

Zwolnienia w podatku u źródła

Wprowadzenie

Przed przystąpieniem do analizy konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy w pierwszej kolejności odwołać się do art. 21 ust. 3 CIT. Zgodnie z tym przepisem, płatnik podatku u źródła od należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 CIT, może zastosować zwolnienie, pod warunkiem spełnienia warunków określonych w art. 21 ust. 3-9 CIT, dotyczących m.in. spółki wypłacającej, odbiorcy należności oraz powiązań kapitałowych. Jeżeli warunki te zostaną spełnione, płatnik może skorzystać ze zwolnienia wynikającego z art. 21 ust. 3 CIT, pod warunkiem że:

- spółka, która otrzymuje należność, potwierdzi swoje miejsce siedziby dla celów podatkowych poprzez certyfikat rezydencji lub potwierdzenie istnienia zagranicznego zakładu, które zostało wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, lub przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony (art. 26 ust. 1c CIT),
- spółka lub jej zagraniczny zakład, na rzecz których wypłacane są należności, złoży pisemne oświadczenie, że spełnione zostały warunki wymienione w art. 21 ust. 3a i 3c CIT w odniesieniu do wypłacanych należności; oświadczenie to powinno również potwierdzić, że spółka lub zagraniczny zakład są rzeczywistymi właścicielami wypłacanych należności (art. 26 ust. 1f CIT),
- suma należności wypłaconych podatnikowi z tytułu wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 1 CIT w ciągu roku podatkowego u płatnika nie przekracza kwoty 2.000.000 zł (art. 26 ust. 1c i 1f CIT).

Ten mechanizm dotyczy wypłat pewnych należności między podmiotami powiązanymi spełniającymi kryteria własnościowe, gdy w ciągu roku podatkowego łączna kwota należności dla jednego podatnika przekracza 2 000 000 zł. W takim przypadku płatnik zobowiązany jest do pobrania podatku u źródła od nadwyżki ponad tę kwotę, zgodnie z krajową stawką podatku, bez możliwości skorzystania z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ulg podatkowych (art. 26 ust. 2e CIT).

Jednak w ustawie o CIT przewidziano dwie procedury, które pozwalają płatnikom na zastosowanie preferencyjnej stawki podatku lub zwolnienia z obowiązku pobrania podatku, gdy kwota wypłat w ciągu roku podatkowego przekroczy 2 000 000 zł w stosunku do jednego podatnika. Procedury te określają art. 26 ust. 7a CIT (oświadczenie płatnika) i art. 26b CIT (opinia o stosowaniu preferencji).

Zwolnienie z podatku zgodnie z art. 21 ust. 3 CIT jest stosowane tylko wtedy, gdy istnieje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. W takim przypadku organ podatkowy może uzyskać informacje podatkowe od organów podatkowych innego państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany (art. 22b CIT). Płatnik jest zobowiązany do zachowania należytej staranności przy weryfikacji, czy zwolnienie z podatku może być zastosowane. Oceniając należyłą staranność, bierze się pod uwagę skalę działalności płatnika i jego powiązania z podatnikiem (art. 26 ust. 1 CIT).

Odsetki, prawa autorskie, znaki towarowe, sprzedaż praw, tajemnicy firmy, użytkowanie urządzeń - zwolnienia

W przypadku otrzymywania wynagrodzeń z tytułu np. odsetek, praw autorskich, znaków towarowych, sprzedaży praw czy tajemnicy firmy, użytkowania urządzeń lub uzyskanych doświadczeń, podmiot wypłacający tę należność jest zwolniony z podatku u źródła, pod warunkiem spełnienia kilku wymogów.

=> Przede wszystkim musi to być spółka podatnika CIT z siedzibą lub zarządem na terenie Polski, lub położony na terytorium Polski zagraniczny zakład spółki, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w państwie członkowskim UE.

=> Należności muszą też zostać przypisane do kosztów uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce.

=> Spółka, która otrzymuje wynagrodzenie, musi mieć bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów lub akcji w kapitale spółki wypłacającej, a także musi mieć udział w kapitale co najmniej jednej innej spółki, która podlega opodatkowaniu w innym państwie UE lub EOG.

=> Zwolnienie z podatku będzie również możliwe, jeśli inne spółki posiadają w kapitale zarówno spółki wypłacającej jak i otrzymującej należność udział w kapitale na poziomie nie mniej niż 25% udziałów lub akcji.

=> Jednakże, zwolnienie może zostać przyznane tylko wtedy, gdy posiadanie udziałów (akcji) jest wynikiem własności i trwa nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

Przykład 1

Florencja sp. z o.o. od pięciu lat posiada 100% udziałowca w Portugalii, który ma tam swoją siedzibę i prowadzi działalność gospodarczą. Ten udziałowiec udzielił spółce Florencja pożyczki, a co miesiąc spółka ta wypłaca odsetki na rzecz udziałowca. Ponieważ udziałowiec podlega opodatkowaniu w Portugalii od całego swojego dochodu i nie korzysta tam z żadnych zwolnień podatkowych, to odsetki te mogą być zwolnione z podatku u źródła w Polsce. Należy jednak zaznaczyć, że udziałowiec jest rzeczywistym właścicielem tych odsetek.

Przykład 2

Spółka Bławatek sp. z o.o. jest 80% udziałowcem we Włoszech od roku. Udziałowiec udzielił pożyczki spółce we Włoszech i nie korzysta z tamtejszego zwolnienia z podatku dochodowego, ponieważ podlega opodatkowaniu we Włoszech. W związku z udzieloną pożyczką Bławatek co miesiąc dokonuje wypłaty odsetek do udziałowca, który jest rzeczywistym właścicielem tych odsetek. W przypadku, gdy udziałowiec będzie utrzymywał co najmniej 25% udziałów przez kolejny rok, odsetki wypłacane na jego rzecz będą mogły skorzystać z polskiego zwolnienia z podatku u źródła.

Dywidendy - zwolnienie

Opodatkowanie dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, które posiadają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, wynosi 19% uzyskanych przychodów. Niemniej jednak, zgodnie z artykułem 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych są zwolnione z podatku dochodowego, o ile spełnione są jednocześnie następujące warunki:

1. Spółka wypłacająca dywidendę i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych ma siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;
2. Spółka, która uzyskuje dochody z dywidendy i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów w Polsce lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niezależnie od miejsca ich osiągnięcia;
3. Spółka, która otrzymuje wynagrodzenie, ma bezpośrednio co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej;
4. Spółka otrzymująca wynagrodzenie nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, niezależnie od źródła ich osiągnięcia.

UWAGA!

Zwolnienie odnosi się do sytuacji, gdy spółka, która otrzymuje dochody z dywidend i innych źródeł związanych z udziałem w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, posiada co najmniej 10% udziałów (akcji) w spółce wypłacającej te należności przez okres dwóch lat.

Również w przypadku gdy spółka otrzymująca dochody z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, posiada nieprzerwanie udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości nie mniejszej niż 10% przez co najmniej dwa lata, ale okres ten kończy się po uzyskaniu dochodów (przychodów), to również stosuje się zwolnienie.

Spółka otrzymująca dywidendę musi jednak pamiętać, że jeśli nie spełni warunku posiadania udziałów (akcji) przez okres dwóch lat, to jest zobowiązana do zapłacenia podatku w wysokości 19% dochodów (przychodów), wraz z odsetkami za zwłokę. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia.

Dodatkowo, zwolnienie to stosuje się odpowiednio do:

1. spółdzielni działających na podstawie rozporządzenia nr 1435/2003/WE;
2. dochodów wypłacanych spółkom podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, w Konfederacji Szwajcarskiej, o ile ich bezpośredni udział procentowy w kapitale spółki wypłacającej wynosi nie mniej niż 25%;
3. dochodów wypłacanych na rzecz zagranicznego zakładu spółki, położonego na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, jeżeli spółka ta spełnia warunki określone powyżej.