



Data: 18.10.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

ZWOLNIENIE OD OPODATKOWANIA PODATKIEM U ŹRÓDŁA ODSETEK I NALEŻNOŚCI LICENCYJNYCH W SPÓŁKACH OSOBOWYCH

W obecnym stanie prawnym spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. W niektórych przypadkach podatnikiem mogą stać się również spółki jawne.

W momencie wypłaty należności podlegającej opodatkowaniu podatkiem u źródła spółka wypłacająca należność zobowiązana jest wypełnić obowiązki płatnika. Kwota pobranego podatku u źródła może się różnić, w zależności od rodzaju wypłacanej należności, postanowień wynikających z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub powiązań kapitałowych, które mogą umożliwiać zastosowanie zwolnienia od opodatkowania.

WARUNKI ZASTOSOWANIA ZWOLNIENIA

Opodatkowaniu podatkiem u źródła podlegają płatności dokonywane na rzecz zagranicznych rezydentów podatkowych. Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT opodatkowaniu podlegają odsetki oraz wynagrodzenie za:

- prawa autorskie lub prawa pokrewne,
- prawa do projektów wynalazczych, znaki towarowe i wzory zdobnicze, w tym również ze sprzedaży tych praw, a także wynagrodzenia za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego,
- użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego oraz za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how).

Stawka podatku dla wymienionych należności przewidziana w ustawie o CIT wynosi 20 proc.

Pamiętać jednak należy, że przepis ten należy stosować z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu oraz zwolnienia podatkowego, które przyjęte zostały w ramach transpozycji do prawa krajowego dyrektywy Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (dalej: dyrektywa 2003/49/WE).

Zwolnienie od opodatkowania podatkiem u źródła należności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wymaga łącznego spełnienia wszystkich następujących warunków:

- 1) wypłacającym należność jest spółka będąca podatnikiem podatku CIT mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski lub w niektórych przypadkach zakład podatkowy zagranicznej spółki położony na terytorium Polski;
- 2) uzyskującym należność jest spółka podlegająca w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego

opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia;

- 3) spółka wypłacająca należność posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) w kapitale spółki otrzymującej należność lub spółka otrzymująca należność posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej należność.

Warunek ten uważa się również za spełniony jeśli spółka wypłacająca należność i spółka otrzymująca należność mają wspólnego udziałowca. Udziałowiec ten musi być spółką, która:

- a) podlega opodatkowaniu na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia;
- b) posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 proc. udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej należność i spółki otrzymującej należność.

Zgodnie z definicją ustawową poprzez udział (akcje) należy rozumieć również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 ustawy o CIT, tj. spółce komandytowej, spółce komandytowo – akcyjnej i spółce jawnej;

- 4) podmiot otrzymujący należność jest jego rzeczywistym właścicielem;
- 5) posiadanie udziałów (akcji) o którym mowa w pkt 3 wynika z tytułu własności;
- 6) okres posiadania udziałów trwa nieprzerwanie przez okres dwóch lat, jednakże możliwe jest warunkowe zastosowanie zwolnienia.

Mając to na uwadze, wskazać należy że podstawowym warunkiem zastosowania zwolnienia jest fakt, by wypłacającym należność była spółka. W art. 4a pkt 21 ustawy o CIT znajduje się definicja legalna pojęcia spółki.

Zgodnie z tym przepisem za spółkę uważa się również spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a ustawy o CIT, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski – tymi spółkami są spółki komandytowe, komandytowo – akcyjne i jawne.

Analizując jednak przedmiotowe zwolnienie nie można zapominać o art. 21 ust. 9 ustawy o CIT, zgodnie z którym zwolnienia (o których mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT) nie stosuje się jeżeli wypłacającym należność jest spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, tj. spółka komandytowa i spółka komandytowo – akcyjna, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski.

Oznacza to że pomimo spełnienia formalnych warunków do zastosowania zwolnienia z opodatkowania odsetek i należności licencyjnych spółka komandytowa nie może zastosować omawianego zwolnienia z uwagi na brzmienie przepisu szczególnego, którym jest art. 21 ust. 9 ustawy o CIT.

KIEDY ZWOLNIENIA NIE MA

Powodem braku możliwości zastosowania zwolnienia w przypadku spółek komandytowych i spółek komandytowo – akcyjnych jest brak zgłoszenia tych form prawnych w załączniku do dyrektywy 2003/49/WE.

Wskazać jednocześnie należy, że art. 21 ust. 9 ustawy o CIT zawiera istotny błąd legislacyjny. Przepis ten odwołuje się jedynie do spółek komandytowych i spółek komandytowo – akcyjnych, które wymienione zostały w art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT, a jednocześnie pomija spółki jawne, które zostały wymienione w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o CIT.

W załączniku do dyrektywy 2003/49/WE na próżno szukać spółki jawnej. Oznacza to, że w zamyśle dyrektywy 2003/49/WE wypłata należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, przez płatnika będącego spółką jawną podlegającą opodatkowaniu CIT, nie powinna korzystać ze zwolnienia od opodatkowania. Jednakże, obecne brzmienie ustawy o CIT – pod warunkiem spełnienia pozostałych przesłanek – zezwala na zastosowanie omawianego zwolnienia.

ZDANIEM AUTORA

Osoby odpowiedzialne za prowadzenie rozliczeń podatku u źródła w spółkach komandytowych i komandytowo – akcyjnych, które należą do międzynarodowych grup kapitałowych muszą mieć świadomość, że przepisy nie zezwalają na zastosowanie zwolnienia od opodatkowania podatkiem u źródła odsetek i należności licencyjnych, które są wypłacane przez spółki komandytowe i spółki komandytowo - akcyjne zagranicznym podmiotom powiązanym. Wadliwe zastosowanie zwolnienia skutkuje powstaniem zaległości podatkowej, naliczaniem odsetek oraz ryzykiem nałożenia dodatkowego, sankcyjnego zobowiązania podatkowego. Podatnicy są uprawnieni jedynie do korzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania, które wynikają z właściwym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę ustawodawcy na wadliwą treść art. 21 ust. 9 ustawy o CIT, która nie obejmuje spółek jawnych będących podatnikami CIT. Obecne brzmienie przepisów zezwala zatem na zastosowanie zwolnienia od opodatkowania odsetek i należności licencyjnych wypłacanych przez spółki jawne zagranicznym podmiotom powiązanym (pod warunkiem spełnienia pozostałych wymogów) pomimo sprzeczności tego rozwiązania z dyrektywą 2003/49/WE. Przypomnieć należy, że tylko podatnicy są uprawnieni do powoływania się na przepisy prawa unijnego w przypadku stwierdzenia ich sprzeczności z prawem krajowym. W konsekwencji, dopóki treść art. 21 ust. 9 ustawy o CIT pozostanie niezmieniona to zastosowanie zwolnienia w przypadku spółek jawnych jest możliwe.

Tomasz Kośmider, doradca podatkowy w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)