

Warszawa, dnia 20 listopada 2024 r.

Poz. 108

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD9.8202.1.2024

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 15 listopada 2024 r.

**dotycząca niektórych warunków stosowania zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 ustawy
o podatku dochodowym od osób prawnych**

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

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

Niniejsza interpretacja dotyczy niektórych warunków stosowania na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [dalej: „ustawa CIT”]²⁾, zwolnienia z opodatkowania w Polsce podatkiem dochodowym dochodów nierezydentów uzyskiwanych z tytułu wypłacanych tym nierezydentom przez polskie podmioty dywidend oraz niektórych innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W szczególności wątpliwości interpretacyjne budzi stosowanie warunków określonych w art. 22 ust. 4 ustawy CIT w pkt 2 i w pkt 4 tego przepisu. Wskazać należy, iż treść tych przepisów ustawy CIT stanowi implementację do polskiego porządku prawnego przepisów Dyrektywy Rady Unii Europejskiej nr 90/435/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich³⁾.

¹⁾ Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 z późn. zm.

³⁾ Dyrektywa Rady Unii Europejskiej nr 90/435/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmieniona następnie Dyrektywą Rady Unii Europejskiej nr 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., a następnie zastąpiona Dyrektywą Rady Unii Europejskiej z dnia 30 listopada 2011 r. nr 2011/96/UE [dalej: „Dyrektywa PS”].

Wykładnia art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT jest przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. W niektórych wyrokach można spotkać się z poglądem, iż warunek „niekorzystania [przez spółkę otrzymującą dywidendę lub inne przychody z udziału w zyskach osoby prawnej] ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia” nie oznacza, że – co do zasady – warunek efektywnego opodatkowania należności nie jest spełniony w przypadku braku zapłaty podatku przez podatnika ze względu na ponoszenie przez niego strat. Kwestia braku zapłaty podatku przez podatnika ze względu na ponoszenie strat mogłaby być analizowana z punktu widzenia przepisów art. 22c [ustawy CIT]⁴⁾.

W innych wyrokach można spotkać się z poglądem, iż „regulacje wynikające z art. 22 ust. 4 pkt 4 [ustawy CIT] uzależniają prawo do zastosowania określonego w nich zwolnienia od statusu podmiotu uzyskującego przychód. Nie może to być bowiem spółka, która korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym w jakiegokolwiek części swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Powyższy przepis wprost odnosi się do dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. To zaś przesądza, że dotyczy on wszelkich zwolnień z opodatkowania, w tym również zwolnień przedmiotowych, które dyskwalifikują podatnika z możliwości zastosowania przywilejów, o których mowa. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że spółka podlega zwolnieniu przedmiotowemu w zakresie dochodu z tytułu wypłacanych jej przez spółkę zależną dywidend, co wyklucza przyznanie zwolnienia z art. 22 ust. 4 [ustawy CIT]⁵⁾.

Warunek „niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”, wyrażony w art. 22 ust 4 pkt 4 ustawy CIT, nie jest więc jednolicie rozumiany w orzecznictwie sądów administracyjnych. W celu wyeliminowania powstałych wątpliwości interpretacyjnych oraz zapewnienia jednolitego stosowania przez organy podatkowe ww. przepisów ustawy CIT, z uwzględnieniem celów i motywów Dyrektywy PS – uzasadnione jest wydanie niniejszej interpretacji ogólnej.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego

Zgodnie z powszechnie stosowanymi przez zdecydowaną większość państw członkowskich UE i EOG rozwiązaniami w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym zysków spółek będących podatnikami podatku CIT, zyski jakie uzyskuje taka spółka podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym:

- 1) w spółce uzyskującej takie zyski z prowadzonej przez nią działalności, oraz

⁴⁾ Tak WSA w Lublinie w wyroku z dnia 21 czerwca 2024 r., sygn. akt I SA/Lu 157/24, orzeczenie nieprawomocne.

⁵⁾ Tak WSA w Lublinie w wyroku z dnia 9 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/Lu 400/23, orzeczenie nieprawomocne.

- 2) u wspólnika (akcjonariusza) takiej spółki, któremu spółka przekazuje uzyskane przez nią zyski (wyplaca dywidendę) po ich opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W przypadku jednak, kiedy wskazany wyżej wspólnik (akcjonariusz) jest również spółką, który – przekazane mu zyski – przekazywać będzie następnie swoim wspólnikom (akcjonariuszom), może dojść do sytuacji, w której takie przekazywane zyski (dywidendy) mogłyby podlegać dwukrotnemu lub wielokrotnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Podstawowym celem Dyrektywy PS jest wyeliminowanie sytuacji, w której przekazywanie zysków (dywidend) pomiędzy spółkami będącymi podatkowymi rezydentami państwa członkowskiego Unii Europejskiej (UE) lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), skutkowałoby dwukrotnym lub wielokrotnym opodatkowaniem podatkiem dochodowym takich przekazywanych zysków (dywidend).

Podkreślić przy tym należy, iż Dyrektywa PS w żadnym stopniu nie odnosi się do zasad opodatkowania podatkiem dochodowym zysków spółki wypłacającej dywidendę, osiągniętych przez taką spółkę z prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Uniknięcie dwukrotnego (wielokrotnego) opodatkowania dotyczy wyłącznie opodatkowania, jakie mogłoby wystąpić w łańcuchu powiązanych ze sobą kapitałowo spółek przy przekazywaniu zysków (wyplatach dywidend) pomiędzy tymi podmiotami (art. 1 Dyrektywy PS).

Nie jest także celem tej Dyrektywy całkowite wyeliminowanie opodatkowania „przekazywanych zysków” (dywidend), lecz pozostawienie jednokrotnego ich opodatkowania np. przy wypłacie dywidendy osobie fizycznej lub przy wypłacie dywidendy podmiotowi spoza UE lub EOG – tj. ich (dalszej) wypłacie podmiotom nieobjętym zakresem Dyrektywy PS.

W Dyrektywie PS wskazane zostały dwa alternatywne mechanizmy eliminujące takie wielokrotne opodatkowanie przekazywanych zysków (dywidend). Pierwszy z nich, przyjęty w ustawie CIT, przewiduje:

- 1) zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym przekazywanych zysków (dywidend) w państwie właściwym ze względu na rezydencję podatkową spółki zależnej przekazującej (wypłacającej) takie zyski spółce dominującej, oraz
- 2) zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym przekazywanych zysków (dywidend) w państwie właściwym ze względu na rezydencję podatkową spółki dominującej.

Z kolei zgodnie z drugim dopuszczonym treścią Dyrektywy PS mechanizmem eliminującym wielokrotne opodatkowanie przekazywanych zysków (dywidend):

- 1) państwo właściwe ze względu na siedzibę spółki przekazującej zyski (państwo spółki zależnej) zwalnia przekazywane zyski z opodatkowania podatkiem dochodowym, oraz
- 2) państwo właściwe ze względu na siedzibę spółki otrzymującej przekazywane zyski (państwo spółki dominującej) opodatkowuje te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego, odnoszącej się do tych zysków części podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę zależną.

Omawiane regulacje Dyrektywy PS znalazły swój wyraz w treści ustawy CIT, a w szczególności w art. 22 ust. 4 tej ustawy oraz – w zakresie dywidend otrzymywanych przez spółki będące polskimi rezydentami podatkowymi od spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich UE oraz EOG – w treści art. 20 ust. 3 ustawy CIT. Przepisy te zwalniają z opodatkowania podatkiem dochodowym takie przekazywane pomiędzy spółkami zyski (dywidendy). W przepisach ustawy CIT określone również zostały warunki stosowania wyżej wskazanych zwolnień podatkowych.

Zgodnie z pierwszym z przywołanych powyżej przepisów ustawy CIT, tj. art. 22 ust. 4 tej ustawy, 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 ustawy CIT (z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w jej 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 osiągnięcia,
- 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,
- 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.

Analogiczne do powyższych warunki, w tym warunek „niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”, zawiera treść art. 20 ust. 3 ustawy CIT przewidującego zwolnienie w Polsce z opodatkowania podatkiem dochodowym spółek będących polskimi rezydentami podatkowymi z tytułu dywidend otrzymywanych przez te podmioty od spółek będących polskimi rezydentami podatkowymi lub rezydentami podatkowymi państw członkowskich UE oraz EOG.

Warunek stosowania zwolnienia wynikający z treści art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy CIT

Wyrażony w art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy CIT warunek, odnoszący się do konieczności *“podlegania opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia”* w państwie członkowskim UE (EOG) wskazuje, że dla zastosowania omawianego zwolnienia podmiot, który uzyskuje w Polsce przedmiotowe dochody, powinien być spółką podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce lub innym państwie należącym do UE lub EOG.

Zatem dla spełnienia tego warunku podmiot ten powinien być podatkowym rezydentem w jednym z wyżej wskazanych państw.

Warunek określony w art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT

Zgodnie z treścią art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT, zwolnienie określone w art. 22 ust. 4 tej ustawy może znajdować zastosowanie tylko wówczas, kiedy spółka uzyskująca określone w tym przepisie przychody *„nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”*.

Przepis ten, w aktualnym jego brzmieniu, wprowadzony został do ustawy CIT ustawą z dnia 25 listopada 2010 r. *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne* (Dz.U. nr 226, poz. 1478).

W uzasadnieniu projektu tej ustawy, odnoszącym się do zmian w treści art. 20 ust. 3 pkt 4, art. 21 ust. 3 pkt 3 lit. c⁶⁾ oraz art. 22 ust. 4 pkt 4d ustawy CIT stwierdzono: *„Dodawane przepisy przewidują wyłączenie stosowania preferencji wprowadzonych w wyniku implementacji dyrektywy 90/435/EWG w odniesieniu do spółek korzystających ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c dyrektywy 90/435/EWG akt ten ma zastosowanie do spółek, które podlegają*

⁶⁾ Aktualnie - art. 21 ust. 3c ustawy CIT.

w państwach członkowskich Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym „bez możliwości wyboru lub zwolnienia”.

Zwrot „nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia” należy interpretować przez pryzmat wyroku TSUE z dnia 08.03.2017 r. sygn. akt C-448/15 (Belgische Staat przeciwko Wereldhave Belgium Comm. VA i in.) W pkt. 33 niniejszego wyroku TSUE wskazuje, iż warunek ten ma na celu wykluczenie sytuacji, w której pomimo opodatkowania podatkiem CIT spółka nie jest rzeczywiście zobowiązana do zapłaty wskazanego podatku (przy czym sposób rozumienia tego sformułowania powinien uwzględniać kontekst sprawy rozpatrywanej przez TSUE). W przedmiotowej sprawie niderlandzkie przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania [dalej: „PZI”], przy spełnieniu warunku wypłaty wszystkich zysków na rzecz akcjonariuszy – w praktyce korzystają ze stawki zero w odniesieniu do wszystkich swoich przychodów. W tych okolicznościach TSUE uznał, że w takim wypadku nie jest spełniony warunek podlegania podatkowi „bez możliwości wyboru lub zwolnienia”, o którym mowa w art. 2 lit. c Dyrektywy 90/435⁷⁾. TSUE zrównał więc sytuację PZI (podatnika podmiotowo opodatkowanego stawką 0%) z występowaniem zwolnienia mającego charakter podmiotowy.

Uwzględniając zatem cele Dyrektywy PS oraz przywołany wyrok TSUE, przyjąć należy, iż **nie narusza warunku „niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”, fakt iż odbiorca dywidendy z innego państwa członkowskiego UE lub EOG korzysta ze zwolnienia podatkowego o charakterze przedmiotowym w stosunku do otrzymywanej dywidendy na podstawie przepisów podatkowych będących implementacją do ustawodawstwa krajowego postanowień Dyrektywy PS.**

Jednocześnie należy zauważyć, że następujące okoliczności nie świadczą o tym, że podatnik korzysta ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów w rozumieniu art. 22 ust. 4 pkt. 4 ustawy CIT:

- 1) dochodzi do przekazywania zysków w łańcuchu podmiotów w taki sposób, że dywidenda nie jest co najmniej jednokrotnie opodatkowana w ramach UE lub EOG, gdy jej rzeczywistym właścicielem jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza UE i EOG lub podmiot niespełniający definicji spółki w rozumieniu Dyrektywy PS,
- 2) brak zapłaty podatku dochodowego przez podatnika w danym roku podatkowym wynika z jego indywidualnej sytuacji (np. rozliczenie straty podatkowej czy osiągnięcie wyłącznie przychodów z dywidend).

⁷⁾ Aktualnie: art. 2 lit. a pkt 3 Dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r.

Należy jednakże zaznaczyć, że okoliczności te mogą być ewentualnie badane i oceniane przez pryzmat art. 22c ustawy CIT⁸⁾.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*

⁸⁾ Przepisów art. 22 ust. 4, nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

- sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;
- głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.