone przez uprawnionych urzędników skarbowych w postępowaniu mandatowym. Grzywna nałożona w tym trybie nie może obecnie przekraczać 3.700 zł. Sprawy, których nie uda się załatwić w postępowaniu mandatowym, trafiają do sądu. Sąd ma obecnie prawo orzec za wykroczenie skarbowe grzywnę od 1.850 zł do 37.000 zł. Wysokość grzywny w danym przypadku zależy od okoliczności sprawy, ale także sytuacji osobistej sprawcy.

Podobne uregulowanie dotyczy osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i prowadzących księgi rachunkowe. Osoby te muszą dołączyć sprawozdania finansowe do rocznego zeznania podatkowego (art. 45 ust. 5 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, dalej: ustawa o PIT). Termin złożenia zeznania, a razem z nim sprawozdania za 2015 rok upływie zatem 30 kwietnia 2016 r.

Podatnicy dołączający sprawozdania finansowe do zeznania PIT nie mają obowiązku przekazywania do urzędu skarbowego opinii ani też raportu biegłego rewidenta, nawet wówczas, gdy ich sprawozdanie podlegało obowiązkowemu badaniu na podstawie art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Brak zatwierdzenia sprawozdania finansowego

Przepisy ustawy o rachunkowości nie przewidują sankcji za brak zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Pamiętać trzeba, że jeśli sprawozdanie nie jest zatwierdzone, nie można dysponować zyskiem. Dodatkowo w tym przypadku przedsiębiorca ma obowiązek dwukrotnego złożenia sprawozdania finansowego we właściwym rejestrze sądowym:

- w rejestrze sądowym w ciągu 15 dni po terminie, w którym powinno być zostać zatwierdzone (art. 69 ust. 2 UoR),
- w ciągu 15 dni po jego zatwierdzeniu wraz z wymienionymi w ustawie o rachunkowości dokumentami.

VII KROK – Właściwa dokumentacja

Jeśli zgromadzenie właścicieli zatwierdzi sprawozdanie finansowe, to pod datą uchwały należy dokonać przebiegowania:

W przypadku zysku za 2015 rok: Wn „Wynik finansowy”, Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”	W przypadku straty za 2015 rok: Ma „Wynik finansowy” Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”
--	--

Jak zostało wskazane wcześniej, jeśli nie ma wynikających z umowy ograniczeń w dysponowaniu zyskiem, właściciele mogą przeznaczyć zysk na dowolny cel. Ewidencja przykładowych operacji związanych z podziałem zysku za 2015 rok może przebiegać zapisami:

1. Przeznaczenie części zysku netto na podwyższenie kapitału zapasowego lub rezerwowego:
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - ▶ Ma „Kapitał zapasowy”, „Kapitał rezerwowy”.
2. Przeznaczenie zysku netto spółki kapitałowej na wypłatę dywidendy:
 - a) kwota dywidendy:
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - ▶ Ma „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) zryczałtowany podatek dochodowy – jeśli występuje obowiązek pobrania:
 - ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki”,
 - ▶ Ma „Rozrachunki publicznoprawne”.
3. Przeznaczenie zysku brutto spółek osobowych lub przedsiębiorstwa osoby fizycznej do wypłaty dla wspólników (właściciela):
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - ▶ Ma „Pozostałe rozrachunki”.
4. Przeznaczenie zysku netto na zwiększenie ZFŚS:
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - ▶ Ma „Fundusze specjalne – ZFŚS”.

PRZYKŁAD

Rozliczenie zysku za 2015 rok

Spółka ABC Budowa Bis sp. z o.o. osiągnęła za 2015 rok zysk netto w kwocie 271.000 zł. W dniu 28 maja 2016 r. zwyczajne zgromadzenie wspólników podjęło uchwałę w sprawie zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego za 2015 rok.

Zysk netto w kwocie 271.000 zł przeznaczono się na następujące cele:

- a) kapitał zapasowy: 150.000 zł,
- b) roczne nagrody dla pracowników (wartość brutto): 100.000 zł,
- c) składki ZUS od nagród z zysku obciążające pracodawcę: 21.000 zł.

Ujęcie będzie następujące:

1. Uchwała o zatwierdzeniu sprawozdania:

- ▶ Wn „Wynik finansowy”,
- Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”.

2. PK – przekazanie zysku netto za 2015 rok na:

- a) utworzenie kapitału zapasowego 150.000 zł:
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” 150.000 zł,
 - ▶ Ma „Kapitał zapasowy” 150.000 zł;
- b) nagrody dla pracowników 100.000 zł:
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” 100.000 zł,
 - ▶ Ma „Rozrachunki z pracownikami” 100.000 zł.
- c) składki ZUS obciążające pracodawcę 21.000 zł:
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” 21.000 zł,
 - ▶ Ma „Rozrachunki z ZUS” 21.000 zł.

Jeżeli wynik finansowy za 2015 rok stanowić będzie strata, może ona zostać pokryta np. z kapitału zapasowego utworzonego z zysku lat ubiegłych lub z dopłat wspólników. Zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się wówczas na podstawie uchwały wspólników lub decyzji podjętej przez właściciela w tej sprawie, w następujący sposób:

- 1. Pokrycie straty netto z kapitału zapasowego:
 - ▶ Wn „Kapitał zapasowy”,
 - ▶ Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”.
- 2. Pokrycie straty netto z dopłat wspólników w spółkach z o.o.:
 - a) zachowanie należnej kwoty dopłat od wspólników:
 - ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki”,
 - ▶ Ma „Kapitał rezerwowy”;
 - b) pokrycie straty bilansowej:
 - ▶ Wn „Kapitał rezerwowy”,
 - ▶ Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”.
- 3. Pokrycie straty dopłatą właściciela lub wspólników w spółce osobowej:
 - ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki”,
 - ▶ Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”.
- 4. Pokrycie straty z dopłat gotówkowych właścicieli, w spółce osobowej, spółce cywilnej osób fizycznych lub w jednostce prowadzonej przez osobę fizyczną na własne ryzyko:
 - a) wpłata gotówkowa:
 - ▶ Wn „Kasa”,
 - ▶ Ma „Pozostałe rozrachunki”;
 - b) równoległe pokrycie straty:
 - ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki”,
 - ▶ Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”.

Wspólnicy (właściciel) mogą też zdecydować, że strata netto za 2015 rok zostanie pokryta z zysku lat następnych. Wówczas niepokryta strata za ten rok może pozostać na koncie „Rozliczenie wyniku finansowego” do czasu, kiedy firma osiągnie zysk na działalności gospodarczej.

PRZYKŁAD

Pokrycie straty za 2015 rok

Za 2015 rok spółka BNM sp. z o.o. miała stratę 50.000 zł. Wspólnicy postanowili, że będzie ona pokryta zyskami z lat ubiegłych – 28.000 zł, zyskami z lat przyszłych 10.000 zł, a 12.000 zł wniosą jako dopłatę do spółki.

1. Uchwała o zatwierdzeniu sprawozdania:

- ▶ *Wn „Wynik finansowy”,*
- ▶ *Ma „Rozliczenie wyniku finansowego” 2015 rok.*

2. Pokrycie straty dopłatą wspólników 12.000 zł:

- ▶ *Wn „Pozostałe rozrachunki” – 12.000 zł,*
- ▶ *Ma „Rozliczenie wyniku finansowego” – 2015 rok – 12.000 zł.*

3. Pokrycie straty netto z nierozliczonych zysków z lat ubiegłych:

- ▶ *Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” – lata ubiegłe 28.000 zł,*
- ▶ *Ma „Rozliczenie wyniku finansowego” – 2015 rok – 28.000 zł.*

Kwota 10.000 zł, czyli kwota, którą postanowili pokryć przyszłorocznymi zyskami, nie podlega księgowaniu i zostaje na koncie „Rozliczenie wyniku finansowego” – 2015 rok.

Katarzyna Trzpiola
wykładowca na Wydziale Zarządzania UW

DYWIDENDA W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH – UJĘCIE UOR I MSSF

31 marca upływa termin na sporządzenie sprawozdania finansowego, przez jednostki których rok obrotowy pokrywa się z kalendarzowy. Po tym dniu wiadomo już czy firma wygenerowała zysk, czy stratę. Jeśli mamy do czynienia z zyskiem, to jedną z możliwości jego podziału jest wypłata dywidendy. Poznaj zasady ujęcia księgowego i podatkowego dywidendy na gruncie polskim i przepisów międzynarodowych.

W związku z zakończeniem roku obrotowego oraz decyzją zgromadzenia akcjonariuszy lub udziałowców o sposobie rozliczenia wyniku finansowego za ubiegły rok należy odpowiednio ująć te operacje w księgach rachunkowych. Wypłata dywidendy powoduje obowiązek opodatkowania, gdyż stanowi źródło przychodów dla otrzymujących dywidendy.

Dywidenda określa prawo akcjonariuszy lub udziałowców odpowiednio spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością do udziału w zysku rocznym przeznaczonym przez walne zgromadzenie do podziału. Zysk ten dzieli się w stosunku do wartości nominalnej akcji lub udziałów, chyba że statut lub umowa spółki określi inny sposób podziału.

Kodeks spółek handlowych

Zgodnie z art. 192 oraz 348 ksh kwota przeznaczona do podziału między (odpowiednio spółka SA i z o.o.) akcjonariuszy lub wspólników nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, udziały własne oraz o kwoty, które zgodnie z przepisami lub umową spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowy lub rezerwowe.

WAŻNE

O dniu wypłaty dywidendy powinna rozstrzygać uchwała wspólników spółki z o.o. czy walnego zgromadzenia spółki akcyjnej. Jeżeli uchwała takiego dnia nie określa, wówczas dywidenda ma być wypłacana w dniu określonym przez zarząd w spółce z o.o. albo przez radę nadzorczą w spółce akcyjnej. Wynika to z art. 193 § 4 ksh w stosunku do spółek z o.o. oraz art. 348 § 4 ksh w stosunku do spółek akcyjnych.

Osobami uprawnionymi do dywidendy za dany rok obrotowy są akcjonariusze lub udziałowcy, którym przysługiwały akcje lub udziały w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku. Umowa

sp. z o.o. lub statut w spółce akcyjnej może upoważniać zgromadzenie wspólników lub walne zgromadzenie akcjonariuszy do określenia dnia, według którego ustala się listę wspólników, akcjonariuszy uprawnionych do dywidendy za dany rok obrotowy.

Dzień ustalenia prawa do dywidendy nie może być wyznaczony później niż w terminie dwóch miesięcy, licząc od dnia powzięcia uchwały w powyższej sprawie przez walne zgromadzenie spółki.

W przypadku publicznej spółki akcyjnej walne zgromadzenie ustala dzień dywidendy na dzień powzięcia uchwały albo w okresie kolejnych trzech miesięcy, licząc od tego dnia.

PRZYKŁAD 1.

Wysokość dywidendy

Spółka ALFA posiada na koniec roku następujące pozycje w kapitałach własnych:

<i>Kapitał podstawowy</i>	<i>1.000.000 zł</i>
<i>Kapitał zapasowy utworzony z zysków lat ub.</i>	<i>2.000.000 zł</i>
<i>Niepokryta strata z roku ubiegłego</i>	<i>340.000 zł</i>
<i>Udziały własne</i>	<i>200.000 zł</i>
<i>Wynik bieżący</i>	<i>1.200.000 zł</i>

Maksymalna kwota dywidendy może zatem wynieść:

$$2.000.000 \text{ zł} - 200.000 \text{ zł} - 340.000 \text{ zł} + 1.200.000 \text{ zł} = 2.660.000 \text{ zł}.$$

Statut spółki akcyjnej lub umowa sp. z o.o. może również upoważnić zarząd do wypłaty akcjonariuszom lub udziałowcom zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy za rok obrotowy, pod warunkiem że spółka posiada środki wystarczające na wypłatę – art. 194 i 349 ksh.

W przypadku spółki akcyjnej dodatkowo wymagana jest zgoda rady nadzorczej. W sp. z o.o. wypłata zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy jest możliwa, jeżeli sprawozdanie finansowe spółki za ostatni rok obrotowy jest zatwierdzone oraz wykazuje zysk. Zaliczka może stanowić najwyżej połowę zysku osiągniętego od końca poprzedniego roku obrotowego, powiększonego o kapitały rezerwowe utworzone z zysku, którymi w celu wypłaty zaliczek może dysponować zarząd, oraz pomniejszonego o niepokryte straty i udziały własne.

Natomiast w spółce akcyjnej zaliczka może stanowić najwyżej połowę zysku osiągniętego od końca poprzedniego roku obrotowego, wykazanego w sprawozdaniu finansowym zbadanym przez biegłego rewidenta, powiększonego o kapitały rezerwowe utworzone z zysku, którymi w celu wypłaty zaliczek może dysponować zarząd, oraz pomniejszonego o niepokryte straty i akcje własne.

Regulacje ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości, podobnie jak Kodeks spółek handlowych, stanowi, że roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający nie później niż sześć miesięcy od dnia bilansowego – art. 53 ust. 1 UoR. Dodatkowo, w określonych przepisami warunkach, przed zatwierdzeniem roczne sprawozdanie finansowe jednostek podlega również badaniu przez biegłego rewidenta – art. 64 UoR.

Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek, które są zobowiązane przepisami ustawy do badania sprawozdania finansowego, może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający – art. 53 ust. 3 UoR.

WAŻNE

Istotnym wymogiem jest również wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonane bez spełnienia tego warunku, uważane są za nieważne z mocy prawa.

Decyzja o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający. W spółce, która podjęła decyzję o podziale zysku netto pomiędzy udziałowców lub akcjonariuszy, dywidenda ujmowana jest na rozliczeniu wyniku finansowego oraz rozrachunkach z udziałowcami lub akcjonariuszami, z uwzględnieniem potrącenia i rozliczenia podatku dochodowego, który spółka pobiera jako płatnik od dywidend wypłaconych.

W spółce otrzymującej dywidendę, zgodnie z art. 42 ust. 3 UoR, dywidenda stanowi przychód finansowy ujmowany w rachunku zysków i strat, który jest księgowany w momencie otrzymania dywidendy.

Aspekty podatkowe dywidend i zaliczek

Właścicielem akcji lub udziałów uprawniających do otrzymania dywidendy mogą być również osoby fizyczne. W tym przypadku ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że dochody z dywidend od akcji lub udziałów są dla osób fizycznych kategorią przychodów z kapitałów pieniężnych.

W świetle przepisów dochodów z dywidend uzyskanych przez osoby fizyczne na terytorium Polski nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł.

Wypłata zaliczek na poczet dywidendy może powodować wątpliwość, czy wypłaty tych zaliczek powinny być w ogóle opodatkowane podatkiem dochodowym. Przyczyną takiej

wątpliwości jest brak definicji i bezpośrednich uregulowań dotyczących zaliczek na dywidendy w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Obie ustawy normują opodatkowanie dywidend, a także innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Biorąc pod uwagę fakt, że tytułem prawnym do wypłaty zaliczki na poczet dywidendy jest akcja lub udział, wypłaconą i otrzymaną zaliczkę należy uznać za inny przychód z udziału w zyskach osób prawnych i opodatkować w chwili wypłaty. W razie zwrotu zaliczki zapłacony przez udziałowca podatek powinien być traktowany jako nadpłata w rozumieniu Ordynacji podatkowej i podlegać zwrotowi.

Dywidenda w ustawie o CIT

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych otrzymana dywidenda jest kategorią dochodu z udziału w zyskach osób prawnych. Przepisy wskazują wyraźnie, że momentem powstania obowiązku podatkowego jest data otrzymania dywidendy. Dochód z dywidend oraz innych przychodów z tytułu dywidend od jednostek mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej opodatkowany jest podatkiem w wysokości 19% uzyskanego przychodu. Podatek dochodowy od dochodów z udziału w zyskach osób prawnych od podatników niemających siedziby lub zarządu, w stosunku do ich dochodów uzyskiwanych na terytorium Polski, ustala się w wysokości 19% przychodu, chyba że umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zawarta z krajem miejsca siedziby lub zarządu podatnika stanowi inaczej.

WAŻNE

Przepisy zwalniają z obowiązku płacenia podatku od dywidend spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej, chyba że nastąpiło naruszenie warunków uznania grupy kapitałowej za podatnika. W tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z dniem utraty prawa do uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 22 ust. 4) całkowicie zwalniają od podatku dochodowego przychody uzyskane z dywidend spółek mających siedzibę w Polsce, które łącznie spełniają następujące warunki:

1. wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2. uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia;

3. spółka posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
4. spółka nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Jednostką zobowiązaną do naliczenia i pobrania podatku dochodowego jest spółka dokonująca wypłaty dywidendy. Pełni ona funkcję płatnika i w dniu wypłaty dywidendy jest obowiązana pobrać podatek dochodowy i wypłacić uprawnionej spółce dywidendę netto.

Dywidenda w ustawie o PIT

Właścicielem akcji lub udziałów uprawniających do otrzymania dywidendy mogą być również osoby fizyczne. W tym przypadku ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że dochody z dywidend od akcji lub udziałów są dla osób fizycznych kategorią przychodów z kapitałów pieniężnych.

WAŻNE

Momentem warunkującym powstanie obowiązku podatkowego jest otrzymanie dywidendy. Spółka wypłacająca dywidendę z dniem jej wypłaty musi pobrać, jako płatnik, kwotę podatku dochodowego od dywidendy w kwocie 19% i wypłacić uprawnionej osobie dywidendę netto.

W świetle przepisów dochodów z dywidend uzyskanych przez osoby fizyczne na terytorium Polski nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł. Oznacza to również, że osoba fizyczna, w przeciwieństwie do osób prawnych, nie ma prawa odliczania podatku od dywidend od podatku obliczonego na zasadach ogólnych.

PRZYKŁAD 2.

Księgowanie wypłaty dywidendy

W kwietniu 2015 roku zostało zatwierdzone sprawozdanie finansowe za 2014 rok. Zgromadzenie wspólników spółki z o.o. podjęło uchwałę, zgodnie z którą cały zysk netto za 2014 rok w kwocie 700.000 zł przeznaczono na wypłatę dywidendy dla wspólników. Na mocy uchwały dywidenda z uwzględnieniem zaliczkowej wypłaty (marzec 2015 roku – 200.000 zł) będzie wypłacona w maju 2015 roku.

Księgowania

1. *Prze księgowanie zysku netto za 2014 rok po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego – w dacie podjęcia uchwały przez zgromadzenie wspólników:*
 - ▶ *Wn „Wyniki finansowy”* 700.000 zł

- ▶ *Ma „Rozliczenie wyniku finansowego”* 700.000 zł
- 2. Zarachowanie dywidendy należnej pomniejszonej o wypłaconą zaliczkę (200.000 zł) wspólnikom w dacie podjęcia uchwały:
 - ▶ *Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”* 500.000 zł
 - ▶ *Ma „Pozostałe rozrachunki”* 500.000 zł
- 3. Pobranie 19% zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy wypłaconej wspólnikom w maju 2015 roku:
 - ▶ *Wn „Pozostałe rozrachunki”* 95.000 zł
 - ▶ *Ma „Rozrachunki publicznoprawne”* 95.000 zł
- 4. Wypłata dywidendy za 2014 rok w kwocie pomniejszonej o zryczałtowany podatek dochodowy (500.000 zł – 95.000 zł):
 - ▶ *Wn „Pozostałe rozrachunki”* 405.000 zł
 - ▶ *Ma „Rachunek bankowy”* 405.000 zł
- 5. Zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego na rachunek bankowy urzędu skarbowego:
 - ▶ *Wn „Rozrachunki publicznoprawne”* 95.000 zł
 - ▶ *Ma „Rachunek bankowy”* 95.000 zł

PRZYKŁAD 3.

Zaliczka na dywidendę

Spółka ALFA (sp. z o.o.) w ciągu 2015 roku otrzymała od spółki BETA (SA) zaliczki na dywidendę w kwocie brutto 100.000 zł. Ostatecznie spółka BETA podjęła w 2016 roku uchwałę o wypłacie dywidendy za rok obrotowy 2015, która w łącznej kwocie 250.000 zł przypadła spółce ALFA.

Zapisy w księgach rachunkowych 2015 roku:

1. Zaliczka na dywidendę za 2015 rok od spółki BETA w kwocie 100.000 zł brutto, natomiast wypłata zaliczki na dywidendę netto na rachunek bankowy spółki ALFA sp. z o.o. w kwocie 85.000 zł:
 - ▶ *Wn „Należności na dywidendę”* 85.000 zł
 - ▶ *Ma „Przychody finansowe”* 85.000 zł
 - ▶ *Wn Rachunek bankowy”* 85.000 zł
 - ▶ *Ma „Należności z tytułu dywidendy”* 85.000 zł
2. Potrącony podatek dochodowy wg stopy 19% wynosi 16.150 zł na podstawie dostarczonej ze spółki BETA deklaracji podatkowej CIT-7 w 2015 roku:
 - ▶ *Wn „Rozrachunki publicznoprawne”* 16.150 zł
 - ▶ *Ma „Podatek dochodowy”* 16.150 zł

W rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych kwota uiszczanego podatku od

dywidend w wysokości 16.150 zł podlega odliczeniu od kwoty należnego do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 rok w spółce ALFA.

Zapisy w księgach rachunkowych 2016 roku:

1. Wypłata dywidendy należnej za 2015 rok od spółki BETA dokonana w 2016 roku, po rozliczeniu wcześniejszych zaliczek 150.000 zł brutto (250.000 zł – 100.000 zł), z czego spółka BETA jako płatnik potrąci podatek dochodowy według obowiązującej w 2016 roku stopy 19%, stanowiący kwotę 28.500 zł, a wypłata pozostałej po rozliczeniu zaliczek dywidendy netto na rachunek bankowy wyniesie 121.500 zł:

▶ Wn „Należności z tytułu dywidend”	121. 500 zł
▶ Ma „ Przychody finansowe”	121.500 zł
▶ Wn „Rachunek bankowy”	121.500 zł
▶ Ma „ Należności z tytułu dywidend”	121.500 zł

2. Potrącony podatek dochodowy wg stopy 19%, wynoszący 28.500 zł na podstawie dostarczonej ze spółki BETA deklaracji podatkowej CIT-7 w 2015 roku:

▶ Wn „Rozrachunki publicznoprawne”	28.500 zł
▶ Ma „Podatek dochodowy	28.500 zł

W rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych kwota uiszczzonego podatku od dywidend w wysokości 28.500 zł podlega odliczeniu od kwoty należnego do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 rok w spółce ALFA.

PRZYKŁAD 4.

Dywidenda w euro

W spółce ALFA zysk netto za 2014 rok wyniósł: 500.000 zł. Zgromadzenie wspólników postanowiło przeznaczyć na wypłatę dywidendy wspólnikowi zagranicznemu kwotę: 100.000 zł. Zdecydowano również, iż dywidenda ta zostanie za granicę przekazana w euro. Spółka pobrała zryczałtowany podatek dochodowy od wypłaconej dywidendy w wysokości: $(100.000 \text{ zł} \times 19\%) = 19.000 \text{ zł}$ (udziałowiec zagraniczny nie przedstawił certyfikatu rezydencji). Kwota dywidendy do wypłaty w walucie polskiej wynosi: $100.000 \text{ zł} - 19.000 \text{ zł} = 81.000 \text{ zł}$.

a) Spółka ALFA nie posiada własnego rachunku walutowego.

Do przeliczenia kwoty dywidendy do wypłaty w euro zastosowała kurs sprzedaży banku, w którym zakupiła walutę, wynoszący: 4,00 zł/euro. Kwota dywidendy w walucie obcej wynosi: $81.000 \text{ zł} : 4,00 \text{ zł/euro} = 20.250 \text{ euro}$.

Księgowania

Przeznaczenie części zysku netto za 2014 rok na dywidendę dla zagranicznego wspólnika:

▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”	100.000 zł
▶ Ma „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem)	100.000 zł

Zobowiązanie wobec budżetu z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy (19%)

- ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 19.000 zł
- ▶ Ma „Rozrachunki publicznoprawne” 19.000 zł

WB – wypłata dywidendy – zgodnie z dyspozycją bank przekazał na konto udziałowca 20.250 euro:

- ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 81.000 zł
- ▶ Ma „Bank” 81.000 zł

b) Spółka ALFA posiada własny rachunek walutowy, a do wyceny rozchodu środków stosuje kurs historyczny (metoda FIFO).

Analogiczną zasadę przyjęła do przeliczenia dywidendy na walutę obcą.

Saldo rachunku walutowego na dzień wypłaty dywidendy wynosi: 40.000 euro o wartości w złotych: 165.000 zł, w tym:

- a) 10.000 euro z 10 lutego 2015 r. po 4,00 zł/euro, co daje równowartość: 40.000 zł,
- b) 20.000 euro z 18 lutego 2015 r. po 4,20 zł/euro, co daje równowartość: 84.000 zł,
- c) 10.000 euro z 20 lutego 2015 r. po 4,10 zł/euro, co daje równowartość: 41.000 zł.

Kwota dywidendy w walucie obcej wynosi:

- a) $(10.000 \text{ euro} \times 4,00 \text{ zł/euro}) = 40.000 \text{ zł}$,
- b) pozostałą część: $(81.000 \text{ zł} - 40.000 \text{ zł}) = 41.000 \text{ zł}$ należy ustalić według kursu z 18 lutego 2015 r., czyli: $(41.000 \text{ zł} : 4,20 \text{ zł/euro}) = 9.761,90 \text{ euro}$,
- c) łączna kwota do wypłaty w walucie obcej $(10.000 \text{ euro} + 9.761,90 \text{ euro}) = 19.761,90 \text{ euro}$.

Księgowania

1. Przeznaczenie części zysku netto za 2014 rok na dywidendę dla zagranicznego wspólnika:

- ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” 100.000 zł
- ▶ Ma „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 100.000 zł

2. Zobowiązanie wobec budżetu z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy (19%):

- ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 19.000 zł
- ▶ Ma „Rozrachunki publicznoprawne” 19.000 zł

3. WB – wypłata dywidendy z konta walutowego $(10.000 \text{ euro} \times 4,00 \text{ zł/euro}) + (9.761,90 \text{ euro} \times 4,20 \text{ zł/euro})$:

- ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 81.000 zł
- ▶ Ma „Bank” 81.000 zł

c) Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy czym z uchwały o podziale

zysku wynika, iż kwota dywidendy ma zostać przeliczona według kursu średniego NBP z dnia podjęcia uchwały, tj. 4,00 zł/euro (kurs przykładowy).

Kwota dywidendy w walucie obcej wynosi zatem: $(81.000 \text{ zł} : 4,00 \text{ zł/euro}) = 20.250 \text{ euro}$.

Księgowania

1. Przeznaczenie części zysku netto za 2014 r. na dywidendę dla zagranicznego wspólnika
 - ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” 100.000 zł
 - ▶ Ma „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 100.000 zł
2. Zobowiązanie wobec budżetu z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy (19%):
 - ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 19.000 zł
 - ▶ Ma „Rozrachunki publicznoprawne” 19.000 zł
3. WB – wypłata dywidendy z konta walutowego $[(10.000 \text{ euro} \times 4,00 \text{ zł/euro}) + (10.250 \text{ euro} \times 4,20 \text{ zł/euro})] = (40.000 \text{ zł} + 43.050 \text{ zł})$:
 - ▶ Wn „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 83.050 zł
 - ▶ Ma „Bank” 83.050 zł
4. Rozliczenie różnicy kursowej: $(83.050 \text{ zł} - 81.000 \text{ zł})$:
 - ▶ Wn „Koszty finansowe” 2.050 zł
 - ▶ Ma „Pozostałe rozrachunki” (analityka: z udziałowcem) 2.050 zł

PRZYKŁAD 5.

Dywidenda w formie rzeczowej

Spółka ALFA o profilu handlowo-usługowym posiada zakumulowane w kapitale zapasowym zyski z lat ubiegłych. Zgromadzenie wspólników podjęło decyzję o wypłacie z tych kapitałów dywidendy. Będzie ona częściowo uiszczona w formie rzeczowej – zostanie wydany środek trwały.

Księgowania

a) Uchwała o wypłacie dywidendy:

- ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- ▶ Ma „Inne zobowiązania” (w analityce: konta imienne wspólników).

b) Wydanie aktywów (tu: środka trwałego) wspólnikowi:

- ▶ Wn „Umorzenie środków trwałych” – wartość dotychczasowego umorzenia w przypadku gruntu zapis na tym koncie nie wystąpi, gdyż grunty – poza nielicznymi wyjątkami – nie są umarzane),
- ▶ Wn „Inne zobowiązania” (w analityce: konta imienne wspólników),
- ▶ Ma „Środki trwałe” – wartość początkowa.

c) Rozliczenie dodatniej różnicy pomiędzy wartością godziwą a wartością księgową netto

wydawanego aktywu:

- ▶ *Wn „Inne zobowiązania” (w analityce: konta imienne wspólników),*
- ▶ *Ma „Pozostałe przychody operacyjne”.*

Dodajmy w tym miejscu, że przychód ujmowany na koncie 76-0 nie obrazuje rzeczywistego przysporzenia majątkowego. Jest on tylko technicznym wyrównaniem różnicy pomiędzy wyceną księgową a wyższą wartością godziwą. Spółka wydała przecież majątek o wartości wyższej niż jego wartość księgowa.

PRZYKŁAD 6.

Udziały uprzywilejowane

W dniu 30 czerwca 2015 r. zgromadzenie wspólników spółki ALFA podjęło uchwałę, zgodnie z którą część zysku wypracowanego przez spółkę za 2014 rok przeznaczona zostanie na wypłatę dywidendy. Jak wynika z umowy spółki, jeden z jej wspólników posiada udziały uprzywilejowane w ten sposób, że w przypadku wypłaty dywidendy ma on prawo wyboru formy jej otrzymania spośród zaproponowanych przez spółkę aktywów rzeczowych lub środków pieniężnych. W związku z powyższym spółka ALFA zaproponowała ww. wspólnikowi możliwość wyboru formy przekazania mu dywidendy spośród 2 samochodów osobowych, stanowiących majątek spółki lub środków pieniężnych. Pozostali wspólnicy spółki posiadają udziały nieuprzywilejowane, w związku z czym przypadająca na nich część dywidendy zostanie im wypłacona w formie pieniężnej.

W powyższym przypadku interpretacja KIMSF 17 nie będzie miała zastosowania, gdyż nie wszyscy właściciele tej samej klasy instrumentów kapitałowych (w tym przypadku udziałów) są traktowani w jednakowy sposób przy przekazywaniu aktywów niegotówkowych.

PRZYKŁAD 7.

Dywidenda w formie rzeczowej

W dniu 30 czerwca 2015 r. zgromadzenie wspólników spółki ALFA podjęło uchwałę, zgodnie z którą część wypracowanego przez spółkę zysku za 2014 rok w kwocie 2.100.000,00 zł zostanie przeznaczona na wypłatę dywidendy udziałowcom. Zgodnie z treścią podjętej uchwały dywidenda wypłacona zostanie w następującej formie przekazania każdemu z 4 udziałowców 1/4 wartości posiadanego gruntu. Nieruchomość przekazana została udziałowcom 31 marca 2016 r., tj. po zakończeniu roku finansowego ALFA. Wartość księgowa gruntu na 30 czerwca 2015 r., jak i na 31 marca 2016 r. wyniosła 1.500.00 zł (grunty nie podlegają amortyzacji). Natomiast wartość godziwa gruntu kształtowała się następująco: 30.06.2015 r. – 2.000.000 zł; 31.12.2015 r. – 2.400.00 zł; 31.03.2016 r. – 2.500.000 zł.

Na dzień podjęcia uchwały w sprawie wypłaty dywidendy spółka ALFA ujmie zobowiązanie z tytułu dywidendy w kwocie 2.200.000,00 zł, tj. w wartości godziwej aktywów, które mają być przekazane. Zapisy w księgach rachunkowych ALFA przedstawiać będą się zatem następująco:

Na dzień 30.06.2015 r.:

- | | |
|--|-----------------|
| ▶ Wn „Zyski zatrzymane”* | 2.200.000,00 zł |
| ▶ Ma „Zobowiązanie z tytułu dywidendy” | 2.200.000,00 zł |

* w analityce:

- | | |
|---------------------------------------|-----------------|
| ▶ Wn „Rozliczenie wyniku finansowego” | 2.100.000,00 zł |
| ▶ Ma „Zysk (strata) z lat ubiegłych” | 100.000,00 zł |

Na dzień 31.12.2015 r.:

- | | |
|--|---------------|
| ▶ Wn „Zyski zatrzymane”* | 200.000,00 zł |
| ▶ Ma „Zobowiązanie z tytułu dywidendy” | 200.000,00 zł |

* w analityce:

- | | |
|--------------------------------------|---------------|
| ▶ Wn „Zysk (strata) z lat ubiegłych” | 200.000,00 zł |
|--------------------------------------|---------------|

Na dzień 31.03.2016 r.:

- | | |
|--|-----------------|
| ▶ Wn „Zyski zatrzymane”* | 100.000,00 zł |
| ▶ Ma „Zobowiązanie z tytułu dywidendy” | 100.000,00 zł |
| ▶ Wn „Zobowiązanie z tytułu dywidendy” | 2.500.000,00 zł |
| ▶ Ma „Środki trwałe” | 1.500.000,00 zł |
| ▶ Ma „Pozostałe przychody operacyjne” | 1.000.000,00 zł |

* w analityce:

- | | |
|--------------------------------------|---------------|
| ▶ Wn „Zysk (strata) z lat ubiegłych” | 100.000,00 zł |
|--------------------------------------|---------------|

Dywidenda w walucie obcej

W praktyce gospodarczej często spotyka się sytuacje, że współnikami polskich spółek są podmioty zagraniczne. Wspólnicy zgodnie z przepisami ksh mają prawo do udziału w zysku. Zgromadzenie wspólników (akcjonariuszy) może podjąć decyzję o przeznaczeniu na wypłatę dywidendy całości lub części zysku netto. W sytuacji gdy współnikami są podmioty zagraniczne, należy rozważyć, czy możliwa jest wypłata dywidendy w innej walucie niż waluta krajowa i jakie skutki podatkowe w zakresie różnic kursowych taka wypłata rodzi.

Przepisy nie zawierają dyspozycji w zakresie kursu walutowego, który powinien być zastosowany w celu przeliczenia zobowiązania z tytułu dywidendy z PLN na walutę obcą. W związku z tym strony mogą dowolnie określić w uchwale kurs, wg którego zostanie przeliczona kwota dywidendy wyrażona w walucie obcej. Zasadniczo w praktyce spotyka się dwa rozwiązania:

1. dokonać przewalutowania po kursie z dnia podjęcia uchwały (zawarcia porozumienia) lub też po innym ustalonym kursie (np. według bankowego kursu sprzedaży waluty z dnia podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy, średni kurs NBP z dnia podjęcia uchwały lub inny), w wyniku którego dojdzie do zaksięgowania zobowiązania do wypłaty dywidendy w walucie. Wybór kursu oraz zasady przeliczenia zależą od woli stron, z tym że należy zwrócić uwagę, aby wybór kursu nie doprowadził do osiągnięcia przez udziałowca nieuzasadnionych korzyści;
2. dokonać przewalutowania po kursie przyszłym, np. z dnia dokonania wypłaty dywidendy, w wyniku którego nie dojdzie do zaksięgowania zobowiązania z tytułu dywidendy w walucie.

Przy wyborze pierwszego rozwiązania powstaną różnice kursowe z tytułu zmiany wartości zobowiązania z tytułu dywidendy wyrażonej w walucie obcej pomiędzy dniem powstania zobowiązania w walucie a dniem jego zapłaty. Niemniej jednak różnice te będą neutralne podatkowo. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Wypłata dywidendy nie stanowi wydatku umożliwiającego powstanie przychodu, jak również nie jest związana z utrzymaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów spółki. Dywidenda wypłacana jest z zysku i stanowi jedynie realizację prawa wspólnika do udziału w zyskach spółki, które wynika z ksh. W związku z tym różnice kursowe powstałe przy wypłaceniu dywidendy wspólnikowi w walucie obcej będą neutralne podatkowo.

Należy jednak pamiętać, że w momencie wypłaty dywidendy z rachunku walutowego spółki powstaną różnice kursowe od własnych środków pieniężnych. Różnice te zostaną rozpoznane w sytuacji, kiedy wystąpi różnica wartości w dacie wpływu waluty obcej na konto walutowe i jej wpływu w chwili wypłaty środków wspólnikom spółki. Zgodnie z art. 15a ust. 2 pkt 3 oraz 15a ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT różnice kursowe powstają, jeżeli wartość otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu wpływu jest niższa lub wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wpływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

W przypadku zaś drugiego rozwiązania nie dojdzie do powstania zobowiązania w walucie, a tym samym „niepodatkowych” różnic kursowych przy zapłacie zobowiązania walutowego. Jeżeli strony ustalą, że kursem walut zastosowanym do przewalutowania zobowiązania z tytułu dywidendy jest kurs faktyczny (tj. kurs sprzedaży walut stosowany przez bank, z którego spółka korzysta), jedyne różnice kursowe, jakie powstaną, związane będą z różnicami kursowymi od własnych środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku walutowym.

Niezależnie od tego, które rozwiązanie przyjmiemy, „podatkowe” różnice kursowe powstaną wyłącznie w momencie wypłaty dywidendy i będą dotyczyć własnych środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku walutowym.

Kredyt na wypłatę dywidendy – odsetki

Dywidenda (w zależności od jej wysokości) może być sporym obciążeniem finansowym spółki. Czasami bieżące środki finansowe nie wystarczają na wypłatę dywidendy, gdyż np. osiągnięty zysk został przeznaczony na inwestycje lub bieżący rozwój. Aby wypełnić ciążące na spółce zobowiązanie wobec wspólników z tytułu wypłaty dywidendy, spółka niejednokrotnie zaciąga kredyt lub pożyczkę na ten cel. Powstaje wątpliwość, czy koszty związane z finansowaniem wypłaty dywidendy, np. odsetki czy prowizje, będą dla spółki kosztem uzyskania przychodu.

Niestety w orzecznictwie ukształtowały się dwa przeciwstawne stanowiska w badanym zakresie. Zgodnie z pierwszym z nich wydatki poniesione na zaciągnięcie kredytu (lub pożyczki) mającego sfinansować wypłatę dywidendy nie stanowią kosztów podatkowych. Zwolennicy tego poglądu tłumaczą, że środki z pozyskanego kredytu na wypłatę dywidendy nie stanowią przychodu podatkowego spółki. Tym samym wydatki związane z tym kredytem nie mogą mieć związku z przychodem podatkowym osoby prawnej.

Ponadto skoro wypłata dywidendy nie jest kosztem uzyskania przychodu (nie stanowi wydatku poniesionego w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów), konsekwentnie wydatki poniesione na pozyskanie środków celem dokonania wypłaty dywidendy nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodu (tak np. wyroki NSA: z 2 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1653/09; z 17 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 2004/09, z 20 maja 2011 r., sygn. akt II FSK 85/10).

W orzecznictwie reprezentowany jest również całkowicie przeciwstawny pogląd, zgodnie z którym koszt zaciągnięcia przez spółkę kredytu na wypłatę dywidendy jest wydatkiem związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podstawowym celem spółek kapitałowych jest osiąganie zysku. Nielogiczne byłoby więc przeznaczenie na wypłatę dywidendy środków zainwestowanych w działalność gospodarczą czy też nieangażowanie własnego kapitału w działalność gospodarczą w celu zapewnienia środków finansowych na przyszłą wypłatę dywidendy. Kredyt na wypłatę dywidendy zabezpieczy źródło przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej oraz zapobiegnie utracie płynności finansowej przez spółkę (tak np. wyroki NSA: z 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 234/08; 14 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 490/09; 21 września 2010 r., sygn. akt II FSK 2118/09).

Dlatego w powyższym zakresie warto zwrócić się do Ministerstwa Finansów w celu uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej, która będzie wytyczną dla spółki.

Dywidenda w formie rzeczowej

Wypłata dywidendy jest neutralna podatkowo dla spółki wypłacającej, niezależnie od tego, czy następuje ona w formie pieniężnej, czy rzeczowej (poprzez przeniesienie na udziałowca prawa własności nieruchomości spółki).

Wypłacając dywidendę w formie rzeczowej, spółka nie uzyska żadnego przysporzenia majątkowego, które mogłoby zostać uznane za przychód podatkowy. Wypłata dywidendy zawsze następuje kosztem majątku własnego spółki. Wartość uszczuplenia jej majątku będzie miała tę samą wartość, niezależnie od tego, czy dywidenda przyjmie postać pieniężną, czy rzeczową. Trwały przyrost aktywów, stanowiący przychód podatkowy, powstanie tylko i wyłącznie po stronie podmiotu uprawnionego do otrzymania dywidendy.

Według autora wypłata dywidendy w formie rzeczowej powinna być dla spółki wypłacającej traktowana tak samo jak wypłata dywidendy w formie pieniężnej, czyli powinna być neutralna podatkowo. Aby powstał przychód podatkowy, podatnik (tu spółka wypłacająca dywidendę) musi uzyskać realne przysporzenie majątkowe, a w takim przypadku trudno wskazać, jakie przysporzenie spółka uzyskalaby, wypłacając rzeczową dywidendę.

Regulacje międzynarodowe MSR/MSSF

Zgodnie z MSR 7 otrzymane dywidendy można zaliczyć do wpływów z działalności operacyjnej lub – alternatywnie – do wpływów z działalności inwestycyjnej (ponieważ stanowią zwrot z inwestycji), natomiast wypłacone dywidendy – do wydatków działalności finansowej (gdyż stanowią koszt uzyskania środków finansowych) lub – alternatywnie – do wydatków działalności operacyjnej (co – według standardu – mogłoby pomóc użytkownikom sprawozdań finansowych w określeniu zdolności jednostki do wypłacania dywidend ze środków pieniężnych z działalności operacyjnej).

Ani UoR, ani MSR/MSSF nie zawierają jednak wytycznych odnośnie do wypłaty dywidendy udziałowcom w postaci rzeczowej, dlatego też Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej zdecydował się na wydanie interpretacji KIMSF 17, zatytułowanej „Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom”, w której uregulowane zostały zasady ujęcia księgowego tego rodzaju zdarzeń gospodarczych.

Zgodnie z § 3 KIMSF 17 interpretacja ta ma zastosowanie do następujących typów, niemających charakteru wzajemnego, przekazania aktywów przez jednostkę na rzecz jej właścicieli występujących w charakterze udziałowców:

- ▶ przekazania aktywów niegotówkowych (np. w postaci rzeczowych aktywów trwałych, przedsięwzięć zgodnie z definicją w MSSF 3, udziałów w innej jednostce lub grup do zbycia zgodnie z definicją w MSSF 5) oraz
- ▶ wypłat dających właścicielom prawo wyboru formy przekazania aktywów: aktywów niegotówkowych lub środków pieniężnych.

Jak wynika z § 4 KIMSF 17, interpretacja ma zastosowanie tylko do takiego przekazania aktywów niegotówkowych, w którym wszyscy właściciele tej samej klasy instrumentów kapitałowych są traktowani w jednakowy sposób. Oznacza to, że jej uregulowania

nie będą odnosić się do sytuacji, w której aktywa niegotówkowe przekazywane są określonymu udziałowcowi lub wspólnikowi, podczas gdy nie zaoferowano ich innym udziałowcom bądź wspólnikom tej samej klasy.

W myśl § 10 KIMSF 17 zobowiązanie do zapłaty dywidendy ujmuje się, gdy wypłata dywidendy została uchwalona przez uprawniony do tego organ jednostki i decyzja o jej wypłacie nie leży już w gestii jednostki, to jest wtedy, gdy:

- ▶ dywidenda zadeklarowana, np. przez kierownictwo lub przez zarząd, została zatwierdzona/uchwalona przez uprawniony do tego organ, np. przez udziałowców, jeżeli w danym systemie prawnym wymagana jest taka uchwała, lub
- ▶ dywidenda została zadeklarowana, np. przez kierownictwo lub przez zarząd, jeżeli w danym systemie prawnym nie wymaga się dalszego zatwierdzenia/uchwalenia przez udziałowców.

Zgodnie z § 11 KIMSF 17 jednostka wycenia zobowiązanie do przekazania aktywów niegotówkowych jako dywidendy na rzecz właścicieli w wartości godziwej aktywów, które mają być przekazane. Jak stanowi § 14 KIMSF 17, w momencie uregulowania zobowiązania z tytułu dywidendy/wypłaty dywidendy jednostka ujmuje w zysku lub stracie różnicę, jeśli występuje, między wartością bilansową aktywów wydawanych w ramach podziału wyniku a wartością bilansową zobowiązania z tytułu dywidendy.

W praktyce zdarzyć się może niekiedy, że jednostka daje swoim właścicielom prawo wyboru formy otrzymania dywidendy spośród aktywów niegotówkowych lub środków pieniężnych. W takich sytuacjach powinna ona dokonać szacunku zobowiązania z tytułu dywidendy, biorąc pod uwagę zarówno wartość godziwą każdej z dostępnych form, jak również związane z tym prawdopodobieństwo wyboru każdej z nich przez właścicieli (por. § 12 KIMSF 17).

§ Podstawa prawna:

- ▶ art. 42 ust. 3, art. 54 ust. 1–3, art. 64 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330),
- ▶ art. 15a ust. 2 pkt 3, art. 15a ust. 3 pkt 3, art. 22 ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.),
- ▶ art. 192, art. 193 § 4, art. 194, art. 348 § 1 i 4 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.),
- ▶ MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych”,
- ▶ KIMSF 17 „Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom”.

Grzegorz Magdziarz
biegły rewident

1ND0004

ISBN 978-83-269-5082-7