



Making business easier.

Podatek u źródła.

[Małgorzata Dankowska]

Warszawa



Agenda

Ramy teoretyczne i istota	2	Zwolnienia i obniżone stawki - warunki	2
Metody unikania podwójnego opodatkowania	3	System poboru podatku	3
Odsetki i należności licencyjne	4	Rzeczywisty odbiorca i rzeczywista działalność	4
Dywidendy	7	Należyta staranność	7
Usługi niematerialne	8	Dokumentacja	8

Przedmiot opodatkowania.

Podatek od
przychodów!

CIT (art. 21 i 22)	PIT (art. 29-30a)
Dywidendy – 19%	
Odsetki – 20%	Odsetki – 20% wzgl. 19%
Należności licencyjne – 20%	
Usługi widowiskowe, rozrywkowe i sportowe - 20%	
Szereg tzw. usług niematerialnych - 20%	
Wywóz ładunków / pasażerów drogą morską - 10%	
Przychody zagranicznych przedsiębiorstw lotniczych - 10%	
	z dz. samodzielnej – 20%

Zasady ogólne.

■ Art. 22. [Stawka podatku od dywidend]

1. 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).

■ Definicja UPO – często referuje do krajowej definicji dywidend

Określenie „**dywidendy**” użyte w tym artykule oznacza dochód z akcji, akcji gratisowych, praw do udziału w zysku, akcji w górnictwie, akcji członków-założycieli lub innych praw, z wyjątkiem wierzytelności, do udziału w zyskach, jak również dochód z innych praw w spółce, który według prawa podatkowego Państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, jest pod względem podatkowym traktowany jak dochód z akcji.

- **Na poziomie UPO** – dywidendy podlegają, co do zasady, opodatkowaniu w państwie rezydencji ich odbiorcy (beneficjenta), przy czym państwo źródła tych należności również dysponuje prawem do ich opodatkowania. Wysokość podatku w państwie źródła nie może jednak przekroczyć wysokości stawki określonej w danej UPO.
- Dywidendy alokowane do zakładu są opodatkowane w miejscu położenia zakładu.

Dyrektywa PSD.

■ Podstawowe warunki zwolnienia

- 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 **[warunek efektywnego opodatkowania]**

nieprzerwanie przez okres dwóch lat; okres ten może upłynąć również po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów)

Dyrektywa PSD.

■ Zakres zwolnienia

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 typu SKA i SK

Obejmuje	Nie obejmuje
(a) dywidendy	(b) przychody z umorzenia udziału
(f) równowartość zysku osoby prawnej przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego	(c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki typu SKA
(j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej	(d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce typu SKA
	(e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją
	(g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału
	(h) przychody wspólnika spółki dzielonej
	(i) zapłata przy wymianie udziałów
	(k) odsetki od udziału kapitałowego (SKA), (l) odsetki od pożyczki partycypacyjnej
	(m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów
	(n) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej

Dyrektywa IRD.

■ Podstawowe warunki zwolnienia

1) wypłacającym należności jest

1) **spółka** mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo

2) położony w PL **zagraniczny zakład** spółki podlegającej w państwie członkowskim UE opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania, jeżeli wypłacane przez ten zagraniczny zakład należności, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w PL

2) uzyskującym przychody jest spółka podlegająca 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 osiągania;

3) spółka, o której mowa w pkt 1 lub 2, posiada bezpośrednio **nie mniej niż 25% udziałów** (akcji) w kapitale spółki, o której mowa odpowiednio w pkt 2 lub 1;

4) **rzeczywistym właścicielem** należności jest:

1) spółka uzyskująca przychody lub

2) zagraniczny zakład tej spółki, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania tych należności podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym ten zagraniczny zakład jest położony

nieprzerwanie przez okres dwóch lat; okres ten może upłynąć również po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów)

Podmioty zwolnione.

Instytucje wspólnego inwestowania

siedziba w państwie UE lub w innym państwie EOG

podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia

wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych, zebranych w drodze publicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa w papiery wartościowe lub instrumenty rynku pieniężnego

prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę

ich działalność podlega bezpośredniemu nadzorowi właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę

posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji

zarządzane są przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę

Fundusze emerytalne

siedziba w państwie UE lub w innym państwie EOG

podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,

prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę

ich działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę

posiadają depozytariusza prowadzącego rejestr aktywów tych podatników

przedmiotem ich działalności jest wyłącznie gromadzenie środków pieniężnych i ich lokowanie, z przeznaczeniem na wypłatę uczestnikom programu emerytalnego po osiągnięciu przez nich wieku emerytalnego

Instytucje wspólnego inwestowania.

- **Dotyczy:** dochodów (przychodów) instytucji wspólnego inwestowania posiadających siedzibę w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub EOG, o których mowa w art. 6 ust. 4 pkt 1 (**typu zamkniętego**), spełniających warunki, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a i d-f, z wyłączeniem dochodów określonych w pkt 57 lit. a-g

Warunki

podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia

ich działalność podlega bezpośredniemu nadzorowi właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę

posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji

zarządzane są przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę

Wyłączenia dochodów ze zwolnienia

dochodów (przychodów) z udziału w spółkach niemających osobowości prawnej (transparentne)

dochodów (przychodów) z odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych podmiotom transparentnym oraz odsetek od innych zobowiązań tych podmiotów wobec funduszu z wyjątkami

dochodów (przychodów) z odsetek od udziału kapitałowego w podmiotach transparentnych

darowizn bądź innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń dokonywanych przez podmioty transparentne

dochodów (przychodów) z tytułu odsetek (dyskonta) od papierów wartościowych emitowanych przez podmioty transparentne

dochodów (przychodów) z tytułu zbycia papierów wartościowych wyemitowanych przez podmioty transparentne lub udziałów w tych podmiotach

dochodów z nieruchomości objętych minCIT



Systemy poboru podatku.

Relief-at-source

płatnik decyduje o zastosowaniu niższej stawki bądź zwolnieniu

Collect & refund

płatnik pobiera podatek w standardowej wysokości, a korzyść wynikająca z dyrektywy bądź UPO przysługuje podatnikowi we wniosku o zwrot nadpłaty

System mieszany

obecnie stosowany w Polsce, przybiera formę relief-at-source dla mniejszych wypłat [próg 2m PLN] oraz collect & refund dla większych wypłat

Procedury zwrotu.

Zwrot z ustawy od CIT

dla obowiązkowego mechanizmu collect & refund
[wysokie wypłaty]

Stwierdzenie nadpłaty

dla zwrotu podatku zapłaconego od wypłat innych niż te podlegające obowiązkowemu poborowi (płatności do podmiotów powiązanych z wybranymi tytułami przekraczające w roku podatkowym 2 mln zł) stosuje się standardową procedurę wystąpienia o stwierdzenie nadpłaty

System e-wniosek

WH-WCZ – wniosek podatnika, w zakresie CIT

WH-WPZ – wniosek podatnika, w zakresie PIT

WH-WCP – wniosek płatnika w związku z ubruttowaniem, w zakresie CIT

WH-WPP – wniosek płatnika w związku z ubruttowaniem, w zakresie PIT

Definicja.

Przed 2019 r.

oznacza podmiot otrzymujący należność dla własnej korzyści, nie będąc pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi.

Komentarz do KM OECD

BO to podmiot, którego prawo do korzystania z dochodu nie jest ograniczone **zobowiązaniem** do przekazania otrzymanej płatności innemu podmiotowi. (związek pomiędzy płatnością a obowiązkiem jej przekazania)

Po nowelizacji od 2022 r.

oznacza podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności;

Substrat.

- „substance” czyli istnienie substratu majątkowo-osobowego w danym państwie odpowiada ustawowemu pojęciu rzeczywistego właściciela
- Brak takiego substratu pozwalającego na prowadzenie konkretnej działalności może wskazywać na nieprowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej podmiotu w danym państwie, a tym samym na istnienie sztucznej struktury
- W Polsce – element definicji ‚beneficial owner’ / rzeczywistej działalności gospodarczej
- Fikcyjność | Sztuczność
 - niewykonujące faktycznie żadnej działalności gospodarczej
 - nie posiada żadnego personelu, siedziby ani wyposażenia
 - posiadanie jednego czy dwóch pracowników nie oznacza, że kryterium sztuczności nie jest spełnione

weryfikacja wymogu prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej nie powinna ograniczać się wyłącznie do sprawdzenia fizycznej obecności takich podmiotów w innych państwach. Pod uwagę należy brać również cechy organizacyjne, gospodarcze lub inne istotne cechy grup spółek, oraz strukturę i strategię danej grupy

Certyfikat rezydencji.

- **Certyfikat rezydencji** to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika
- Zastosowanie stawki podatku albo niezapłacenie podatku **zgodnie z UPO** jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika certyfikatem rezydencji
- Stosowanie zwolnień **na podstawie Dyrektyw** – możliwe m.in. po udokumentowaniu miejsca siedziby certyfikatem rezydencji.
- Niepobranie podatku **dla zagranicznego zakładu** w PLN – możliwe m.in. po udokumentowaniu miejsca siedziby certyfikatem rezydencji.
- Niepobranie podatku **dla zagranicznych funduszy, innych podmiotów zwolniony** – możliwe m.in. po udokumentowaniu miejsca siedziby certyfikatem rezydencji.

Koda.

Kontakt



Dziękuję
za
uwagę.



Małgorzata Dankowska

[Managing Partner]

Tax Advisory | Transactions

+48 606 784-866

m.dankowska@koda-advisory.pl

[\[www.koda-advisory.pl\]](http://www.koda-advisory.pl)