

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



Nie tylko pool leader zapłaci podatek u źródła od odsetek od umowy cash pooling

Tax Alert 30/2016

Szanowni Państwo,

w ostatnim czasie zapadł niekorzystny dla podatników wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) dotyczący opodatkowania tzw. cash pooling. NSA w wyroku z 16 września 2016 r. o sygn. akt II FSK 2299/14 orzekł, że pool leader nie może zostać uznany za właściciela wszystkich należności wpłacanych na konto grupowe, ponieważ nie jest uprawniony do dysponowania odsetkami według własnego uznania. Sąd podkreślił, że możliwość formalnego dysponowania należnościami nie jest tożsama z rzeczywistym dysponowaniem. W poniższym Tax Alercie chcielibyśmy przedstawić Państwu stanowisko zaaprobowane przez NSA.

Sprawa dotyczyła Spółki, która zamierza przystąpić do systemu wspólnego zarządzania płynnością finansową w ramach grupy kapitałowej (dalej: cash pooling), którego celem ma być zapewnienie optymalnej płynności finansowej wszystkich podmiotów uczestniczących oraz zmniejszenie ich kosztów finansowania zewnętrznego. Techniczną stronę funkcjonowania cash pooling zapewni bank zagraniczny, który otworzył tzw. rachunek grupowy pełniący rolę rachunku podstawowego dla podmiotu z siedzibą w Norwegii, wchodzącego w skład grupy kapitałowej (tzw. pool leader), do której należy również skarżąca Spółka. Pool leader będzie angażował swoje środki do systemu cash pooling, jednak będzie także zarządzał systemem. Spółka zwróciła się we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z pytaniem, czy do opodatkowania płatności odsetek dokonywanych na rzecz pool leadera zastosowanie znajdzie art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: UPDOP), w efekcie czego odsetki te będą mogły być zwolnione z podatku u źródła, a jeżeli nie, to czy do opodatkowania tych odsetek zastosowanie mieć będzie art. 11 umowy z 9 września 2009 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii (dalej: UPO).

Zdaniem Ministra Finansów (dalej: MF), Spółka będzie mogła zastosować zwolnienie określone w art. 21 ust. 3 UPDOP tylko do odsetek wypłaconych na rzecz pool leadera, których będzie on rzeczywistym odbiorcą, czyli takich, które będą przysługiwały mu jako uczestnikowi systemu. Odnośnie do możliwości zastosowania UPO MF wyjaśnił, że postanowienia UPO mają zastosowanie jedynie do podmiotów będących faktycznymi odbiorcami odsetek, a pool leader nie jest ostatecznym właścicielem wszystkich odsetek zapłaconych przez Spółkę.

WSA w Gdańsku w uzasadnieniu wyroku podzielił powyższe stanowisko MF. Uznał, że jeżeli podmiot polski w warunkach określonych w art. 26 ust. 1 UPDOP dokonuje wypłaty należności (odsetek) na rzecz rezydenta

innego państwa, który nie jest osobą uprawnioną do tych odsetek, to strona polska nie jest ograniczona w prawie do opodatkowania w Polsce takich należności. W konsekwencji Spółka powinna w pierwszej kolejności ustalić osobę podatnika, na rzecz którego będą przekazywane odsetki, a następnie kierując się miejscem jego zamieszkania lub siedziby, zastosować postanowienia odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, tak by określić właściwą stawkę podatkową albo odstąpić od pobrania podatku jeżeli umowa przewiduje taką możliwość.

Powyższe rozważania potwierdził NSA w omawianym wyroku. W przedmiotowej sprawie kluczową kwestią było wyjaśnienie pojęcia „właściciel odsetek” w kontekście art. 11 ust. 2 UPO w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 i art. 26 ust. 1 UPDOP. NSA wskazał, że wobec braku w regulacjach UPO definicji pojęcia „właściciel odsetek” (tj. odbiorca należności), zasadne jest odwołanie się do znaczenia tego pojęcia na gruncie prawa cywilnego, ale przede wszystkim do wskazówek interpretacyjnych zawartych w Konwencji Modelowej OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania jako pierwowzoru konwencji oraz oficjalnego komentarza do niej. W związku z powyższym, w oparciu o te wskazówki interpretacyjne za właściciela odsetek w rozumieniu art. 11 ust. 2 UPO należy uznać podmiot mający prawo dysponowania nimi (rzeczywisty beneficjent).

W ocenie NSA umowa cash pooling ogranicza zakres prawa do swobodnego dysponowania środkami przez pool leadera, zatem eliminuje możliwość traktowania go jako rzeczywistego beneficjenta. Nie można zatem wskazać pool leadera za osobę uprawnioną do odsetek, o której mowa w art. 11 UPO w odniesieniu do wszystkich odsetek przelewanych na konto grupowe, ponieważ pełni on tylko rolę pośrednika i nie ma prawa do dysponowania nimi według własnego uznania.

Podjęcie zaprezentowane przez NSA w przedmiotowej sprawie znajduje potwierdzenie we wcześniejszych orzeczeniach NSA, m.in. w wyrokach z 11 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1518/13, oraz z 2 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 3666/13.

Organy podatkowe oraz sądy administracyjne zgodnie uznają, że pool leader nie może zostać uznany za właściciela wszystkich należności wpłacanych na konto grupowe, ponieważ nie jest uprawniony do dysponowania odsetkami według własnego uznania. Skutkiem czego płatnik, który chciałby skorzystać z korzystnych rozwiązań podatkowych art. 21 ust. 3 UPDOP lub art. 11 właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zobowiązany jest ustalić, kto jest rzeczywistym dysponentem odsetek od umowy cash pooling.

Warto zwrócić uwagę, że od 1 stycznia 2017 r. ustawą z 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1550), w art. 21 ust. 3 pkt 4 UPDOP zostanie wprowadzony zapis, zgodnie z którym odbiorca należności powinien być ich rzeczywistym właścicielem (tzw. „beneficial owner”). Natomiast zgodnie z nowym art. 4a pkt 29 UPDOP, rzeczywistym właścicielem jest podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi. Nowelizacja wyeliminuje dotychczasowe rozbieżności interpretacyjne, a nowe przepisy będą jednoznacznie wskazywać, że spółka otrzymująca należności licencyjne i odsetki musi być ich rzeczywistym właścicielem.

RSM Poland jest członkiem RSM, 6. co do wielkości sieci niezależnych firm doradczych i audytorskich, która posiada ponad 760 biur w ponad 120 krajach i zatrudnia więcej niż 38.300 specjalistów na świecie.

RSM Poland działa na polskim rynku już od 1991 r. Przez ten czas zyskałyśmy ogromną wiedzę i doświadczenie. Udało nam się także stworzyć unikatowy zespół najlepszych specjalistów.

Naszą firmę tworzą nasi klienci, których potrzeby stawiamy na pierwszym miejscu, dlatego oferujemy im kompleksową obsługę dostosowaną indywidualnie do ich potrzeb. To nasi klienci decydują o wachlarzu naszych usług, a my dajemy im możliwość rozwoju i wzrostu na każdym etapie ich działalności. Z wieloletniego doświadczenia wiemy, że nasze podejście jest gwarancją obopólnego sukcesu.



W razie jakichkolwiek pytań lub potrzeby omówienia tematu, gorąco zachęcamy do kontaktu:

Piotr LISS

Tax Partner

Doradca podatkowy (10240)

E: piotr.liss@rsm.poland.pl

M: +48 696 488 369

Dział Doradztwa Podatkowego RSM Poland

RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.

Droga Dębińska 3b

61-555 Poznań

T: +48 61 8515 766

F: +48 61 8515 786

www.rsm.poland.pl

biuro@rsm.poland.pl

RSM Poland BLOG



**Praktyczny przewodnik po podatkach i biznesie.
Zapraszamy do lektury!**



Prosimy zwrócić uwagę, że zaprezentowany tekst nie powinien być rozumiany jako porada prawna, gdyż każdy indywidualny przypadek wymaga odrębnej, rzetelnej analizy. Z tego względu RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. oraz RSM Poland Audyt S.A. nie ponoszą żadnej odpowiedzialności w związku z wykorzystaniem informacji, porad i wskazówek zamieszczonych w niniejszej publikacji.

© RSM Poland, 2016

07.11.2016

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

