

Warszawa, dnia 27 listopada 2024 r.

Poz. 111

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD9.8202.2.2024

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 20 listopada 2024 r.

**dotycząca stosowania niektórych warunków zwolnienia określonego w art. 21 ust. 3
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 przewidzianego w art. 21 ust. 3 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 odsetek i tzw. należności licencyjnych wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

W szczególności wątpliwości interpretacyjne budzi stosowanie warunków określonych w art. 21 ust. 3 pkt 2 i art. 21 ust. 3c ustawy CIT. Wskazać należy, iż treść tych przepisów ustawy CIT stanowi implementację do polskiego porządku prawnego przepisów Dyrektywy Rady nr 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (dalej: „Dyrektywa IR”)³⁾.

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

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

³⁾ Dz.U. L 157 z 26.6.2003, str. 49 z późn. zm.

Wykładnia art. 21 ust. 3c ustawy CIT jest przedmiotem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. W niektórych wyrokach można spotkać się z poglądem, iż warunek „*niekorzystania 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 natomiast wyrażane jest stanowisko, iż art. 21 ust. 3c ustawy o CIT uzależnia „*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. To zaś przesądza, że dotyczą one wszelkich zwolnień z opodatkowania, w tym również zwolnień przedmiotowych, które dyskwalifikują podatnika z możliwości zastosowania omawianych przywilejów*”⁵⁾. Przy czym podkreślają one, że warunek niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania całości swoich dochodów bez względu na źródło ich osiągnięcia nie zostaje spełniony również w przypadkach, w których „*bezsporne jest, że spółka korzysta z przysługujących jej zwolnień dotyczących odsetek w taki sposób, aby płacić podatek dochodowy od osób prawnych w minimalnej, bliskiej zeru stawce*”⁶⁾.

W celu zatem zapobieżenia powstaniu wątpliwości interpretacyjnych oraz celem zapewnienia jednolitego stosowania przez organy podatkowe ww. przepisów ustawy CIT, z uwzględnieniem celów i motywów Dyrektywy IR, uzasadnione jest wydanie niniejszej interpretacji ogólnej.

2. Wyjaśnienie motywów i celów Dyrektywy IR

Jak wynika z motywu pierwszego Dyrektywy IR, podstawowym celem jej przyjęcia jest doprowadzenie do zrównania zasad opodatkowania podatkiem dochodowym odsetek i należności licencyjnych w transakcjach między spółkami różnych Państw Członkowskich z zasadami opodatkowania takich należności, przyjętymi na poszczególnych rynkach krajowych, a w szczególności wyeliminowanie dwukrotnego opodatkowania takich należności.

Jednocześnie, jak wynika z motywu trzeciego tej dyrektywy, „*niezbędne jest zapewnienie, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w Państwie Członkowskim tylko raz*”.

Dla realizacji założonego celu Dyrektywy IR, tj. zrównania traktowania na gruncie CIT transakcji, których przedmiotem są odsetki i należności licencyjne, realizowanych pomiędzy podmiotami

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 10 kwietnia 2024 r. sygn. akt I SA/Lu 73/24, orzeczenie nieprawomocne.

⁶⁾ Tak WSA w Lublinie w wyroku z dnia 10 kwietnia 2024 r. sygn. akt I SA/Lu 87/24 i z dnia 24 listopada 2023 r. sygn. akt I SA/Lu 454/23, orzeczenia nieprawomocne.

krajowymi z transakcjami transgranicznymi realizowanymi przez spółki z państw członkowskich UE oraz „jednokrotnego” opodatkowania tych należności, Rada uznała za najbardziej właściwe „zniesienie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych w Państwie Członkowskim, w którym powstają, pobieranego przez potrącenie u źródła lub poprzez jego naliczenie” (motyw czwarty Dyrektywy IR).

Jednocześnie w art. 5 ust. 2 Dyrektywy IR zawarty został przepis zgodnie z którym państwa członkowskie mogą, w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie, cofnąć korzyści wynikające z tej dyrektywy lub odmówić jej zastosowania.

Wskazać w tym miejscu należy, iż stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT przychody uzyskiwane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów z tytułu odsetek i zdefiniowanych w tym przepisie należności licencyjnych podlegają w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym pobieranym u źródła wg stawki 20% takich przychodów. Jednocześnie za takie „uzyskiwane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” przychody z powyższych tytułów, uważa się należności z tych tytułów regulowane, w tym stawiane do dyspozycji, wypłacane lub potrącane, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia (art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy CIT).

Stosownie do treści art. 26 ust. 1 ustawy CIT, obowiązany do poboru podatku dochodowego od powyższych należności jest wskazany w tym przepisie podmiot dokonujący na rzecz nierezydenta wypłaty takich należności w rozumieniu art. 26 ust. 7 ustawy CIT, czyli regulujący zobowiązanie z tego tytułu „w jakiegokolwiek formie”.

Wskazać w tym miejscu należy, iż w przypadkach, kiedy wskazane wyżej należności z tytułu odsetek lub należności licencyjnych są wypłacane pomiędzy podmiotami krajowymi (pomiędzy polskimi rezydentami podatkowymi lub między polskim rezydentem podatkowym a położonym w Polsce zagranicznym zakładem nierezydenta), to wówczas należności te:

- 1) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem pobieranym przez płatnika „u źródła”, oraz
- 2) są u ich odbiorcy „doliczane” do przychodów podatnika, z których dochód uwzględniający poniesione koszty uzyskania przychodów – co do zasady – podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym zgodnie z ogólnymi zasadami określonymi w ustawie CIT.

Tym samym omawiane należności, co do zasady, generują u wypłacającego je podatnika koszt pomniejszający dochód takiego, a u odbiorcy tych należności generują przychód powiększający dochód takiego podatnika i należny od tego dochodu podatek dochodowy.

W ten sposób spełniony jest na gruncie krajowym – wskazany w motywach Dyrektyw IR – postulat jednokrotnego opodatkowania takich należności; ma to miejsce również wówczas, kiedy ze względu na indywidualną sytuację danego podatnika np. rozliczającego stratę podatkową poniesioną w poprzednich latach podatkowych, od uzyskanego dochodu podatnik nie zapłaci w danym roku podatku dochodowego.

3. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego

Celem realizacji głównego celu Dyrektywy IR wskazanego w jej motywie pierwszym, do ustawy CIT wprowadzony został przepis art. 21 ust. 3. Zgodnie z jego treścią zwalnia się w Polsce od podatku dochodowego przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, czyli odsetki i należności licencyjne, jeżeli:

- 1) wypłacającym te należności jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład spółki podlegającej w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (jeżeli wypłacane przez ten zagraniczny zakład należności podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów nierezydenta podlegających przypisaniu do takiego zagranicznego zakładu, podlegających w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym),
- 2) uzyskującym ww. przychody jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (dalej: „UE”) lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (dalej: „EOG”) opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

W kolejnych przepisach art. 21 ustawy CIT (oraz w jej art. 22c) określone zostały warunki stosowania tego zwolnienia, w tym warunek wynikający z art. 21 ust. 3c ustawy CIT, stanowiący, iż wskazane wyżej zwolnienie stosuje się, jeżeli spółka uzyskująca takie należności, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy CIT, *„nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”*.

Warunek stosowania zwolnienia wynikający z treści przepisu art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy CIT

Wyrażony w art. 21 ust. 3 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 lub EOG, wskazuje, że dla zastosowania tego zwolnienia,

podmiot, który uzyskuje w Polsce przedmiotowe przychody, powinien być spółką podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w kraju należącym do UE lub EOG.

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

Warunek stosowania zwolnienia wynikający z treści przepisu art. 21 ust. 3c ustawy CIT

Zgodnie z treścią art. 21 ust. 3c ustawy o CIT, zwolnienie określone w art. 21 ust. 3 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*”.

Interpretując ten przepis ustawy CIT w pierwszej kolejności należy uwzględnić wyżej przywołane i omówione motywy i cele Dyrektywy IR, a w szczególności motyw pierwszy i motyw trzeci tej dyrektywy, to jest, że odsetki i należności licencyjne wypłacane pomiędzy spółkami będącymi rezydentami podatkowymi państw członkowskich UE lub EOG podlegać będą jednokrotnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym w państwie członkowskim UE lub EOG.

Warto przy tym zauważyć, iż w sprawach C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) zajął stanowisko, iż wymóg „*niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym*” nie jest spełniony, jeśli podmiot, który jest rzeczywistym odbiorcą odsetek (w tym konkretnym przypadku chodziło o luksemburski fundusz typu SICAR) jest w zakresie takich otrzymywanych odsetek zwolniony z podatku dochodowego⁷⁾.

Uwzględniając zatem motywy i cele Dyrektywy IR oraz tezy przywołanych wyżej wyroków TSUE przyjąć należy, iż określony w art. 21 ust. 3c ustawy CIT warunek niekorzystania przez odbiorcę odsetek lub należności licencyjnych „*ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia*” należy rozumieć w ten sposób, że odbiorca takich odsetek lub należności licencyjnych:

- 1) nie korzysta w państwie swojej rezydencji podatkowej ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym ani od całości uzyskiwanych dochodów, ani ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym określonych kategorii dochodów, lub
- 2) szczególnych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z tytułu otrzymanych przez podmiot odsetek lub/i należności licencyjnych.

⁷⁾ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w połączonych sprawach N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16), pkt 153.

W ocenie Ministra Finansów, w przypadku spółki uzyskującej przychody z tytułu odsetek i należności licencyjnych, będącej rzeczywistym właścicielem takich należności (art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy CIT), spełnienie ww. warunku należy oceniać przez pryzmat obowiązujących w kraju jej rezydencji podatkowej przepisów prawa podatkowego lub przez pryzmat przyznanych (np. na podstawie decyzji administracyjnej) przez administrację podatkową tego kraju takiemu podmiotowi szczególnych preferencji podatkowych.

Niemniej, jeżeli ze względu na indywidualną sytuację danego podatnika, podatnik ten od uzyskanego dochodu faktycznie nie płaci w danym okresie (roku) w kraju swojej rezydencji podatku dochodowego (gdyż np. rozlicza poniesioną stratę podatkową), to sytuacja taka – sama przez się – nie oznacza, że tak rozumiane kryterium niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania nie jest spełnione. Kwestia braku zapłaty podatku przez podatnika wynikająca z jego indywidualnej sytuacji może być analizowana z punktu widzenia przepisów art. 22c ustawy CIT.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*