

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5.8203.2.2021

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 15 grudnia 2021 r.

w sprawie stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskanych z udziału w zyskach spółek jawnych i komandytowych będących podatnikami podatku dochodowego

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy przepisów art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym²⁾, w związku z art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a oraz art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a tej ustawy, w zakresie możliwości korzystania przez wspólników spółek jawnych i komandytowych, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, dochodów uzyskiwanych z udziału w zyskach tych spółek.

Zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy CIT zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j tej ustawy (z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, 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 osiągania,
- 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,

¹⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm. (dalej jako: „ustawa CIT”).

- 4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Jednocześnie, w art. 22 ust. 4a–4d i ust. 6 oraz w art. 22a–22c ustawy CIT określone zostały warunki skorzystania z tego zwolnienia, uwzględniające między innymi wielkość posiadanych udziałów (akcji) w spółce wypłacającej „dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych” oraz okres ich posiadania.

Na tle brzmienia wskazanych przepisów powstały wątpliwości dotyczące tego, czy wskazane wyżej zwolnienie obejmuje podział zysku – posiadającej status podatnika podatku CIT spółki jawnej lub komandytowej, mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski – dokonywany na rzecz wspólników takiej spółki, będących spółkami wskazanymi w art. 22 ust. 4 pkt 2-4 ustawy CIT. Wątpliwości te powodował fakt, iż treść art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy CIT, wskazująca kategorie dochodów objętych zwolnieniem określonym w art. 22 ust. 4 tej ustawy, wprost nie wymienia dochodów z udziału w zyskach – mających status podatnika podatku CIT – spółek jawnych i komandytowych.

Wątpliwości budzi również kwestia liczenia 2-letniego okresu posiadania „nie mniej niż 10% udziałów (akcji) spółki”, warunkującego możliwość skorzystania z omawianego zwolnienia, w przypadku kiedy spółką wypłacającą „dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych” jest posiadająca status podatnika podatku CIT spółka jawna lub spółka komandytowa.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 2123 – dalej: „ustawa nowelizująca”).

Celem regulacji zawartych w ustawie nowelizującej było między innymi uszczelnienie systemu podatkowego w podatku dochodowym oraz eliminowanie nieuczciwej konkurencji podatkowej poprzez wyrównywanie zasad opodatkowania podatkiem dochodowym podatników będących w analogicznej sytuacji gospodarczej.

Z powyższych względów, mocą ustawy nowelizującej, dokonana została zmiana treści art. 1 ust. 3 ustawy CIT, polegająca na wskazaniu w pkt 1 tego przepisu, iż przepisy ustawy CIT mają zastosowanie także do spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski. W konsekwencji spółki te uzyskały status „podatnika podatku dochodowego”.

W art. 1 ust. 3 ustawy CIT dodany także został nowy pkt 1a, zgodnie z którym status podatnika podatku dochodowego uzyskiwały również mające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski spółki jawne, których wspólnikami nie były wyłącznie osoby fizyczne, jeżeli w terminach wskazanych w tym przepisie nie wypełniły one określonych w nim obowiązków informacyjnych o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego prawa do udziału w zysku takiej spółki.

Jednocześnie z wprowadzonymi z dniem 1 stycznia 2021 r. zmianami w treści art. 1 ust. 3 ustawy CIT, poszerzającymi krąg spółek podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, ustawodawca dokonał zmian dostosowawczych definicji ustawowych określonych w przepisach art. 4a ustawy CIT. W szczególności, w pkt 21 tego przepisu wskazane zostało, iż ilekroć w tej ustawie jest mowa o „spółce”, to wyrażenie to oznacza również spółki, o których jest mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a ustawy CIT, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, a więc również mające status podatnika podatku dochodowego spółki komandytowe i spółki jawne.

W kontekście uzyskania przez wskazane spółki komandytowe i jawne statusu podatnika podatku dochodowego wskazać także należy na inne definicje przyjęte w art. 4a ustawy CIT. W szczególności, ilekroć w tej ustawie mowa jest o:

- udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 ustawy CIT (art. 4a pkt 16 ustawy CIT),
- kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej oraz kapitał podstawowy spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 ustawy CIT (art. 4a pkt 18 ustawy CIT),
- udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3 ustawy CIT (art. 4a pkt 19 ustawy CIT).

Potwierdzenie woli ustawodawcy o możliwości skorzystania z określonego w art. 22 ust. 4 ustawy CIT zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodu uzyskanego z udziału w zyskach spółek jawnych i komandytowych przez wspólników takich spółek, w przypadkach gdy spełnione są warunki określone w art. 22 ust. 4a–4d i ust. 6 oraz w art. 22a–22c ustawy CIT, potwierdza także treść art. 13 ust. 3 ustawy nowelizującej.

Zgodnie z tym przepisem, zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 ustawy CIT ma zastosowanie „do przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub jawnej wypracowanych od dnia, w którym spółki te stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.”.

Podsumowując powyższe, zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym, o którym jest mowa w art. 22 ust. 4 ustawy CIT może znajdować zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych z udziału w zyskach – mających status podatnika CIT – spółek jawnych i komandytowych, wypracowanych przez te spółki od dnia, w którym stały się one takim podatnikiem, o ile wypełnione są warunki stosowania tego zwolnienia określone w art. 22 ust. 4a-4d i ust. 6 oraz w art. 22a–22c ustawy CIT, a wspólnik takiej spółki nie występuje w niej w charakterze komplementariusza.

W przypadku bowiem komplementariusza spółki komandytowej przepisy ustawy CIT przewidują inny, określony w art. 22 ust. 1a–1e tej ustawy, mechanizm eliminujący „podwójne” opodatkowanie dochodów takiego wspólnika, uzyskiwanych z udziału w zyskach spółki, w której jest on takim „komplementariuszem”.

Jednocześnie, stosownie do treści wyżej przywołanego art. 22 ust. 4 ustawy CIT, zwolnieniem wynikającym z tego przepisu będą mogły być objęte przychody (dochody) wspólników uzyskane z udziału w zyskach – mającej status podatnika CIT – spółki jawnej i spółki komandytowej, równoważne z przychodami wymienionymi w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j ustawy CIT, to jest:

- przychody faktycznie uzyskane w związku z wypłatą zysku dokonaną przez spółkę jawną i komandytową na rzecz jej wspólników,
- równowartość zysku spółki jawnej lub komandytowej przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału podstawowego,
- wartość niepodzielonych zysków w spółce jawnej i komandytowej oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał podstawowy takiej spółki, w przypadku jej przekształcenia w spółkę niebędącą podatnikiem CIT.

Odnosząc się z kolei do kwestii liczenia 2-letniego okresu posiadania „nie mniej niż 10% udziałów (akcji)” spółki, warunkującego możliwość skorzystania z omawianego zwolnienia, w przypadku kiedy spółką wypłacającą „dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych” jest posiadająca status podatnika CIT spółka jawna lub spółka komandytowa, wskazać w pierwszej kolejności należy na treść wyżej przywołanego art. 4a pkt 16 ustawy CIT. Zgodnie z tym przepisem ilekroć w tej ustawie jest mowa o udziale (akcji), to pojęcie to obejmuje również ogół praw i obowiązków wspólnika w – posiadającej status podatnika CIT – spółce jawnej lub komandytowej.

Przy ocenie spełnienia określonego w art. 22 ust. 4a ustawy CIT warunku do skorzystania z omawianego zwolnienia, tj. nieprzerwanego posiadania przez okres dwóch lat minimum 10% udziałów (akcji) w spółce wypłacającej „dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych”, istotnym jest zatem w przypadku spółki jawnej lub komandytowej okres nieprzerwanego posiadania przez minimum dwa lata ogółu praw i obowiązków wspólnika w takiej spółce, przyznającego takiemu wspólnikowi minimum 10% praw do udziału w jej zyskach.

Przy ocenie spełnienia tych warunków uwzględnieniu podlega również okres, zanim dana spółka jawna lub komandytowa uzyskała status podatnika CIT, a w przypadku kiedy spółka komandytowa uległa przekształceniu w spółkę jawną albo spółka jawna uległa przekształceniu w spółkę komandytową – również okres poprzedzający takie przekształcenie.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski