

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 13 września 2021 r. (data wpływu za pośrednictwem e-PUAP w tym samym dniu), uzupełnionym 26 października 2021 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy w rozumieniu przepisów ustawy o CIT, w brzmieniu nadanym Ustawą nowelizującą i obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r., Spółka od dnia uzyskania statusu podatnika CIT, tj. od dnia 1 maja 2021 r., będzie uprawniona do zastosowania zwolnienia z podatku CIT, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, w stosunku do zysków wypłacanych na rzecz Komandytariusza (sp. z o.o.) i wypracowanych przez Spółkę od dnia 1 maja 2021 r. (tj. od dnia uzyskania przez Spółkę statusu podatnika CIT) – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 13 września 2021 r. do Organu wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia, czy w rozumieniu przepisów ustawy o CIT, w brzmieniu nadanym Ustawą nowelizującą i obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r., Spółka od dnia uzyskania statusu podatnika CIT, tj. od dnia 1 maja 2021 r., będzie uprawniona do zastosowania zwolnienia z podatku CIT, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, w stosunku do zysków wypłacanych na rzecz Komandytariusza (sp. z o.o.) i wypracowanych przez Spółkę od dnia 1 maja 2021 r. (tj. od dnia uzyskania przez Spółkę statusu podatnika CIT).

Wniosek nie spełniał wymogów formalnych, dlatego też pismem z [REDAKTOWANE] 2021 r., Znak: [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] wezwano do ich uzupełnienia, co też nastąpiło [REDAKTOWANE] 2021 r.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest Spółką komandytową (dalej też: „Spółka”), która w związku z nowelizacją w dniu 28 listopada 2020 r. przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wynikającymi z tej ustawy możliwościami podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych stała się w dniu 1 maja 2021 r.

Wnioskodawca jest spółką komandytową z siedzibą w Polsce. Wnioskodawca jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: „CIT”). Rok obrotowy Wnioskodawcy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym.

Spółka posiada wspólników: komandytariusza 1 - 23% w udziale kapitałowym, komandytariusza 2 - 28% w udziale kapitałowym, komandytariusza 3 - 48% w udziale kapitałowym, komplementariusza - spółkę z o.o. - 1% w udziale kapitałowym.

W tym roku lub najdalej w 2022 r. do spółki przystąpi nowy wspólnik w charakterze Komandytariusza - spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w miejsce dotychczasowych komandytariuszy - osób fizycznych lub obok nich. Wnioskodawca i Komandytariusz (sp. z o.o.) są polskimi rezydentami podatkowymi. Komandytariusz (sp. z o.o.) nie będzie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem CIT od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Komandytariusz (sp. z o.o.) będzie posiadał udział w ogóle praw i obowiązków w Spółce nieprzerwanie przez okres dłuższy niż dwa lata na podstawie tytułu własności. W przyszłości, Wnioskodawca planuje wypłacać Wspólnikom zyski wypracowane od dnia 1 maja 2021 r. (tj. od dnia uzyskania statusu podatnika CIT).

Komandytariusz (sp. z o.o.) będzie spełniał przesłanki do uznania go za rzeczywistego właściciela należności w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT, w stosunku do wypłacanych w przyszłości przez nią zysków, wypracowanych po dniu 1 maja 2021 r. (tj. po dniu uzyskania statusu podatnika CIT).

Zgodnie z art. 22c ust. 1 ustawy o CIT, skorzystanie ze zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT nie będzie sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ww. przepisu i nie będzie głównym lub jednym z głównych celów wypłaty zysków wypracowanych od dnia 1 maja 2021 r. (tj. od dnia uzyskania przez Spółkę statusu podatnika CIT) do Komandytariusza (sp. z o.o.), a sposób działania nie będzie sztuczny w rozumieniu art. 22c ust. 2 ustawy o CIT. Wnioskodawca zakłada, że kwota zysku wypłaconego przez Spółkę komandytariuszowi (sp. z o.o.) po uzyskaniu przez nią statusu

podatnika CIT może przekroczyć 2 mln zł w danym roku podatkowym. Nie można jednak wykluczyć, że Spółka będzie wypłacać kwoty niższe (tzn. roczna kwota wypłaty zysku nie przekroczy 2 mln zł).

Na moment wystąpienia z wnioskiem nie jest wiadomy dokładny dzień wypłaty na rzecz komandytariuszy zysków wypracowanych przez Spółkę od dnia 1 maja 2021 r. Niemniej jednak, dla celów przedmiotowego wniosku zakładane jest, że na dzień wypłaty do komandytariuszy zysku wypracowanego przez Spółkę od dnia 1 maja 2021 r. komandytariusz (sp. z o.o.) będzie spełniał warunek nieprzerwanego posiadania przez okres dwóch lat co najmniej 10% udziałów (akcji) w spółce komandytowej, o którym to warunku mowa w art. 22 ust. 4a ustawy o CIT, liczonych od dnia w którym Spółka uzyskała status podatnika CIT (tj. od 1 maja 2021 r.); okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania co najmniej 10% udziału (akcji) w spółce komandytowej upłynie przed dniem (do dnia) wypłaty zysku; albo ewentualnie dwuletni okres wskazany powyżej będzie upływał po dniu wypłaty zysku (zgodnie z art. 22 ust. 4b ustawy o CIT).

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy w rozumieniu przepisów ustawy o CIT, w brzmieniu nadanym Ustawą nowelizującą i obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r., Spółka od dnia uzyskania statusu podatnika CIT, tj. od dnia 1 maja 2021 r., będzie uprawniona do zastosowania zwolnienia z podatku CIT, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, w stosunku do zysków wypłacanych na rzecz Komandytariusza (sp. z o.o.) i wypracowanych przez Spółkę od dnia 1 maja 2021 r. (tj. od dnia uzyskania przez Spółkę statusu podatnika CIT)?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Na mocy art. 2 pkt 1 lit. a 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 też: „Ustawa nowelizująca”) przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm., dalej: „ustawa o CIT”) mają, co do zasady, zastosowanie również do spółek komandytowych.

Zgodnie ze znowelizowanym brzmieniem art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT, przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W związku z powyższym uległa również zmianie definicja spółki, przez którą od dnia 1 stycznia 2021 r. zgodnie z art. 4a pkt 21 lit. c ustawy o CIT, należy również rozumieć, spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawodawca przewidział jednak odstępstwo od tej zasady.

Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 Ustawy nowelizującej, w przypadku spółek komandytowych oraz spółek jawnych, które z dniem 1 stycznia 2021 r. uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych oraz w zakresie uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów i poniesionych kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce, w tym z tytułu objęcia (nabycia) i zbycia udziałów tej spółki, wystąpienia z tej spółki lub jej likwidacji, przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od dnia 1 stycznia 2021 r., z zastrzeżeniem ust. 2.

Jak wynika z art. 12 ust. 2 Ustawy nowelizującej, spółka komandytowa może postanowić, że przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od dnia 1 maja 2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r.

Stosownie do art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o CIT, za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym: dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych.

Jak stanowi art. 22 ust. 1 ustawy o CIT, podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu).

W myśl art. 22 ust. 4 ustawy o 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, 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 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.

Stosownie do art. 22 ust. 4a ustawy o CIT, zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

Przy czym jak wynika z definicji określonej w art. 4a pkt 16 ustawy o CIT, ilekroć w ustawie jest mowa o udziale (akcji) - oznacza to również ogół praw i obowiązków współnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3.

W myśl natomiast art. 22 ust. 4b ww. ustawy, zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu udziału w zysku osoby prawnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów).

W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat spółka, o której mowa w ust. 4 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) określonych w ust. 1 w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia.

Jak stanowi art. 22 ust. 4d ustawy o CIT, zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, stosuje się:

- 1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 4 pkt 3, wynika z tytułu własności;
- 2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:
 - a) własności,
 - b) innego niż własność, pod warunkiem że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że warunkiem zwolnienia od podatku dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spełnienie przez uzyskującego dywidendę jednocześnie wszystkich przesłanek, o których mowa w art. 22 ust. 4-4d ustawy o CIT.

Powołane przepisy art. 22 ust. 4-4d ustawy o CIT, wprowadzają wyjątek od generalnej zasady opodatkowania wypłacanych dywidend wyrażonej w art. 22 ust. 1 ustawy o CIT. Z uwagi na

obowiązującą w polskim systemie podatkowym zasadę powszechności opodatkowania, przepisy statuujące zwolnienia od opodatkowania należy interpretować ściśle, zgodnie z zasadami wykładni językowej i w granicach tej wykładni.

Stosownie do treści art. 22c ust. 1 ustawy o CIT, przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

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

Jednocześnie, w przypadku spółek komandytowych, zwolnienie określone w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT będzie miało zastosowanie jedynie do przychodów z udziału w zyskach tych spółek uzyskanych przez ich wspólników od dnia, w którym do ww. spółki zastosowanie znajdą przepisy ustawy o CIT (w przypadku Wnioskodawcy od 1 maja 2021 r.).

Jak wynika bowiem z art. 13 ust. 3 Ustawy nowelizującej, przepis art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 2 oraz zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 tej ustawy mają zastosowanie wyłącznie do przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub spółki jawnej wypracowanych od dnia, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Dla zastosowania zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT nie jest wystarczające spełnienie przez Komandytariusza spółki komandytowej otrzymującego dochód z udziału w zyskach tej spółki jedynie warunków określonych w tym przepisie.

Warunkiem koniecznym jest również określone w art. 22 ust. 4a ustawy o CIT posiadanie udziałów (akcji) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat. Przy czym dwuletni termin posiadania akcji/udziałów - bądź ogółu praw i obowiązków - należy liczyć tylko w spółce (w rozumieniu art. 4a pkt 21 lit. c ustawy o CIT), która jest podatnikiem w podatku CIT, czyli od dnia 1 maja 2021 r.

Na dzień wypłaty do komandytariusza (sp. z o.o.) zysku wypracowanego przez Spółkę od dnia 1 maja 2021 r. komandytariusz (sp. z o.o.) będzie spełniał warunek nieprzerwanego posiadania przez okres dwóch lat co najmniej 10% udziałów (akcji) w spółce komandytowej, o którym to warunku mowa w art. 22 ust. 4a ustawy o CIT, liczonych od dnia w którym Spółka uzyskała status podatnika CIT (tj. od 1 maja 2021 r.); okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania co najmniej 10% udziału (akcji) w spółce komandytowej upłynie przed dniem (do dnia) wypłaty zysku; albo ewentualnie dwuletni okres wskazany powyżej będzie upływał po dniu wypłaty zysku (zgodnie z art. 22 ust. 4b ustawy o CIT).

Jak wskazano powyżej, zastosowanie zwolnienia możliwe jest po spełnieniu przewidzianych ustawą o CIT warunków, w tym w szczególności warunku wynikającego z art. 22 ust. 4a-4b ustawy o CIT, dotyczącego nieprzerwanego posiadania (co najmniej 10%) udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej przez okres dwóch lat. Spełnienie tego warunku zgodnie z ww. przepisami jest konieczne w dniu uzyskania dochodu (przychodu) przez spółkę, tj. przez udziałowca/akcjonariusza - zgodnie z art. 22 ust. 4a, ale jest również możliwe po tym dniu, z uwzględnieniem późniejszego dotrzymania tego warunku (ust. 4b ww. artykułu).

Podobne stanowisko do zaprezentowanego wyżej wyrażono w interpretacjach podatkowych 0111-KDIB2-1.4010.76.2021.2.BKD z 30 kwietnia 2021 r., 0111-KDIB1-2.4010.71.2021.2.AK 29 kwietnia 2021 r.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Odnosząc się do powołanych we wniosku interpretacji indywidualnych stwierdzić należy, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach innych podmiotów i nie wiążą Organu w sprawie będącej przedmiotem wniosku.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.