

CIT: opodatkowanie dochodów rezydenta innego krajuAnna Główna, [radca prawny Warszawa](#), Rödl & Partner

Warunek, o którym mowa w art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT nawiązuje do rezydencji podatkowej spółki uzyskującej dochody z dywidend lub inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Sformułowanie dotyczące podlegania „opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia” oznacza, że odbiorca dywidendy podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów jako rezydent danego kraju. Metoda obliczania podstawy opodatkowania nie ma znaczenia przy ustaleniu podległości opodatkowania.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 3790/14 z 12 stycznia 2017 r.

Wnosząc o wydanie interpretacji indywidualnej, wnioskodawca (polska spółka z o.o.) wskazała, że została poinformowana o tym, iż jeden z jej udziałowców zamierza wnieść swoje udziały w kapitale zakładowym spółki – wnioskodawcy (40 proc.) aportem do słowackiej spółki komandytowej (komanditná spoločnosť). Spółka ta będzie posiadać siedzibę na terytorium Słowacji. Komanditná spoločnosť jest spółką słowackiego prawa handlowego posiadającą osobowość prawną i podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na Słowacji. Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym ustala się dla słowackiej spółki jako odrębnego podmiotu. Od tak określonej podstawy odejmuje się część przypadającą na wspólników o nieograniczonej odpowiedzialności. Kwota ta stanowi dochód tych wspólników, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Pozostała część podstawy opodatkowania stanowi dochód spółki słowackiej podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym (na poziomie spółki).

Wnioskodawca wystąpił z pytaniem, czy w przypadku wypłaty dywidendy na rzecz spółki słowackiej będzie zobowiązany do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanej dywidendy na podstawie art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT (tzw. podatku u źródła). Zdaniem wnioskodawcy będzie możliwe zastosowanie zwolnienia z opodatkowania, gdyż będą spełnione ustawowe warunki. Wnioskodawca otrzyma przy tym certyfikat rezydencji słowackiego udziałowca oraz oświadczenie, że nie podlega on zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Organ podatkowy nie zgodził się z tym, wskazując, że spółka słowacka nie jest samodzielnym podmiotem podatkowym, którego dochód podlega w całości opodatkowaniu podatkiem dochodowym, gdyż część wypracowanego przez nią dochodu przypisywana jest bezpośrednio komplementariuszom. Słowackie prawo podatkowe wskazuje, że dochód nierezydentów będących komplementariuszami w spółce komandytowej uzyskany z tytułu ich udziału w takiej spółce jest traktowany jako dochód uzyskany na terytorium Słowacji (poprzez zakład podatkowy). To zdaniem organu oznacza, że nie został spełniony jeden z warunków zwolnienia, tj. warunek wynikający z art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT.

Wnioskodawca zwrócił się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który uchylając zaskarżoną interpretację wskazał, że warunek, o którym mowa w ww. przepisie nawiązuje do rezydencji podatkowej spółki uzyskującej dochody z dywidend. Metoda obliczania podstawy opodatkowania nie ma znaczenia dla ustalenia podległości opodatkowania. Zdaniem WSA, organ nie wziął pod uwagę założenia racjonalności ustawodawcy. Należało przyjąć, że znał on słowackie prawo. Zamieszczając na liście podmiotów objętych art. 22 ust. 6 ustawy o CIT (tj. podmiotów, do których może znaleźć zastosowanie zwolnienie) spółki komandytowe Słowacji, musiał uznać, iż zasady opodatkowania tych spółek nie kolidują z polskim prawem. WSA stwierdził, że w sytuacji, gdy spółka komandytowa jest słowackim rezydentem podatkowym, podlegając w państwie członkowskim opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, spełnia warunek ustawowy.

Organ zwrócił się do Naczelnego Sądu Administracyjnego ze skargą kasacyjną. Zdaniem NSA, stanowisko organu głoszące, że spółka słowacka nie jest samodzielnym, ale hybrydowym, półtransparentnym podmiotem podatkowym, jest próbą zaprezentowania subiektywnych, pozbawionych uzasadnienia prawnego racji. Spółka, będąc słowackim rezydentem podatkowym, spełnia warunek z art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT. NSA oddalił skargę kasacyjną.

Zwolnienie z opodatkowania u źródła dywidend zostało wprowadzone do polskiego porządku prawnego wskutek implementacji przepisów Dyrektywy Rady 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 (obecnie: Dyrektywa Rady UE nr 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. o tożsamym tytule). Uwzględniając zatem postanowienia tej Dyrektywy, ustawodawca zdecydował w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT o zwolnieniu od podatku dochodowego dochodów (przychodów) z dywidend (oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym dywidendę jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski,
- 2) otrzymującym dywidendę 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 osiągnięcia;
- 3) spółka otrzymująca dywidendę posiada bezpośrednio nie mniej niż 10 proc. udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę, z kolei ust. 4a, 4b oraz 4d w art. 22 ustawy o CIT precyzują dodatkowe warunki ww. zwolnienia – posiadanie przez spółkę otrzymującą dywidendę udziałów / akcji w spółce ją wypłacającej nieprzerwanie przez okres 2 lat, przy czym warunek ten może zostać spełniony również po dniu otrzymania dywidendy, posiadanie udziałów / akcji wynikać powinno zasadniczo z tytułu własności,
- 4) spółka otrzymująca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (na podstawie art. 26 ust. 1f ustawy o CIT konieczne jest pisemne oświadczenie w tym zakresie),

ponadto:

- 5) spółka otrzymująca dywidendę przedstawi certyfikat rezydencji (art. 26 ust. 1c ustawy o CIT),
- 6) istnieje podstawa prawna wynikająca z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany (art. 22b ustawy o CIT, polsko-słowacka umowa spełnia ten warunek).

Ustawa o CIT w art. 4a pkt 21 definiuje „spółkę” jako:

- a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę europejską (SE),
- b) spółkę kapitałową w organizacji,
- c) spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Polski,
- d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

„Spółką” w rozumieniu ww. przepisu nie jest zatem spółka transparentna podatkowo, tj. taka, która nie jest podatnikiem podatku dochodowego, lecz podatnikami takimi są jej wspólnicy, będący osobami fizycznymi lub prawnymi. O tym, czy dany podmiot jest transparentny podatkowo, decyduje samodzielnie każde państwo. Chociaż nie jest to regułą, często uznanie na gruncie podatkowym danego podmiotu za transparentny bądź nietransparentny wynika ze sposobu traktowania go na gruncie prawa cywilnego lub handlowego (posiadanie osobowości prawnej). Potwierdza to chociażby sposób traktowania spółek osobowych w Polsce (przy tym z woli ustawodawcy transparentną podatkowo nie jest od 1 stycznia 2014 r. spółka komandytowo-akcyjna).

Z polskiej perspektywy, zagraniczne spółki transparentne podatkowo według przepisów prawa podatkowego państwa, w którym mają siedzibę lub zarząd, również u nas zachowują ten status. Analogicznie, w przypadku, gdy w danym państwie spółki są traktowane jak osoby prawne i podatnicy podatku dochodowego – to również w Polsce powinny być tak traktowane (art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT). Komandytna spólność jest spółką słowackiego prawa handlowego posiadającą osobowość prawną i podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na Słowacji. Spółce tej może zostać wydany certyfikat rezydencji, tj. zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla

celów podatkowych. Słusznie NSA uznał, że warunek, o którym mowa w art. 22 ust. 4 pkt 2, jest spełniony. Spółka została ponadto wprost wymieniona w załączniku nr 4 do ustawy o CIT (art. 22 ust. 6 ustawy o CIT), jako podmiot, do którego może znaleźć zastosowanie zwolnienie z opodatkowania u źródła dywidendy (przy założeniu spełnienia pozostałych warunków ustawowych).

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/305109993-CIT-opodatkowanie-dochodow-rezydenta-innego-kraju.html>