

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5.8203.7.2022

MINISTRA FINANSÓW

**w sprawie obowiązków informacyjnych spółek nieruchomościowych i podatników
posiadających udziały w tych spółkach**

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.

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

Niniejsza interpretacja odnosi się do obowiązków informacyjnych dotyczących spółek nieruchomościowych, o których mowa w:

- 1) art. 27 ust. 1e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁾ (zwanej dalej: „ustawą CIT”);
- 2) art. 45 ust. 3f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁾ (zwanej dalej: „ustawą PIT”).

¹⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.

Definicja spółki nieruchomościowej zawarta jest w art. 4a pkt 35 ustawy CIT oraz w art. 5a pkt 49 ustawy PIT⁴⁾.

Zgodnie z art. 27 ust. 1e ustawy CIT i analogicznie art. 45 ust. 3f ustawy PIT, spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, są obowiązani przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS”) w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego spółki nieruchomościowej, informację:

- 1) o podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, wraz z podaniem liczby posiadanych przez każdego z nich takich praw – w przypadku informacji przekazywanych przez spółki nieruchomościowe,
- 2) o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze – w przypadku informacji przekazywanych przez podatników będących współnikami spółek nieruchomościowych

– według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień jej roku obrotowego⁵⁾.

⁴⁾ Zgodnie z art. 4a pkt 35 ustawy CIT oraz analogicznie art. 5a pkt 49 ustawy PIT spółka nieruchomościowa oznacza: „podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

- a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego - w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
- b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto - w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.”

⁵⁾ Obowiązek przesyłania informacji, o których mowa w art. 27 ust. 1e ustawy CIT oraz w art. 45 ust. 3f ustawy PIT, wprowadzony został 1 stycznia 2021 r. na mocy 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).

W związku z treścią przywołanego przepisu, powstały wątpliwości co do kręgu podmiotów obowiązanych do składania ww. informacji Szefowi KAS. W szczególności, wątpliwości dotyczą tego, czy dla zaistnienia obowiązku informacyjnego wystarczy sam fakt posiadania udziałów (akcji) lub innych praw w spółce nieruchomościowej, czy też konieczne jest istnienie obowiązku podatkowego w Polsce z jakiegokolwiek tytułu w roku podatkowym, którego dotyczy ta informacja.

W ocenie Ministra Finansów, nowość instytucji zawartej w art. 27 ust. 1e ustawy CIT oraz w art. 45 ust. 3f ustawy PIT i wynikający stąd brak orzecznictwa sądowego w tym zakresie, a przede wszystkim potrzeba zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, decydują, że celowe i zasadne jest rozstrzygnięcie opisanego problemu w formie interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

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

W orzecznictwie NSA wypracowano kryteria stosowania różnych reguł wykładni prawa podatkowego, przyznając pierwszeństwo wykładni językowej. Wykładnia językowa polega na ustaleniu znaczenia i zakresu wyrażen tekstualnych ze względu na język, w którym zostały sformułowane. Jednakże, wykładnia językowa może nie wystarczać do ustalenia normy prawnej ustanowionej w określonym przepisie lub przepisach aktu prawnego. W takich przypadkach konieczne jest sięgnięcie po dodatkowe metody wykładni, w tym m.in. ustalenie celu przepisu prawnego i uzupełnienie wyniku zastosowania wykładni językowej rezultatem zastosowania wykładni celowościowej.

W świetle powyższego, odczytując wskazane na wstępie niniejszej interpretacji przepisy art. 27 ust. 1e ustawy CIT oraz art. 45 ust. 3f ustawy PIT, wyjaśniam, iż zostały one wprowadzone do ustawy CIT, i odpowiednio ustawy PIT, razem z innymi rozwiązaniami ukierunkowanymi na ułatwienie dochodzenia należności podatkowych w odniesieniu do dochodu ze zbycia udziałów (akcji) w spółkach nieruchomościowych. Zatem celem tych przepisów jest pozyskanie przez administrację skarbową informacji o podmiotach, które mogą być zobowiązane do zapłaty podatku w Polsce w przypadku zbycia udziałów (akcji) w spółce nieruchomościowej.

Interpretując zatem treść art. 27 ust. 1e ustawy CIT oraz art. 45 ust. 3f ustawy PIT, w drodze wykładni językowej wspartej wykładnią celowościową, wskazuję, że:

- 1) podmiotami, na które został nałożony obowiązek informacyjny, są:
 - i. spółka nieruchomościowa, oraz
 - ii. podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze (zwani dalej: „podatnikami posiadającymi prawa do spółki nieruchomościowej”);
- 2) spółka nieruchomościowa, wymieniona w pkt 1(i), zobowiązana jest do raportowania informacji o:
 - i. podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, oraz
 - ii. liczbie praw posiadanych przez każdy wymieniony w pkt 2(i) podmiot;

- 3) podatnicy posiadający prawa do spółki nieruchomościowej wymienieni w pkt 1(ii) zobowiązani są do składania informacji o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio w tej spółce, udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze.

Wskazany obowiązek informacyjny dotyczy zarówno podmiotów będących polskimi rezydentami podatkowymi, jak i podmiotów niebędących polskimi rezydentami podatkowymi, tj. podmiotów nieposiadających miejsca zamieszkania albo siedziby lub zarządu na terytorium Polski.

Wyjaśniam, że przez „podatnika posiadającego (bezpośrednio lub pośrednio) prawa do spółki nieruchomościowej”, wymienionego w pkt 1(ii), należy rozumieć:

- i. wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego podmiotem wymienionym w art. 1 ustawy CIT⁶⁾,
- ii. podmiot wymieniony w art. 1 ustawy CIT⁶⁾, który posiada prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni – w przypadku, gdy takie posiadanie praw jest realizowane poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo,
- iii. wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego osobą fizyczną lub przedsiębiorstwem w spadku,
- iv. osobę fizyczną lub przedsiębiorstwo w spadku, którzy posiadają prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni – w przypadku, gdy takie posiadanie praw realizowane jest poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo.

Zgodnie z art. 27 ust. 1g ustawy o CIT i odpowiednio art. 45 ust. 3g ustawy PIT, w celu obliczenia udziału pośredniego stosuje się zasady określone w art. 11a ust. 3 ustawy CIT, a w przypadku osób fizycznych – art. 23m ust. 3 ustawy PIT⁷⁾.

Ponadto, w kontekście minimalnego progu posiadanych praw (udziałów, akcji, tytułów uczestnictwa lub innych praw) w wysokości 5%, wskazuję, iż w celu jego obliczenia należy zsumować prawa posiadane w spółce nieruchomościowej w sposób pośredni z prawami posiadanyymi bezpośrednio.

W odniesieniu do podatników posiadających prawa do spółki nieruchomościowej obowiązek informacyjny powstaje bez względu na to, czy w roku podatkowym, na koniec którego składana jest informacja, uzyskany został przychód (dochód) z tego udziału z jakiegokolwiek tytułu. Oznacza to, że

⁶⁾ Są to: (i) osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkami wskazanymi w ustawie; spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; (ii) spółki jawne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złożyła w określonym terminie oświadczenia o wspólnikach; (iii) spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

⁷⁾ Zgodnie z art. 11a ust. 3 ustawy CIT i analogicznie art. 23m ust. 3 ustawy PIT, posiadanie pośrednio udziału lub prawa oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada: (i) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa - w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe; (ii) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana - w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne; (iii) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw - w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo”.

powstanie obowiązku informacyjnego w omawianym przypadku determinuje sam fakt posiadania, bezpośrednio lub pośrednio, udziałów w spółce nieruchomościowej.

Obowiązek informacyjny, zarówno w odniesieniu do spółek nieruchomościowych, jak i podatników posiadających prawa do spółki nieruchomościowej, realizowany jest według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień jej roku obrotowego.

Wskazuję również, że obowiązek informacyjny ciążyący na podatnikach posiadających prawa do spółki nieruchomościowej nie dotyczy podatników zwolnionych z podatku CIT, o których mowa w art. 6 ustawy CIT. Zwolnienie podmiotowe powoduje, że podmiot, który jest nim objęty, zostaje z podatku zwolniony bez względu na rodzaj i wielkość uzyskiwanych dochodów. Skoro zatem podatek zwolniony podmiotowo nie jest obciążony obowiązkiem podatkowym z jakiegokolwiek tytułu w podatku dochodowym od osób prawnych, to nałożenie na współnika spółki nieruchomościowej, będącego takim podatnikiem, obowiązku informacyjnego, o którym mowa art. 27 ust. 1e ustawy, byłoby nieadekwatne do wskazanego na wstępie celu tego przepisu. Jednocześnie mając na uwadze cel interpretowanego przepisu, wyłączenie to nie znajduje podstaw do zastosowania w stosunku do samej spółki nieruchomościowej.

Końcowo wyjaśniam, że w przypadku podatkowych grup kapitałowych obowiązki informacyjne przewidziane w art. 27 ust. 1e ustawy CIT stosuje się nie do samej grupy, lecz do spółek wchodzących w skład takiej grupy.

Minister Finansów: z up. *A. Soboń*