

Warunek zwolnienia podatkowego**Anna Głowska, [radca prawny Warszawa](#), Rödl & Partner**

Dwuletni termin nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) jest warunkiem materialnoprawnym zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 22 ust. 4 pkt 3 i ust. 4a ustawy o CIT, a zwolnienie od podatku jest prawem majątkowym, w które – zgodnie z art. 93c Ordynacji podatkowej – wstępuje następca prawny.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 471/17 z 14 lutego 2019 r.

Spółka z o.o. wniosła skargę na interpretację indywidualną dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych. Przedmiotem sporu z fiskusem była możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym wypłacanym na rzecz wspólnika wynagrodzenia z tytułu umorzenia automatycznego udziałów, a także m.in. dywidendy.

Spółka wskazała, że jej udziałowcem posiadającym udziały nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat, była spółka kapitałowa, która została podzielona. W wyniku podziału przez wydzielenie część majątku spółki (dzielonej) stanowiącą zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym udziały w spółce (skarżącej), przejął podmiot, który stał się jej wspólnikiem. Majątek pozostały w spółce dzielonej również stanowił zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Spółka stanęła na stanowisku, że wypłata wspólnikowi w opisanych wyżej okolicznościach wynagrodzenia z tytułu automatycznego umorzenia udziałów lub dywidendy będzie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie art. 22 ust. 4 i nast. ustawy o CIT w związku z art. 93c Ordynacji podatkowej, niezależnie od tego, czy wspólnik będzie posiadał nabyte w drodze wydzielenia udziały nieprzerwanie przez okres 2 lat od ich nabyciu w ten sposób. Spółka nie będzie miała obowiązku pobrania podatku od wypłat opisanych należności.

Organ interpretacyjny nie zgodził się ze stanowiskiem spółki. Wskazał m.in., że warunkiem zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 4 i nast. ustawy o CIT jest posiadanie udziałów w spółce wypłacającej dywidendę lub inne przychody z udziału w zyskach spółki bezpośrednio i nieprzerwanie co najmniej 2 lata. Przepisy nie odnoszą się do możliwości kontynuacji (przejęcia) tego okresu przez inny podmiot. Wynika to również z użytego przez ustawodawcę sformułowania „udział bezpośredni”. W niniejszej sprawie tej „bezpośredniości” brakuje, ponieważ wspólnik stał się bezpośrednim właścicielem udziałów spółki (skarżącej) dopiero w wyniku podziału spółki dzielonej. Majątek spółki dzielonej został przeniesiony do wspólnika (a wraz z nim udziały w skarżącej spółce). Tym samym został również przerwany okres bezpośredniego posiadania udziałów spółki.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, a za nim również Naczelny Sąd Administracyjny, nie zgodził się z tym stanowiskiem organu interpretacyjnego. Bezpośredniość należy rozpatrywać i rozumieć w kontekście podmiotów powiązanych, a nie w znaczeniu, jakie przypisuje mu organ interpretacyjny mówiąc, że to ten sam podmiot musi posiadać udziały. Określenie to należy więc rozumieć jako posiadanie tych udziałów wprost, a nie pośrednio poprzez inne osoby prawne. Sądy wskazały, że 2-letni termin nieprzerwanego posiadania udziałów jest warunkiem materialnoprawnym omawianego zwolnienia podatkowego, a zwolnienie od podatku jest prawem majątkowym, w które - zgodnie z art. 93c Ordynacji podatkowej - wstępuje następca prawny. Następstwo prawne pod tytułem ogólnym oznacza wstąpienie w sytuację prawną spółki dzielonej, a więc oznacza to kontynuowanie przez spółkę powstałą w wyniku podziału biegu terminu jako terminu nieprzerwanego w rozumieniu art. 22 ust. 4a ustawy o CIT. Oznacza to również, że spółka (skarżąca) w okolicznościach sprawy nie ma obowiązku pobrania podatku od wypłat należności z tytułu umorzenia automatycznego udziałów czy też dywidend.

SENIOR ASSOCIATE, RADCA PRAWNY W WARSZAWSKIM BIURZE RÖDL & PARTNER

Zgodnie z art. 93c § 1 Ordynacji podatkowej osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku. Powyższą regulację stosuje się, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także

majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa (§ 2). Powyższa regulacja łączy następstwo prawne z tymi składnikami majątku, które zostały przydzielone w planie podziału. Wstąpienie „we wszelkie” przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spółki dzielonej jest kontynuacją – od dnia wydzielienia – praw i obowiązków przynależnych dotychczas spółce dzielonej, a ograniczenie wprowadzone przez ustawodawcę dotyczy „pozostawania w związku” tych wszelkich, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego praw i obowiązków spółki dzielonej z przydzielonymi w planie podziału składnikami majątku (wyrok WSA w Szczecinie z 24 listopada 2016 r., I SA/Sz 913/16). Wspólnik zatem wstąpił, z dniem wydzielienia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spółki dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi mu w planie podziału składnikami majątku (tj. m. in. z przydzielonymi wspólnikowi udziałami w skarżącej spółce).

Podstawowa stawka podatku dochodowego od przychodów (dochodów) z dywidend oraz niektórych innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, m.in. przychodów z umorzenia automatycznego udziałów, wynosi 19 proc. uzyskanego przychodu (art. 22 ust. 1 ustawy o CIT). Art. 22 ust. 4 ustawy o CIT przewiduje zwolnienie z opodatkowania, przy spełnieniu warunków:

- 1) wypłacającym należność jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski,
- 2) otrzymującym należność jest spółka podlegająca w Polsce lub w innym państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;
- 3) spółka otrzymująca należność posiada bezpośrednio nie mniej niż 10 proc. udziałów w kapitale spółki ją wypłacającej, z kolei ust. 4a, 4b oraz 4d w art. 22 ustawy o CIT precyzują dodatkowe warunki ww. zwolnienia – posiadanie przez spółkę otrzymującą należność udziałów w spółce ją wypłacającej nieprzerwanie przez okres 2 lat, przy czym warunek ten może zostać spełniony również po dniu otrzymania należności, posiadanie udziałów wynikać powinno zasadniczo z tytułu własności,
- 4) spółka otrzymująca należność nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Konsekwencją niedotrzymania warunku posiadania bezpośrednio udziałów w wysokości co najmniej 10 proc. nieprzerwanie przez okres 2 lat jest obowiązek zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, w wysokości 19 proc. przychodu do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik utracił prawo do zwolnienia. Odsetki są naliczane od następnego dnia po dniu, w którym podatnik skorzystał ze zwolnienia (art. 22 ust. 4b ustawy o CIT).

Skoro wspólnik przejął i jest kontynuatorem wszelkich praw i obowiązków podatkowych, które dotyczą przejmowanych udziałów w skarżącej spółce (tj. składników majątkowych przydzielonych mu w planie podziału), to za słuszne uznać należy stanowisko, że bieg ww. okresu 2 lat nie ulega przerwaniu w momencie wydzielienia. Wspólnik, uzyskujący w przyszłości przychody (dochody) z dywidend oraz wynagrodzenie z tytułu automatycznego umorzenia udziałów może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego, niezależnie od upływu 2-letniego okresu posiadania tych udziałów od momentu wydzielienia (przy spełnieniu pozostałych warunków, o których mowa w art. 22 ust. 4 i nast. ustawy o CIT). Wspólnik (sukcesor) wstąpił we wszystkie stosunki prawne, których stroną był podmiot dzielony, ze skutkiem tak, jakby od początku był stroną tych stosunków prawnych, które pozostają w związku (dotyczą) przydzielonych mu w planie podziału składników majątku (udziałów w skarżącej spółce). Nie wyklucza tego zawarty w art. 22 ust. 4 pkt 3 ustawy o CIT wymóg bezpośredniego posiadania udziałów w spółce dokonującej wypłaty. Warunek ten należy odczytywać jako wymóg posiadania udziałów przez podmiot otrzymujący dywidendę (inne przychody z udziału w zysku spółki) wprost, a nie pośrednio poprzez inne osoby prawne (tak również NSA np. w wyroku z 20 czerwiec 2017 r., II FSK 1450/15).

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/301309944-Warunek-zwolnienia-podatkowego.html?cid>