

ROZLICZENIA

Podatek u źródła w interpretacjach ogólnych – stabilizacja czy zmiana?

MF zarówno w interpretacji dot. zwolnienia dywidendowego, jak i w interpretacji dot. odsetek i należności licencyjnych, podkreślił, że ponoszenie straty podatkowej, co do zasady, nie wyklucza zastosowania zwolnienia z podatku u źródła.



ELŻBIETA LIS

Radca prawny, doradca podatkowy w Andersen w Polsce



WOJCIECH BATRANIEC

Aplikant radcowski, Associate w kancelarii Andersen w Polsce

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”) „podatek u źródła” jest pobierany przez płatników i obejmuje on określone kategorie należności, w tym:

- odsetkowe (np. z umów pożyczek czy kredytów),
- licencyjne (np. umów dot. praw autorskich, znaków towarowych, know-how),
- dywidendowe (np. z uchwały o podziale zysku i wypłacie dywidendy czy też wypłat będących skutkiem reorganizacji (M&A)) – uzyskiwane przez nierezidentów w naszym kraju.

W ostatnim czasie minister finansów (dalej: „MF”) wydał dwie interpretacje ogólne dot. stosowania zwolnień krajowych w podatku u źródła (dalej także: „WHT”). Interpretacja z 15 listopada 2024 r. (nr DD9.8202.1.2024) dotyczy zwolnienia z opodatkowania dywidend, określonego w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (dalej: „Interpretacja dot. zwolnienia dywidendowego”). Natomiast interpretacja z 20 listopada 2024 r. (nr DD9.8202.2.2024) odnosi się do zwolnień w zakresie odsetek i należności licencyjnych, wynikających z art. 21 ust. 3 ustawy o CIT (dalej: „Interpretacja dot. odsetek i należności licencyjnych”).

Rozbieżność w orzecznictwie

Opublikowanie przez MF interpretacji ogólnych stanowi

próbę wyjaśnienia wątpliwości w zakresie WHT. Wątpliwości dot. stosowania warunków zwolnienia dywidendowego, określonych w art. 22 ust. 4 ustawy CIT, w tym pkt 4 tego przepisu.

Analogiczne problemy interpretacyjne pojawiają się w zakresie stosowania warunków zwolnienia z opodatkowania odsetek i należności licencyjnych, o których mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 21 ust. 3c ustawy CIT. Wskazane przepisy stanowią implementację rozwiązań wspólnotowych.

Zwolnienie dywidendowe

Zgodnie z ustawą o CIT zwolnione z podatku są przychody z tytułu należności dywidendowych z wyjątkiem dochodów komplementarniarsza z tytułu udziału w zyskach spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

1. wypłacającym dywidendę lub inne przychody z 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 udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej albo w innym niż Rzeczypospolita Polska państwie członkowskim UE lub w państwie należącym do EOG 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 proc. 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 miejsce ich osiągnięcia,

3. spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10 proc. 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 miejsce ich osiągnięcia. Kwestia warunku z pkt 4 była przedmiotem sporów z organami. Orzecznictwo w zakresie rozumienia tego warunku pozostawało niejednoznaczne. Część orzecznictwa wskazywała na to, że warunek ten należy odnosić do zwolnienia podmiotowego (tj. gdy podatnicy są zwolnieni w całości z podatku), część zaś uznawała, że warunek ten dotyczy również zwolnienia

przedmiotowego (tzn. wystarczy, że podatnik korzysta ze zwolnienia w odniesieniu do niektórych tylko kategorii dochodów, np. finansowych). Jeszcze inni odnosili ten warunek do konieczności efektywnego opodatkowania należności w kraju rezydencji.

Przykładowo w wyroku wydanym przez WSA w Lublinie z 9 listopada 2023 r. (sygn. I SA/Lu 400/23) przedstawiono kontrowersyjny pogląd, że regulacje zawarte w art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT uzależniają możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego od statusu podmiotu uzyskującego przychód. Zdaniem WSA wykluczone jest zastosowanie zwolnienia wobec spółki korzystającej ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym w jakiegokolwiek części swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Sąd uznał, że przepisy wykluczają zastosowanie zwolnienia z podatku u źródła w przypadku stosowania

datkowaniu w innym państwie UE lub EOG od całości swoich dochodów albo

b. zagraniczny zakład spółki podlegający opodatkowaniu w innym państwie UE lub EOG od całości swoich dochodów niezależnie od miejsca ich uzyskania, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania tych należności podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim UE, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

Ponadto w myśl art. 21 ust. 3c ustawy o CIT zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli spółka nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania całości swoich dochodów, niezależnie od ich źródła. Zatem podobne wątpliwości jak w przypadku należności dywidendowych odnoszą się również do należności odsetkowych i licencyjnych, co przełożyło się na szereg sporów podatkowych.

Z wyroku WSA w Lublinie z 21 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Lu 157/24) wynika, że waru-

unku do określonych należności (np. zwolnienie odsetkowe), to przekreśla to zastosowanie zwolnienia krajowego z WHT dla należności licencyjnych.

Zwolnienie dywidend, odsetek i należności licencyjnych

Powyższe wątpliwości miały rozwiązać wydane ostatnio interpretacje ogólne. Jak powyżej wskazano, warunki zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła dla dywidend (art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT) oraz dla odsetek i należności licencyjnych (art. 21 ust. 3c ustawy CIT) są konstrukcyjnie zbudowane w sposób analogiczny. Mimo to MF zaprezentowało rozbieżne interpretacje dotyczące możliwości zastosowania tych zwolnień.

Interpretacja dot. zwolnienia dywidendowego wskazuje, że korzystanie przez od-

biorcę zagranicznego odbiorcę odsetek lub należności licencyjnych ze zwolnienia przedmiotowego w państwie jego rezydencji (np. zwolnienia odsetkowego) wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia z podatku u źródła w Polsce. Brak opodatkowania takich płatności w państwie rezydencji odbiorcy uniemożliwia więc skorzystanie ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 3c ustawy o CIT.

Ponadto MF zarówno w interpretacji dot. zwolnienia dywidendowego, jak i w interpretacji dot. odsetek i należności licencyjnych, podkreślił, że ponoszenie straty podatkowej, co do zasady, nie wyklucza zastosowania zwolnienia z podatku u źródła. Jednocześnie MF wskazał, że organy podatkowe mogą weryfikować, czy brak zapłaty podatku wynikający ze straty podatkowej podlega ocenie w kontekście przepisów tzw. małej klauzuli z art. 22c ustawy o CIT.

Stabilizacja czy zmiana?

Interpretacja ogólna MF dotycząca zwolnienia dywidendowego w podatku u źródła stanowi krok w kierunku stabilizacji stosowania przepisów poprzez wprowadzenie wyjaśnień ułatwiających ich stosowanie. Pozytywnie należy ocenić stanowisko MF, że strata podatkowa nie wyklucza spełnienia warunku do zastosowania zwolnienia. Z perspektywy praktycznej wydawało się to dość oczywiste, bowiem strata jest elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego.

Jednakże przyjęcie odmiennej interpretacji w zakresie należności odsetkowych oraz licencyjnych wprowadza stan niepewności, a zarazem braku przejrzystości w WHT, co negatywnie może przekładać się na atrakcyjność oraz konkurencyjność Polski na tle innych państw europejskich.

Co za tym idzie, jesteśmy świadkami dynamicznej wykładni przepisów WHT, a zatem płatnicy powinni zachować szczególną ostrożność w procesie wypłaty należności podlegających, obejmując także konieczność zbadania regulacji podatkowych w kraju zagranicznego podatnika. / ©

współautorem tekstu jest
Tomasz Wichary, adwokat,
Andersen w Polsce

” Interpretacja ogólna MF dotycząca zwolnienia dywidendowego w podatku u źródła stanowi krok w kierunku stabilizacji stosowania przepisów poprzez wprowadzenie wyjaśnień ułatwiających ich stosowanie

przez podmiot otrzymujący dywidendę jakiegokolwiek zwolnień z opodatkowania, w tym również zwolnień przedmiotowych.

Zwolnienie z tytułu odsetek i tzw. należności licencyjnych

Z kolei zgodnie z art. 21 ust. 3 ustawy o CIT zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu odsetek oraz należności licencyjnych, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1. spółka wypłacająca należności odsetkowe lub licencyjne posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) w kapitale spółki uzyskującej przychody,
2. spółka uzyskująca przychody z tytułu należności odsetkowych lub licencyjnych posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej należności,
3. rzeczywistym właścicielem należności odsetkowych lub licencyjnych jest:
 - a. spółka podlegająca opo-

nek nieskorzystania ze zwolnienia z opodatkowania całości dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia, nie wyklucza uznania warunku efektywnego opodatkowania należności za spełniony w sytuacji, gdy podatnik nie zapłacił podatku z powodu ponoszenia strat. Tym samym to, że podatnik rozliczał stratę, a w konsekwencji nie zapłacił podatku, nie przekreśla zdaniem sądu możliwości zastosowania zwolnienia.

Natomiast w wyroku WSA w Lublinie z 10 kwietnia 2024 r. (sygn. I SA/Lu 87/24) podkreślono, że prawo do zastosowania zwolnienia podatkowego w WHT uzależnione jest od statusu podmiotu uzyskującego przychód. Nie może być nim podmiot, który korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym w jakiegokolwiek części swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Orzeczenie to jednoznacznie wskazuje, że przepisy odnoszą się do wszelkich zwolnień z opodatkowania. Jednocześnie w myśl tego poglądu, jeżeli podatnik korzysta ze zwolnienia w sto-

biorcę należności dywidendowych ze zwolnienia przedmiotowego z opodatkowania w państwie jego rezydencji, wynikającego z przepisów unijnych, nie wyklucza możliwości zastosowania zwolnienia z WHT od tej dywidendy w Polsce. Innymi słowy podatnik korzystający ze zwolnień podatkowych w odniesieniu do określonych kategorii dochodów wciąż może skorzystać ze zwolnienia dywidendowego.

W przypadku odsetek i należności licencyjnych MF przyjęło jednak odmienne stanowisko.

W interpretacji dot. odsetek i należności licencyjnych wydanej kilka dni po korzystnej wykładni dotyczącej zastosowania zwolnienia dywidendowego MF wskazał, że warunek „niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia” powinien odnosić się nie tylko do zwolnień podmiotowych odbiorcy płatności, ale również do zwolnień przedmiotowych. W konsekwencji korzystanie



Teksty z dodatku dostępne
w wersji elektronicznej na: **PRO.RP.PL.**