



PODATKI MIĘDZYNARODOWE PRZEGLĄD ORZECZEŃ I INTERPRETACJI – ZIMA 2023 NEWSLETTER

Spis treści

1. Świadczenie otrzymane od zagranicznej fundacji jako dywidenda 2
2. Niekorzystne opodatkowanie dochodów ze spółki cywilnej po stronie polskiej fundacji rodzinnej 3
3. Przystąpienie fundacji rodzinnej do transparentnej podatkowo spółki zagranicznej..... 4
4. Środki pieniężne wniesione do polskiej fundacji rodzinnej nie stanowią kosztów uzyskania przychodu w przypadku likwidacji fundacji 4
5. Przy wypłacie świadczeń beneficjentom fundacja rodzinna nie może wyłączyć z podstawy opodatkowania wartości aktywów przekazanych fundacji..... 5
6. Czy wypłacając dywidendę na rzecz zagranicznej spółki, konieczne jest sprawdzenie przez płatnika statusu podatkowego tej spółki, tj. czy jest ona rzeczywistym beneficjentem otrzymywanej dywidendy? 7

Wykaz skrótów

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

Dyrektor KIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

ustawa o PIT – ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

ustawa o CIT – ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

DTT – umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

podatek u źródła/WHT – zryczałtowany podatek dochodowy (PIT i CIT)

1. Świadczenie otrzymane od zagranicznej fundacji jako dywidenda

Koniec 2023 roku przyniósł kolejne rozstrzygnięcie w temacie kwalifikacji wypłaty z zagranicznej fundacji. WSA ponownie przychylił się do stanowiska, zgodnie z którym w pojęciu dywidendy, użytym w ustawie o PIT, mieści się również świadczenie pieniężne lub niepieniężne otrzymane przez fundatora od zagranicznej fundacji.

Dyrektor KIS: przepisy o CFC nie uwzględniają dywidend

W stanie faktycznym przytaczanej sprawy podatnik planował założyć zagraniczną fundację. Przychody fundacji miały być przede wszystkim przychodami o charakterze pasywnym (dywidendy, odsetki od dochodów ze sprzedaży udziałów). Zdaniem podatnika z uwagi na to, że fundację należy uznać za zagraniczną jednostkę kontrolowaną (CFC), kwota podstawy jej opodatkowania powinna być mniejsza o wartość wypłat na rzecz fundatora. Wypłaty te należy bowiem uznać za dywidendy w rozumieniu ustawy o PIT. Zdaniem Dyrektora KIS nie można zgodzić się z rozumowaniem podatnika. Organ stwierdził, że ustawodawca, nowelizując przepisy o CFC, wprowadził definicję pojęcia prawa do uczestnictwa w zysku obejmujące również prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego i niepieniężnego przez założyciela lub beneficjenta fundacji. Jednocześnie jednak prawo to nie zostało dodane do świadczeń definiowanych jako dywidendy według ustawy o PIT.

WSA: otwarty katalog świadczeń uznawanych za dywidendy

Argumentacja KIS została podważona przez wyrok WSA w Poznaniu z 14 listopada 2023 roku, sygn. I SA/Po 234/23. WSA wskazał, że z uwagi na międzynarodowy charakter pojęcia dywidendy niemożliwe jest zdefiniowanie pojęcia dywidendy w sposób pełny i wyczerpujący. Z uwagi na charakter przepisów ustawy o PIT nie sposób jednak uznać, że pojęcie dywidendy należy ograniczyć wyłącznie do wypłat z zysków dokonywanych przez spółki kapitałowe. Prowadziłoby to bowiem do podwójnego opodatkowania spornych świadczeń w przypadku podatnika osiągającego przychody z działalności zagranicznej jednostki kontrolowanej będącej fundacją.

Kontynuacja korzystnej linii orzeczniczej

Wyrok poznańskiego WSA stanowi kontynuację przychylnego podatnikom trendu w orzecznictwie, zgodnie z którym wypłaty z zagranicznych trustów mogą stanowić dywidendy i być odliczane od podstawy opodatkowania CFC. Postępująca spójność judykatury w tym zagadnieniu powinna być sygnałem dla organów podatkowych, że dotychczasowe stanowisko KIS w zakresie charakteru wypłat świadczeń z zagranicznych fundacji jest błędne.

2. Niekorzystne opodatkowanie dochodów ze spółki cywilnej po stronie polskiej fundacji rodzinnej

W związku z wejściem w życie przepisów o polskich fundacjach rodzinnych pojawiło się pytanie, czy fundacja rodzinna może być współnikiem spółki cywilnej, a jeśli tak, to czy jej zyski z tytułu uczestnictwa w tej spółce cywilnej podlegają zwolnieniu z opodatkowania CIT. W celu wyjaśnienia tej sprawy do organów podatkowych zaczęły spływać wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych.

Zdaniem organów podatkowych ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy nie użył ogólnego sformułowania „spółka”, którym mogłaby zostać objęta ewentualnie także spółka cywilna, ale użył bardziej szczegółowego określenia „spółka handlowa”, dokonując tym samym zawężenia kręgu podmiotów objętych powyższym przepisem. W konsekwencji prowadzenie działalności gospodarczej przez przystąpienie do umowy spółki cywilnej wykracza poza katalog, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy, co skutkuje tym, że zyski ze spółki cywilnej podlegają opodatkowaniu po stronie fundacji według stawki 25%.



3. Przystąpienie fundacji rodzinnej do transparentnej podatkowo spółki zagranicznej

Polskie fundacje rodzinne w ramach dozwolonej działalności gospodarczej mogą przystępować do spółek handlowych mających swoją siedzibę w Polsce lub za granicą. Od tego ogólnego przepisu istnieją jednak wyjątki, na które zwróciły ostatnio uwagę polskie organy podatkowe.

Przystąpienie do zagranicznej spółki transparentnej podatkowo wykracza poza katalog dozwolonej działalności gospodarczej

W interpretacji podatkowej z 18 października 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.399.2023.2.KS, fundacja rodzinna planowała przystąpić do spółki handlowej z siedzibą w Luksemburgu, zajmującej się wyłącznie inwestycjami kapitałowymi. Co istotne, w świetle prawa luksemburskiego spółka ta jest podmiotem transparentnym podatkowo. Pytanie podatnika dotyczyło możliwości zwolnienia dochodów fundacji rodzinnej w postaci zysków ze spółki luksemburskiej z podatku CIT w Polsce z uwagi na to, że mieszczą się one w katalogu dozwolonej działalności gospodarczej (art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej).

Zdaniem Dyrektora KIS zagraniczna spółka transparentna podatkowo nie jest spółką handlową ani podmiotem o podobnym charakterze, wskazanym w ustawie o fundacji rodzinnej. Oznacza to, że bycie wspólnikiem zagranicznej spółki nieposiadającej osobowości prawnej nie mieści się w dozwolonej działalności gospodarczej fundacji. Zdaniem organu w pojęciu „spółki handlowej” nie mieszczą się zagraniczne spółki transparentne podatkowo. W uzasadnieniu Dyrektor KIS wskazuje, że gdyby ustawodawca zechciał objąć te podmioty w ramach katalogu ustawowego, wskazałby w przepisie ogólnie spółki, nie zaś spółki handlowe.

Stanowisko Dyrektora KIS zostało powielone również w interpretacji podatkowej z 24 listopada 2023 roku, znak: 0111-KDIB1-2.4010.248.2023.2.EJ, w stanie faktycznym, w którym fundacja rodzinna planowała przystąpienie do transparentnej podatkowo spółki w USA.

Konieczna interwencja sądów administracyjnych

Uzasadnienie Dyrektora KIS, zgodnie z którym zagraniczne spółki niemające osobowości prawnej nie są spółkami handlowymi lub podmiotami o podobnym charakterze, nie zasługuje na aprobatę. Zgodnie z tym rozumowaniem polskie spółki osobowe, jeśli są transparentne podatkowo, również nie powinny być spółkami handlowymi w świetle ustawy. Tymczasem organ podatkowy stosuje wyłączenie z dozwolonej działalności gospodarczej tylko do spółek zagranicznych. Należy w związku z tym oczekiwać na interwencję sądów administracyjnych, które zmienią obecny pogląd Dyrektora KIS.

4. Środki pieniężne wniesione do polskiej fundacji rodzinnej nie stanowią kosztów uzyskania przychodu w przypadku likwidacji fundacji

Środki pieniężne wniesione do polskiej fundacji rodzinnej nie stanowią kosztów uzyskania przychodu w przypadku likwidacji fundacji – tak uważa Dyrektor KIS w wydanych w sierpniu

trzech interpretacjach podatkowych (znak: 0114-KDIP2-1.4010.210.2023.2.KS, 0111-KDIB1-2.4010.173.2023.1.DP, 0114-KDIP2-1.4010.149.2023.2.KS).

KIS: koszty uzyskania przychodów tylko dla rzeczy lub praw

We wskazanych wyżej interpretacjach podatnicy planowali założyć polskie fundacje rodzinne. Jako fundatorzy zamierzali wnieść do fundacji środki pieniężne w walucie polskiej na pokrycie funduszu założycielskiego o wartości określonej w statucie. Rozwiązanie fundacji planowane miało być po osiągnięciu celu statutowego. Podatnik zapytał organ podatkowy, czy w momencie rozwiązania fundacji środki pieniężne otrzymane przez fundację można uznać za koszty, które obniżają podstawę opodatkowania fundacji podatkiem CIT.

Zdaniem organu do kosztów podatkowych można zaliczyć tylko takie składniki mienia, które w przypadku ich odpłatnego zbycia mogłyby zostać przez fundatora zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Przykładem takich składników są rzeczy lub prawa. Natomiast w odniesieniu do środków pieniężnych zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów nie byłoby możliwe. Wynika to z faktu, że środki pieniężne (niezależnie od przeznaczenia ich na fundusz założycielski lub przekazania w formie darowizny w trakcie funkcjonowania fundacji) nie mogą stanowić wartości podatkowej mienia wniesionego przez fundatora.

Wyjątkowo niekorzystna interpretacja przepisów podważona w WSA

Przedstawione powyżej rozumowanie Dyrektora KIS niesie ze sobą fatalne podatkowo konsekwencje dla polskich fundacji rodzinnych. Na szczęście omawiana linia interpretacyjna jest podważana przez część sądów administracyjnych. WSA w Łodzi w wyroku z 28 listopada 2023 roku, sygn. I SA/Łd 768/23, nie zgodził się z rozumowaniem Dyrektora KIS. Sąd wskazał, że przyjęcie stanowiska organu doprowadziłoby do podwójnego opodatkowania środków pieniężnych, które już wcześniej podlegały opodatkowaniu PIT. Pojawiają się jednak również wyroki podtrzymujące stanowisko organów podatkowych (wyrok WSA w Łodzi z 28 listopada 2023 roku, sygn. I SA/Łd 737/23). Nie sposób zatem na ten moment przewidzieć, jak w ostateczności ukształtuje się linia interpretacyjna omawianego zagadnienia.

5. Przy wypłacie świadczeń beneficjentom fundacja rodzinna nie może wyłączyć z podstawy opodatkowania wartości aktywów przekazanych fundacji

Zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora KIS, wyrażonym w interpretacji z 19 lipca 2023 roku, znak: 0111-KDIB2-2.4015.114.2023.3.MM, polska fundacja rodzinna, wypłacając świadczenia na rzecz beneficjentów, nie będzie miała prawa wyłączyć z podstawy opodatkowania (przychodu w rozumieniu art. 24q ust. 2 ustawy o CIT) wartości aktywów przekazanych fundacji. Taka możliwość istnieje jedynie w przypadku rozwiązania fundacji.

Zdaniem organu zgodnie z art. 24q ustawy o CIT podatek dochodowy powinien zostać uiszczony od przekazanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio świadczenia, na które, zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej, składają się składniki majątkowe, w tym środki pieniężne, rzeczy lub prawa

przeniesione na beneficjenta albo oddane beneficjentowi do korzystania przez fundację rodzinną albo fundację rodzinną w organizacji, zgodnie ze statutem i listą beneficjentów.

O wyłączeniu z podstawy opodatkowania wartości aktywów przekazanych fundacji stanowi art. 24q ust. 3 ustawy o CIT. Jednak jak sygnalizuje organ, przepis ten dotyczy jedynie sytuacji przekazania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji. Ustawa o CIT nie przewiduje pomniejszenia przychodu fundacji w przypadku świadczeń wypłaconych beneficjentowi ze środków przekazanych fundacji przez fundatora.



Dyrektor KIS wyjaśnia, że świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej, są opodatkowane według szczególnych zasad, zaś przepis ogólny z art. 12 ust. 1 ustawy o CIT nie znajduje tutaj zastosowania.

6. Czy wypłacając dywidendę na rzecz zagranicznej spółki, konieczne jest sprawdzenie przez płatnika statusu podatkowego tej spółki, tj. czy jest ona rzeczywistym beneficjentem otrzymywanej dywidendy?

Wyrok NSA z 31 stycznia 2023 roku, sygn. II FSK 1588/20

Polska spółka, wypłacając dywidendę na rzecz zagranicznego podmiotu, powinna badać, czy wypłata tego świadczenia nie podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce – podatkiem WHT. Co do zasady podatek od dywidend osiągniętych z tytułu udziału w zyskach polskich osób prawnych ustala się w wysokości 19%. Może jednak być tak, że przychód pochodzący z dywidendy będzie podlegał zwolnieniu z podatku dochodowego, jeśli spełnione są ustawowo określone przesłanki (art. 22 ust. 4 i kolejne ustawy o CIT).

Polska spółka wypłacająca dywidendę wstępuje w obowiązki płatnika, z którymi wiąże się m.in. pobór podatku od wypłacanych należności i odprowadzenie go do urzędu skarbowego. W sytuacji gdy na rzecz podmiotu podlegającego opodatkowaniu w innym niż Polska państwie należącym do Unii Europejskiej lub do Europejskiego Obszaru Gospodarczego polska spółka wypłaca dywidendę, której łączna kwota w danym roku podatkowym nie przekracza 2 000 000 PLN, może ona podlegać zwolnieniu z podatku, przy czym, stosując zwolnienie – oprócz ważnego certyfikatu rezydencji – polska spółka powinna uzyskać od podmiotu zagranicznego sporządzone na piśmie oświadczenie, że w stosunku do wypłacanych należności (dywidend) spełnione zostały warunki do zastosowania zwolnienia.

Jeśli zaś łączna kwota wypłacanych należności na rzecz jednego podmiotu zagranicznego w danym roku podatkowym przekroczy 2 000 000 PLN, zwolnienie znajdzie zastosowanie jedynie do tej kwoty, zaś nadwyżka ponad nią będzie podlegała opodatkowaniu WHT z zastosowaniem stawki 19-proc., który to podatek spółka polska zobowiązana jest pobrać przy wypłacie należności. Możliwe jest jednak zwolnienie z opodatkowania również tej nadwyżki, jeśli spółka polska:

- posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Kluczowe dla możliwości zastosowania zwolnienia z WHT jest jednak zbadanie podmiotu zagranicznego pod kątem tego, czy jest on rzeczywistym beneficjentem otrzymywanych należności. To zaś badanie ma przeprowadzać płatnik wypłacający należność.

W przedmiocie obowiązków, jakie nakładane są na płatnika w zakresie stosowania zwolnień względem wypłacanych przez niego należności, wypowiedział się NSA, wydając wyrok z 31 stycznia 2023 roku, sygn. II FSK 1588/20, stwierdzając w pierwszej kolejności, że nałożenie na płatnika, który wypłaca dywidendę, obowiązku weryfikacji statusu podatnika jest realizacją funkcji zapobiegania nadużywaniu przepisów służących eliminowaniu podwójnego opodatkowania. Powinność ta nie jest zatem nadmiernym obciążeniem płatnika w kontekście zasady proporcjonalności.

NSA powołał się w powyższym zakresie na orzecznictwo TSUE (wyroki z 26 lutego 2019 r. w sprawach C-116/16 i 117/16), bowiem to z regulacji unijnych wynikają zwolnienia z opodatkowania wypłaty należności, o których mowa powyżej. Szczególny nacisk kładziony jest na należyłą staranność, jaką zachowywać ma płatnik przy ustalaniu statusu odbiorcy należności jako beneficjenta rzeczywistego.

W zakresie obowiązków nałożonych na płatnika NSA stwierdza, że **zasadne jest zobowiązanie płatnika do weryfikacji statusu odbiorcy dywidendy**, tj. ustalenia, czy jest on rzeczywistym jej właścicielem, przy czym weryfikacja tego statusu ma odbywać się z zachowaniem należytej staranności, jednak przy uwzględnieniu możliwości płatnika w tym zakresie, która nie oznacza obowiązku prowadzenia postępowania takiego, jak czynią to organy podatkowe. **Płatnik w ramach zachowania należytej staranności musi ustalić**, czy w sprawie nie zachodzą przesłanki do odmowy zastosowania zwolnienia (dyrektywa) bądź stawki preferencyjnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Co ważne, ciężar dowodu jest rozłożony pomiędzy płatnika i organ podatkowy w ten sposób, że płatnik, działając z należyłą starannością, ma zweryfikować, czy odbiorca dywidendy jest jej rzeczywistym właścicielem. Natomiast w sytuacji gdy organ podatkowy kwestionuje wynik tej weryfikacji, **musi on udowodnić, że odbiorca dywidendy nie jest jej rzeczywistym właścicielem.**

Zapraszamy do kontaktu



**Aldona
Leszczyńska-Mikulska**

radca prawny,
partner w GWW

[Aldona.Leszczyńska-
Mikulska@gww.pl](mailto:Aldona.Leszczyńska-Mikulska@gww.pl)



Tomasz Piejak

adwokat w GWW

[Tomasz.Piejak
@gww.pl](mailto:Tomasz.Piejak@gww.pl)



Natalia Uchmanowicz

adwokat w GWW

[Natalia.Uchmanowicz
@gww.pl](mailto:Natalia.Uchmanowicz@gww.pl)



Michał Zieliński

aplikant adwokacki
w GWW

[Michal.Zielinski
@gww.pl](mailto:Michal.Zielinski@gww.pl)



Kacper Skalkowski

prawnik w GWW

[Kacper.Skalkowski
@gww.pl](mailto:Kacper.Skalkowski@gww.pl)



Jakub Dziadur

prawnik w GWW

[Jakub.Dziadur
@gww.pl](mailto:Jakub.Dziadur@gww.pl)