

 Webinar:

Podatek u źródła w świetle najnowszych Objaśnień podatkowych MF

29 lipca 2025 r.

Agenda



- 1** Podatek u źródła (WHT)
- 2** Objasnienia podatkowe z 3 lipca 2025 r., zakres ochrony prawnej
- 3** Rzeczywisty właściciel (beneficial owner)
 - Ekonomiczne władztwo nad otrzymywaną należnością
 - Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej
 - Należyta staranność płatnika
- 4** Przykłady dotyczące badania statusu BO
- 5** Czy spółka holdingowa może być rzeczywistym właścicielem?
- 6** Koncepcja LTA w przypadku dywidend, odsetek i licencji

Podatek u źródła (WHT)



Podmiot
zagraniczny
(podatnik)

Należność

Podmiot
polski
(płatnik)

WHT

US

- **Dywidendy**
- **Odsetki**
- **Należności licencyjne**
 - prawa autorskie lub pokrewne, prawa do projektów wynalazczych, patentów, znaków towarowych i wzorów zdobniczych (w tym ze sprzedaży tych praw),
 - należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego (w tym także środka transportu), urządzenia handlowego lub naukowego,
 - udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (tzw. know-how).
- **Wynagrodzenie za nabywane usługi niematerialne**
 - doradcze, księgowe, badania rynku, prawne, reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancje i poręczenia oraz świadczenia o podobnym charakterze.

Dywidendy

Stawka z ustawy o CIT – 19%



MOŻLIWE PREFERENCJE:

Zwolnienie z Dyrektywy PS

- dywidenda jest wypłacana przez polską spółkę – podatnika podatku dochodowego na rzecz spółki podlegającej w państwie członkowskim UE lub w innym państwie EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- spółka otrzymująca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (chodzi o brak zwolnień podmiotowych),
- spółka otrzymująca dywidendę posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów w spółce wypłacającej dywidendę (minimalny okres posiadania udziałów to 2 lata, przy czym upływ tego dwuletniego okresu może nastąpić po otrzymaniu dywidendy).

Dodatkowy warunek wynikający z Objaśnień:

– spółka otrzymująca dywidendę jest jej rzeczywistym właścicielem

Niższa stawka lub zwolnienie z UPO

Warunek podkreślony w Objaśnieniach: spółka otrzymująca dywidendę jest jej rzeczywistym właścicielem

Uwaga: mechanizm „pay and refund”, gdy należności pasywne wypłacane na rzecz danej zagranicznej spółki powiązanej przekroczyły limit 2 MLN PLN w danym roku.



Możliwości uniknięcia mechanizmu „pay and refund”:

- Oświadczenie WH-OSC
- Uzyskanie opinii o stosowaniu preferencji w podatku u źródła

Odsetki i licencje do podmiotów powiązanych

Stawka z ustawy o CIT – 20%



MOŻLIWE PREFERENCJE:

Zwolnienie z Dyrektywy IR

- należność jest wypłacana przez polską spółkę – podatnika podatku dochodowego na rzecz spółki podlegającej w państwie członkowskim UE lub w innym państwie EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- spółka otrzymująca należność nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (chodzi o brak zwolnień podmiotowych i przedmiotowych – efektywne opodatkowanie odsetek / licencji w państwie otrzymującego płatności),
- bezpośrednie powiązanie kapitałowe wynoszące nie mniej niż 25% udziałów (minimalny okres posiadania udziałów to 2 lata, przy czym upływ tego dwuletniego okresu może nastąpić po wypłacie odsetek / licencji),

Spółka otrzymująca należność jest jej rzeczywistym właścicielem.

Niższa stawka lub zwolnienie z UPO

Warunek podkreślony w Objasnieniach: spółka otrzymująca należność jest jej rzeczywistym właścicielem

Uwaga: mechanizm „pay and refund”, gdy należności pasywne wypłacane na rzecz danej zagranicznej spółki powiązanej przekroczyły limit 2 MLN PLN w danym roku.



Możliwości uniknięcia mechanizmu „pay and refund”:

- Oświadczenie WH-OSC
- Uzyskanie opinii o stosowaniu preferencji w podatku u źródła

Odsetki i licencje do podmiotów niepowiązanych

Stawka z ustawy o CIT – 20%



MOŻLIWE PREFERENCJE:

Niższa stawka lub zwolnienie z UPO

Warunek podkreślony w Objasnieniach: spółka otrzymująca należność jest jej rzeczywistym właścicielem

Wynagrodzenie za usługi niematerialne (do podmiotów powiązanych i niepowiązanych)

Stawka z ustawy o CIT – 20%



MOŻLIWE PREFERENCJE:

Brak obowiązku poboru podatku WHT na podstawie UPO

Zgodnie z Objasnieniami – BRAK OBOWIĄZKU BADANIA STATUSU BO

Objaśnienia podatkowe z 3 lipca 2025 r.



Celem Objasnień jest wyjaśnienie stosowania klauzuli rzeczywistego właściciela w kontekście poboru podatku u źródła przez płatników ze względu na ciężący na nich obowiązek dochowania należytej staranności w określeniu czy dany podmiot (podatnik) jest uprawniony do preferencji podatkowej przewidzianej w przepisach ustawy o CIT (art. 22 ust. 4 albo art. 21 ust. 3 ustawy o CIT) albo odpowiedniej UPO.



- Objasnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące ich stosowania i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.
- Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m.
- Zastosowanie się do Objasnień powodować będzie zatem objęcie podatnika ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych.
- Ochrona ta rozciąga się, zgodnie z art. 14p Ordynacji podatkowej, także na płatników.
- **Zastosowanie się przez płatnika do treści Objasnień będzie wiązać się z ochroną prawną, analogiczną jak w przypadku zastosowania się do uzyskanej interpretacji indywidualnej.**



Zakres ochrony prawnej



Wąska

- Brak kar z KKS
- Brak odsetek za zwłokę

Szeroka

- Brak kar z KKS
- Brak odsetek za zwłokę
- Brak konieczności zapłaty podatku WHT

Uwaga na sztuczne i nieuzasadnione biznesowo zastosowanie danej struktury w celu korzystania z preferencji WHT.



Rzeczywisty właściciel (beneficial owner)



- **Weryfikacja statusu rzeczywistego właściciela (BO) w odniesieniu do odbiorcy należności pasywnych jest warunkiem zastosowania preferencji w podatku WHT.**
- Prawidłowe stosowanie koncepcji BO powinno przeciwdziałać transgranicznemu unikaniu opodatkowania i gwarantować, że kryterium rezydencji podatkowej nie jest wykorzystywane w niewłaściwy sposób.



Rzeczywisty właściciel to podmiot, spełniający łącznie następujące warunki:

- **otrzymanie należności dla własnej korzyści:** zagraniczny podmiot otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- **brak zobowiązania do przekazania części lub całości należności:** zagraniczny podmiot nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- **prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej:** zagraniczny podmiot 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.



Rzeczywisty właściciel (beneficial owner)



1

Otrzymanie należności dla własnej korzyści

- Ekonomiczne (a nie tylko prawne) władztwo nad otrzymywaną należnością (dywidendą, odsetkami, należnościami licencyjnymi).

2

Brak zobowiązania do przekazania części lub całości należności

3

Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej

- Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej uzupełnia przesłanki dotyczące ekonomicznego władztwa nad należnością i odnosi się do cech danego podmiotu wymagając, żeby podmiot ten posiadał wystarczające dla danego typu działalności zasoby (ludzkie, informacyjne, infrastrukturalne), aby to ekonomiczne władztwo nad daną należnością wykonywać.
- Celem tej przesłanki jest ustalenie faktycznej możliwości spełnienia przez odbiorcę należności dwóch pozostałych przesłanek.

Ekonomiczne władztwo nad otrzymywaną należnością



- 1 Otrzymanie należności dla własnej korzyści
- 2 Brak zobowiązania do przekazania części lub całości należności

Tak

- wykazuje przychód podatkowy z tytułu otrzymanych należności
- dokonuje reinwestycji środków finansowych uzyskanych w związku z otrzymanymi należnościami
- należności nie są przekazywane na rzecz innego podmiotu (w szczególności w krótkich odstępach czasu)
- realizuje odpowiednią, rynkową marżę na przekazywanych płatnościach
- posiada środki lub źródła dochodów (inne niż otrzymywana należność) umożliwiające spłatę jego zobowiązań
- ponosi ryzyko: niewykonania zobowiązania, kredytowe dłużnika odsetek, zmian stóp procentowych, walutowe / kursowe

Nie

- nie wykazuje przychodu podatkowego z tytułu otrzymanych należności
- nie dokonuje reinwestycji środków finansowych uzyskanych w związku z otrzymanymi należnościami
- należności w krótkich odstępach czasu są przekazywane na rzecz innego podmiotu
- realizuje niewielką marżę na przekazywanych płatnościach
- nie ma środków lub źródeł dochodów (innych niż otrzymywana należność) umożliwiających spłatę jego zobowiązań
- nie ponosi ryzyko związanych z daną należnością

Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej



Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej podlega badaniu w kontekście konkretnej płatności pasywnej.



Z jednej strony oznacza to, że spółka prowadząca rozbudowaną działalność gospodarczą nie może zostać uznana za rzeczywistego właściciela konkretnej płatności, kiedy jedynie pośredniczy w jej otrzymaniu i nie otrzymuje jej dla własnej korzyści.

Spółka ta nie będzie wówczas prowadzić rzeczywistej działalności w zakresie tej płatności.



Z drugiej strony oznacza to, że dana działalność gospodarcza – chociaż nierozbudowana – może zostać uznana za rzeczywistą w kontekście danej płatności, niewymagającej bardziej rozbudowanej działalności dla czerpania z niej własnej korzyści.

Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej



- Czy posiada własny majątek?
- Czy posiada biuro w sensie materialnym?
- Analiza zakresu pomieszczeń i wyposażenia – czy wystarczające dla prowadzonej działalności?
- Czy opłaca rachunki związane z bieżącą działalnością (w tym np. za wynajem, za media: prąd, telefony)?
- Czy zatrudnia personel?
- Analiza liczby zatrudnionych pracowników i ich kwalifikacji – czy wystarczające dla prowadzonej działalności?
- Czy zatrudnia (posiada) osoby zarządzające z wystarczającym doświadczeniem i wiedzą w zakresie badanych transakcji?
- Czy osoby zarządzające spółką mają możliwość wykonywania istotnych funkcji zarządczych w stosunku do posiadanego majątku?
- Czy posiada swój kapitał, który służy finansowaniu działalności?
- Analiza bilansu księgowego spółki (czy szerzej – sprawozdania finansowego), struktury kosztów i faktycznie ponoszonych wydatków,
- Czy podejmuje samodzielnie i na własny rachunek czynności w obrocie gospodarczym?
- Czy pomiędzy podmiotem a jego właścicielem/właścicielami nie zachodzą powiązania kapitałowe i osobowe, tego rodzaju, że podmiot taki można uznać za jedynie administratora dochodu (pośrednika)?

Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej



Nie oznacza to, że w przypadku każdego podmiotu konieczne jest posiadanie znaczącego substratu majątkowo-osobowego, aby można było uznać go za rzeczywistego właściciela danej płatności.

Poziom rozbudowania tego substratu wystarczający dla spełnienia przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej zależy od rodzaju prowadzonej działalności i rodzaju badanej należności.

Inne (niższe) wymogi co do zawartości tego substratu będą stawiane spółkom holdingowym niż spółkom operacyjnym.

Prowadzenie działalności gospodarczej (spółki holdingowe)



W przypadku spółek holdingowych posiadanie substratu majątkowo-osobowego sprowadza się, co do zasady, do odpowiednio doświadczonego personelu, faktycznie zaangażowanego w działalność podmiotu, posiadającego wystarczającą wiedzę ekspercką i wyposażonego w odpowiedni sprzęt biurowy (o ile inne okoliczności nie świadczą o braku tego substratu).

O samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej w przypadku spółek holdingowych świadczyć będzie przykładowo:

- posiadanie i ponoszenie kosztów kont bankowych, na które otrzymywana jest płatność i nad którymi wyłączną kontrolę spółka sprawuje poprzez własny personel,
- brak wydzielonych kont bankowych dla otrzymywanej płatności,
- opłacanie przez spółkę kosztów działalności z takiej jednolitej puli środków,
- brak ograniczeń korporacyjnych uniemożliwiających samodzielne decyzje co do codziennej działalności spółki.



Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej



O braku spełnienia przesłanki posiadania substratu osobowego mogą świadczyć następujące okoliczności:

- członkami zarządu (dyrektorami) badanego podmiotu są osoby fizyczne/inne podmioty pełniące te funkcje wyłącznie w sposób usługowy, również równolegle dla innych klientów, niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez podmiot, zwykle będące rezydentami państwa siedziby podmiotu (tzw. dyrektorzy nominowani; usługa standardowo zapewniana przez kancelarię prawną lub księgową lub inny podmiot zakładający/dostarczający gotową spółkę),
- brak jest przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu podmiotu,
- zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza, gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów, w tym w szczególności innych klientów kancelarii prawnej/innego podmiotu dostarczającego gotową spółkę),
- outsourcing przez podmiot większości podstawowych aspektów funkcjonowania (m.in. szerokie korzystanie z usług polegających na uczynieniu danego kraju siedzibą prawną lub miejscem prowadzenia działalności, takich jak przykładowo: zapewnienia odpowiednio wykwalifikowanych dyrektorów-rezydentów danego kraju, zapewnienia siedziby, zapewnienia wspólnej przestrzeni biurowej, obsługa poczty przychodzącej, zapewnienia zarządzania i kontroli, usługi administracyjne itp.),
- korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych,
- konsultowanie decyzji dotyczących podmiotu głównie z doradcami (w tym doradcami podatkowymi) z kraju innego niż kraj podmiotu lub kraj inwestycji prowadzonej przez podmiot.

Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej



(dzielony substrat majątkowo – osobowy)

Dzielony substrat majątkowo-osobowy

- W niektórych okolicznościach (np. ze względu na przyjęty model biznesowy grupy) nie jest uzasadnione ponoszenie przez spółkę niektórych kosztów środków niezbędnych do gospodarowania uzyskanym przychodem dla własnej korzyści.
- Fakt, że środki takie są udostępniane podmiotowi przez inne podmioty z grupy nie wyklucza zastosowania danej preferencji WHT i uznania podmiotu za rzeczywistego właściciela analizowanej płatności.
- Dzieje się tak, kiedy koszty substratu majątkowo-osobowego niezbędnego do prowadzenia przez analizowany podmiot rzeczywistej działalności gospodarczej są ponoszone przez inny podmiot, którego rezydencja podatkowa znajduje się na terenie:
 - państw UE/EOG – w przypadku zwolnień z Dyrektyw PS/IR;
 - tego samego państwa co spółka – w przypadku preferencji WHT z UPO.

Konieczność wykazania / udokumentowania

- Korzystanie przez dany podmiot z dzielonego substratu majątkowo-osobowego nie oznacza, że nie musi on spełnić przesłanek definicji rzeczywistego właściciela - podmiot taki wciąż musi (w zakresie badanej płatności): nie być pośrednikiem i otrzymywać ją dla własnej korzyści oraz prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą.

Należyta staranność płatnika



Na płatniku ciąży obowiązek dochowania należytej staranności przy weryfikacji uprawnień odbiorcy do preferencji. Ministerstwo Finansów akcentuje, że zastosowanie zwolnienia lub obniżonej stawki WHT wymaga dochowania należytej staranności, w tym rzetelnego zweryfikowania statusu odbiorcy jako rzeczywistego właściciela.

Podmioty powiązane

- Certyfikat rezydencji podatkowej
- Oświadczenie BO
- Sprawozdanie finansowe
- Umowy dot. transakcji
- Dokumentacja cen transferowych (analiza funkcjonalna, schemat powiązań w grupie kapitałowej, analizy porównawcze – w określonych przypadkach)
- Opis substratu majątkowo – osobowego, opis struktury organizacyjnej oraz prowadzonej działalności
- Umowy dotyczące substratu majątkowo – osobowego: biuro, wyposażenie, ŚT, WNiP, personel, kadra zarządzająca, sposób podejmowania decyzji (uchwały), konta bankowe, rejestracja kosztów, faktury, potwierdzenia płatności

Podmioty niepowiązane

- Certyfikat rezydencji podatkowej
- Oświadczenie BO
- Wyciąg z rejestru handlowego
- Umowy dot. transakcji

Przykłady dotyczące badania statusu BO



Przykład 1:

- Odbiorcą należności pasywnej (np. dywidendy) z Polski jest spółka A z siedzibą na Cyprze. Spółka A jest spółką-córką spółki B z Francji.
- Spółka A nie zatrudnia pracowników, a jej jedynymi członkami zarządu są osoby zamieszkujące we Francji i pracujące dla spółki B.
- Jednocześnie brak jest udokumentowanych informacji o czasie spędzonym przez te osoby na Cyprze w celu prowadzenia spraw spółki A.
- W takim przypadku nie można uznać, że spółka A dysponuje substratem osobowym.

Przykład 2:

- Spółka A posiada na Cyprze w pełni wyposażone, duże biuro.
- Spółka A uzyskuje dywidendę na poziomie 10 mln PLN.
- Decyzje co do sposobu przeznaczenia środków z tej dywidendy są podejmowane w spółce przez jej jedynych pracowników, zatrudnionych w tej i innych spółkach grupy w ramach zawartej przez grupę globalnej umowy o mobilności.
- Osoby te mają podejmować te decyzje na podstawie uzyskanych analiz zewnętrznych.
- Jednak koszty wynagrodzenia tych osób (przenoszone na spółkę w ramach rozliczeń wewnątrzgrupowych) są wyraźnie niższe od rynkowego wynagrodzenia osób faktycznie zarządzających aktywami o podobnej wartości w podmiotach niepowiązanych.
- Niezależnie od cech posiadanego biura i zamówionych analiz zewnętrznych, brak ponoszenia przez spółkę kosztów adekwatnego wynagrodzenia osób decyzyjnych w zakresie badanej należności świadczy o przeniesieniu ryzyka związanego z taką należnością na inne spółki z grupy.
- Spółka ta nie prowadzi więc rzeczywistej działalności gospodarczej w zakresie badanej należności.

Czy spółka holdingowa może być rzeczywistym właścicielem dywidendy, odsetek, licencji?



Przesłanki świadczące o tym, że spółki holdingowe nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej w państwie siedziby, a charakter ich aktywności oraz realizowanych przez nie transakcji może wzbudzać podejrzenia o sztuczność (wg orzeczeń NSA):

- spółka nie posiada personelu lub zatrudnia znikomą liczbę pracowników (w celu stworzenia pozorów prowadzenia działalności);
- dzieli miejsce siedziby z innymi podmiotami (np. ze swoimi udziałowcami);
- ponosi niskie koszty prowadzonej działalności (np. niskie koszty wynagrodzeń, niskie koszty czynszu za wynajem biura);
- przekazuje w całości lub prawie w całości otrzymane należności do swojego udziałowca;
- nie prowadzi aktywnej działalności gospodarczej (organy i sądy oczekiwały od spółek holdingowych funkcji, zaplecza personalnego i technicznego, porównywalnych do tych posiadanych przez spółki produkcyjne, handlowe, usługowe);
- osiąga zyski kapitałowe niewspółmierne do zysków z działalności operacyjnej;
- te same osoby pełnią funkcje w zarządzie spółki wypłacającej dywidendę oraz spółki otrzymującej dywidendę.

Look-through approach (LTA)



- W praktyce pozwala płatnikowi wypłacającemu należności na zastosowanie zwolnienia lub obniżonej stawki podatku WHT nawet jeżeli rzeczywisty właściciel tej należności nie jest jej bezpośrednim odbiorcą, a jest ona mu przekazywana przez pośredników.
- Stosowanie koncepcji LTA na etapie wypłaty należności jest opcją dla płatnika.



Look-through approach (LTA)



Płatnik przed zastosowaniem LTA powinien, w ramach należytej staranności, ustalić:

- rzeczywistego właściciela należności;
- czy rzeczywisty właściciel rozpoznaje w swoim kraju przychód podatkowy z tytułu otrzymanej należności;
- czy płatności przekazywane w łańcuchu podmiotów są rodzajowo tożsame (kwotowo mogą się różnić);
- czy spełnione są warunki przewidziane dla danej preferencji podatkowej.

LTA w przypadku dywidend

(zwolnienie z Dyrektywy PS)

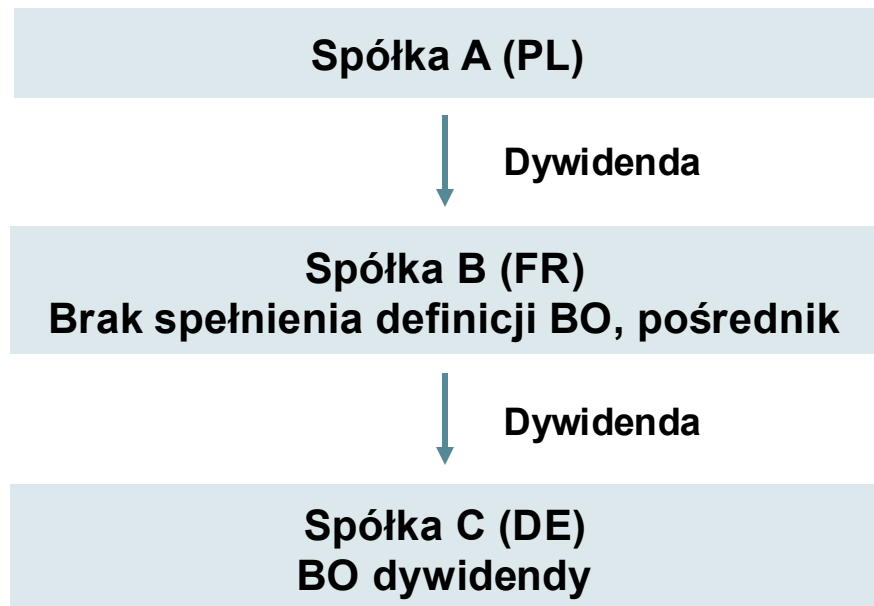
Każdy z podmiotów w łańcuchu powinien spełniać poniższe warunki:

- podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, na terytorium UE lub EOG;
- nie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia;
- stanowić spółkę posiadającą osobowość prawną (lub spółkę nieposiadającą osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego swojego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia) lub jeden z podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy o CIT;
- posiadać nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę (tzw. przesłanka bezpośredniego posiadania udziałów);
- posiadać tytułem własności udziały (akcje), z tytułu których dywidenda jest wypłacana.

LTA w przypadku dywidend

(zwolnienie z Dyrektywy PS)

- Jedynym udziałowcem polskiej spółki (A) jest francuska spółka (B), a jedynym udziałowcem spółki B jest spółka niemiecka (C).
- Spółka C posiada 100% udziałów w spółce B, a spółka B posiada 100% udziałów w spółce A (spółka córka – spółka matka – spółka babka).
- Spółka A wypłaca dywidendę spółce B, która następnie jest przekazywana spółce C, która jest jej rzeczywistym właścicielem.
- Spółka A ustaliła, że spółka C jest rzeczywistym właścicielem wypłacanej dywidendy oraz że ta należność zostanie jej przekazana także w postaci dywidendy (przez spółkę B).
- Spółka A ustaliła także, że spółka C wykaże uzyskaną należność jako przychód (zwolniony) w swoim zeznaniu podatkowym.

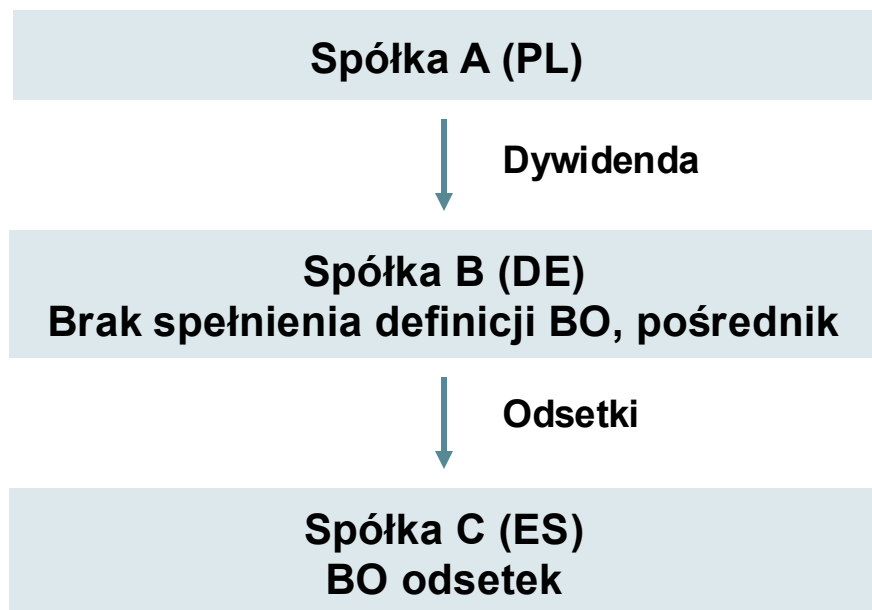


Polska spółka, decydując się na zastosowanie LTA, będzie mogła w stosunku do wypłacanej dywidendy zastosować zwolnienie wynikające z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

LTA w przypadku dywidend

(zwolnienie z Dyrektywy PS)

- Spółka hiszpańska C posiada w niemieckiej spółce B 15% udziałów.
- Spółka B posiada 10% udziałów w polskiej spółce A.
- Spółka A wypłaca dywidendę na rzecz spółki B, która z kolei wypłaca odsetki na rzecz spółki C.



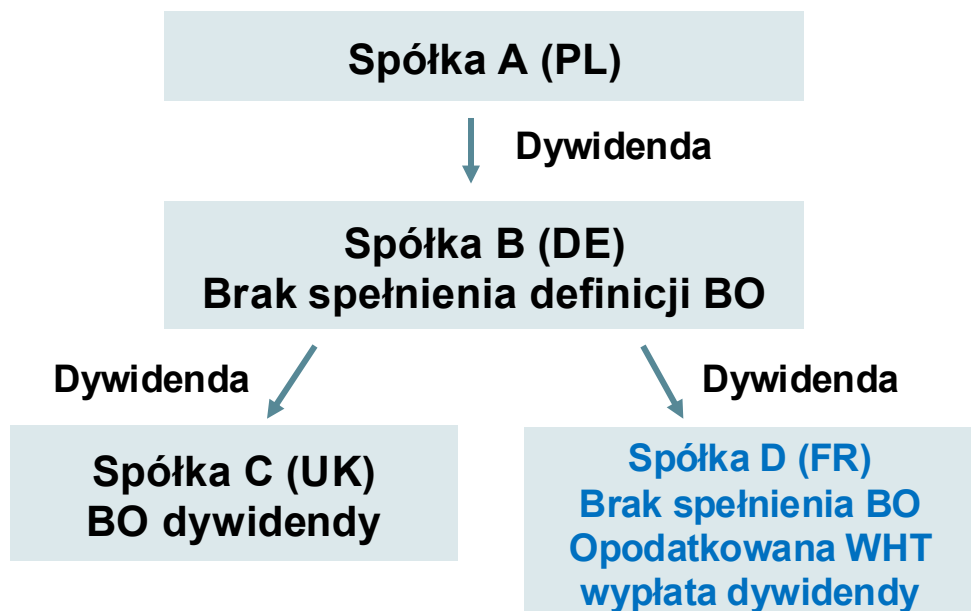
Mając na uwadze, że spółka B jest pośrednikiem, a płatność pomiędzy spółkami A-B (dywidenda) w porównaniu do relacji spółek B-C (odsetki) zmieniła swój charakter, nie jest możliwe zastosowanie LTA w stosunku do spółki C.

Polska Spółka A nie może zastosować zwolnienia, na podstawie LTA.

LTA w przypadku dywidend

(zwolnienie z Dyrektywy PS)

- Polska spółka A dokonuje wypłaty dywidendy do swojej niemieckiej spółki-matki B.
- Większościowym udziałowcem (60%) niemieckiej spółki B jest spółka C z kraju niebędącego krajem członkowskim UE (UK). Spółka C z UK jest rzeczywistym właścicielem dywidendy.
- Mniejszościowym udziałowcem (40%) spółki niemieckiej B jest spółka francuska D, uzyskująca dywidendę od spółki niemieckiej.
- Spółka francuska D rozpoznaje uzyskany w ten sposób przychód jako przychód podatkowy zwolniony.
- Jednocześnie jedynymi udziałowcami spółki francuskiej są osoby fizyczne, do których wypłata dywidendy przez spółkę D jest opodatkowana podatkiem u źródła (we Francji).

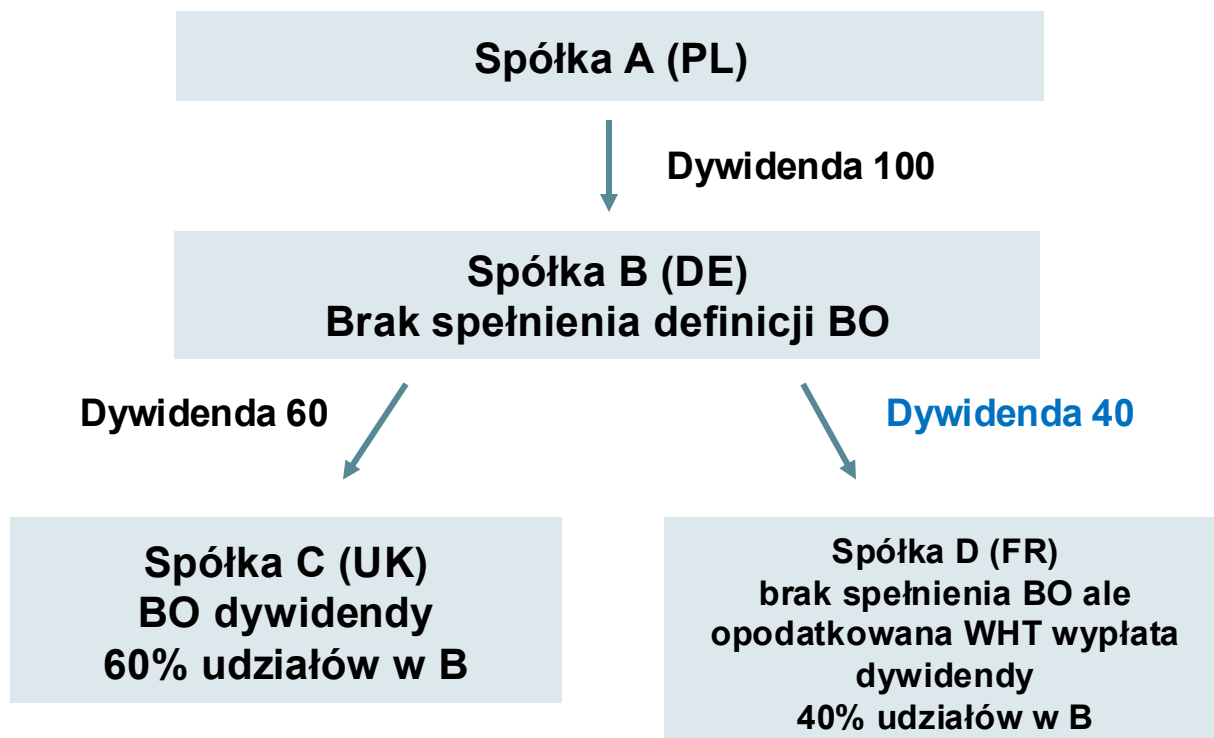


- Polska spółka może zastosować zwolnienie z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, w odniesieniu do tej części dywidendy, która zostanie przekazana do spółki francuskiej.
- LTA pozwala na gruncie Dyrektywy PS na zastosowanie zwolnienia z opodatkowania do części płatności, w sytuacji, gdy płatność dokonywana jest co prawda poprzez pośrednika – podmiot niebędący rzeczywistym właścicielem, ale zastosowanie zwolnienia do części płatności nie skutkuje konsekwencjami podatkowymi sprzecznymi z celami dyrektywy PS, tj. w odniesieniu do tej części płatności nie występuje nieopodatkowana wypłata poza granice UE przy braku jej rzeczywistego właściciela w granicach UE.
- Odpowiednio, na gruncie zwolnienia z Dyrektywy PS nie jest konieczne badanie statusu rzeczywistego właściciela podmiotu uzyskującego dywidendę na kolejnym etapie łańcucha, jeśli podmiot ten dokonuje wypłaty dywidendy podlegającej opodatkowaniu WHT.

LTA w przypadku dywidend

(zwolnienie z Dyrektywy PS)

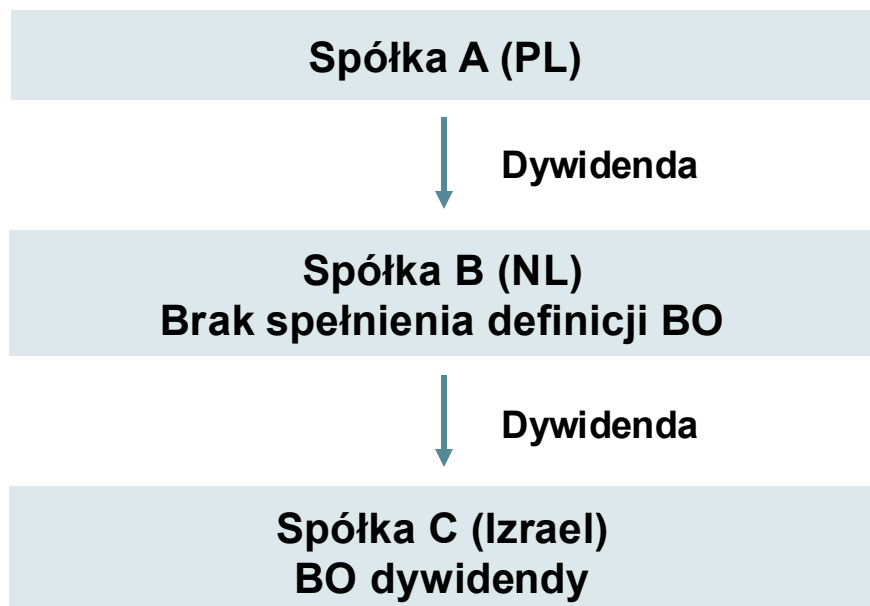
- Polska spółka może więc zastosować zwolnienie do części kwoty wypłacanej dywidendy - proporcjonalnie do kwoty, w jakiej pozostaje kwota dywidendy dla spółki francuskiej w kwocie całej dywidendy wypłacanej przez spółkę niemiecką.
- W przypadku braku uprzywilejowanych udziałów w spółce niemieckiej będzie to kwota odpowiadająca procentowemu udziałowi spółki francuskiej w spółce niemieckiej. tj. 40% dywidendy zwolnione.



LTA w przypadku dywidend

(zwolnienie z Dyrektywy PS)

- Spółka izraelska (spółka C) posiada 100% udziałów w spółce holenderskiej (spółka B).
- Spółka B posiada 10% udziałów w polskiej spółce (spółka A).
- Spółka C jest rzeczywistym właścicielem dywidendy, natomiast spółka B pośrednikiem. Spółka A wypłaca dywidendę na rzecz spółki B, która następnie przekazuje ją na rzecz spółki C.
- Wypłacana dywidenda jest zwolniona z opodatkowania na poziomie spółki B w Holandii na podstawie przepisów będących implementacją dyrektywy PS w tym państwie. Wypłata dywidendy ze spółki B na rzecz spółki C jest zwolniona z opodatkowania podatkiem u źródła w Holandii.



Spółka A nie może zastosować zwolnienia z podatku u źródła, na zasadzie LTA, ponieważ nie jest spełniona żadna z następujących przesłanek:

- **rzeczywisty właściciel dywidendy znajduje się na terytorium UE (EOG) – NIE (Izrael)**
- **wypłata dywidendy jest co najmniej jednokrotnie opodatkowana na terytorium UE (EOG) – NIE (zwolnienie z WHT w Holandii).**

LTA w przypadku odsetek i licencji

(zwolnienie z Dyrektywy IR)

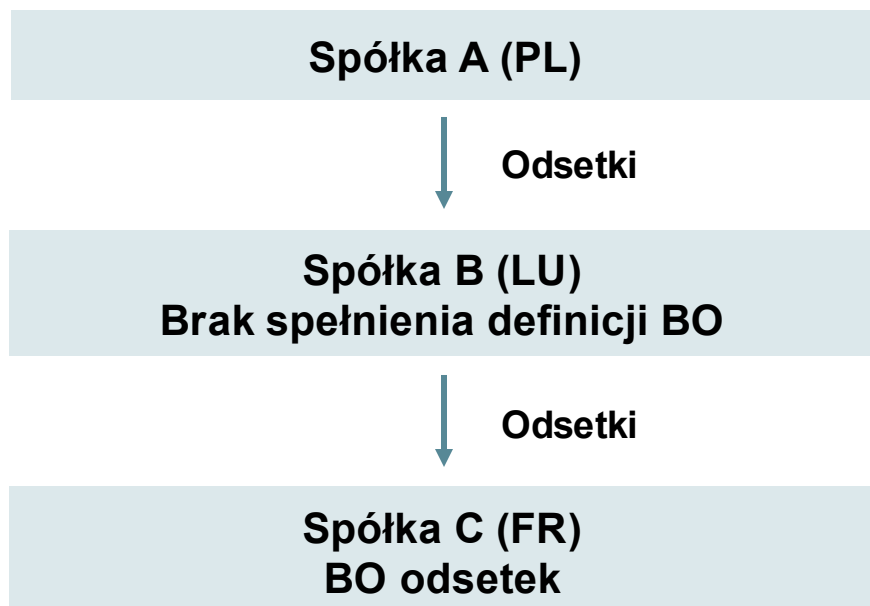
Każdy z podmiotów w łańcuchu powinien spełniać poniższe warunki:

- podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, na terytorium UE lub EOG;
- żaden z podmiotów w łańcuchu nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia;
- w każdym państwie członkowskim powinien zostać spełniony warunek efektywnego opodatkowania odsetek / licencji;
- uzyskujący odsetki / licencje powinien posiadać bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki je wypłacającej (warunek bezpośredniego posiadania udziałów):
 - warunek bezpośredniego posiadania udziałów jest spełniony, gdy wszystkie podmioty w łańcuchu płatności kaskadowo spełniają warunek bezpośredniego posiadania udziałów w kolejnej spółce w łańcuchu lub stanowią spółki-siostry,
 - warunek będzie spełniony także, jeżeli bezpośrednio pomiędzy spółką wypłacającą należności a rzeczywistym właścicielem będzie spełniony warunek bezpośredniego posiadania udziałów lub gdy będą one spółkami-siostrami.
- posiadanie udziałów (akcji) musi wynikać z tytułu własności i muszą one być posiadane nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat.

LTA w przypadku odsetek i licencji

(zwolnienie z Dyrektywy IR)

- Spółka A ma siedzibę w Polsce i wypłaca odsetki do spółki B.
- Spółka B ma siedzibę w Luksemburgu i przekazuje otrzymane odsetki prawie w całości do spółki C.
- Spółka C z siedzibą we Francji jest rzeczywistym właścicielem wypłaconych odsetek.
- Spółka C nie korzysta ze zwolnienia od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Odsetki są efektywnie opodatkowane we Francji.
- Spółka B nie ma udziałów w kapitale spółki A.
- Spółka C jest spółką-matką dla spółek A i B (posiada 25-procentowe udziały w ich kapitałach).

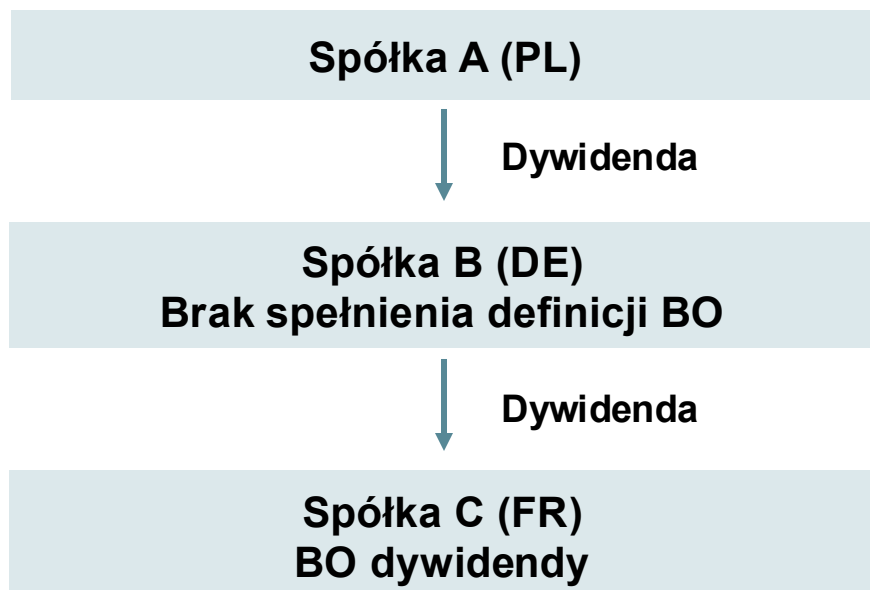


Spółka A może zastosować zwolnienie do wypłacanych odsetek na podstawie LTA.

LTA w przypadku dywidend

(preferencja z UPO)

- Spółka A z Polski wypłaca dywidendę do Spółki B z Niemiec.
- Spółka B z Niemiec wypłaca dywidendę do Spółki C z Francji.
- Spółka C posiada 100% udziałów w B.
- Spółka B posiada 100% udziałów w A.
- UPO pomiędzy Polską a Niemcami zawiera wymóg bezpośredniego posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w kapitale spółki wypłacającej dywidendę (dla celów zastosowania 5% WHT, w pozostałych przypadkach 15%).
- UPO pomiędzy Polską a Francją zawiera wymóg **bezpośredniego** posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w kapitale spółki wypłacającej dywidendę (dla celów zastosowania 5% WHT, w pozostałych przypadkach 15%).

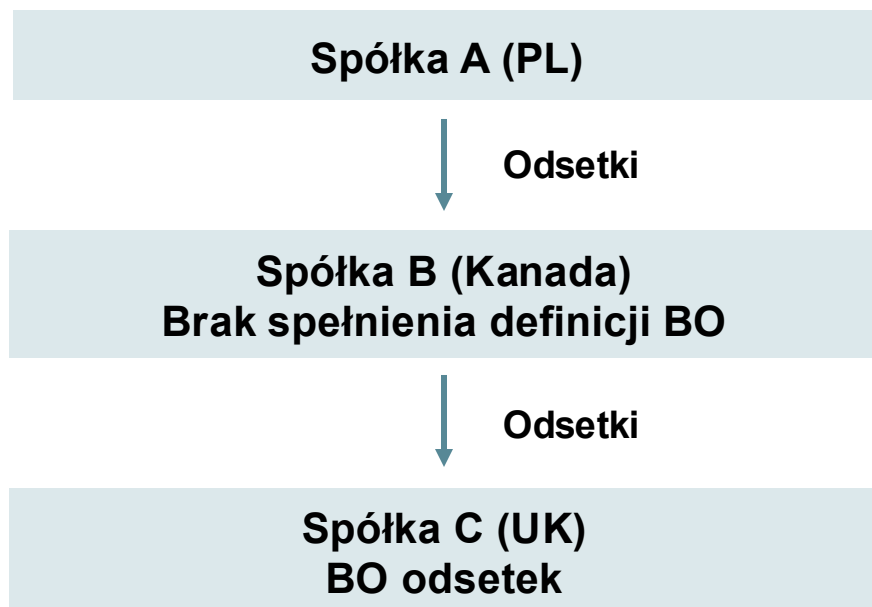


Spółka A, na podstawie LTA, może zastosować preferencję z UPO (PL-FR) w postaci 15% stawki WHT (15% nie 5% z uwagi na brak spełnienia warunku bezpośredniego posiadania udziałów w spółce wypłacającej dywidendę).

LTA w przypadku odsetek / licencji

(preferencja z UPO)

- Spółka brytyjska (spółka C) posiada 100% udziałów w spółce kanadyjskiej (spółka B).
- Spółka B posiada 100% udziałów w polskiej spółce (spółka A).
- Spółka A wypłaca odsetki na rzecz spółki kanadyjskiej B, która z kolei wypłaca odsetki do spółki brytyjskiej C, która jest ich rzeczywistym właścicielem.



Spółka A, na podstawie LTA, może zastosować preferencję z UPO (PL-UK) w postaci 5% stawki WHT.

Chcesz wiedzieć więcej o kwestiach związanych z podatkiem u źródła?



Zapraszamy do śledzenia [naszego bloga](#).

W każdy **poniedziałek** pojawiają się **artykuły** z cyklu **#WHTPulse**.

Masz konto na LinkedIn?

Zasubskrybuj nasz [biuletyn #WHTPulse](#).

Subskrybuj



Q&A



Dziękuję!



Joanna Henzel

Doradca Podatkowy
Dyrektor TPA Poland



+48 663 664 270



joanna.henzel@tpa-group.pl