

## Postulaty WTS&SAJA w zakresie podatku u źródła

### I. Zagadnienia do uregulowania w przepisach prawa

#### a) Stosowanie nowego reżimu WHT z zastrzeżeniem treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) oraz warunków wynikających z implementowanych Dyrektyw UE

Ważnym punktem wymagającym nowelizacji jest zniesienie obowiązku badania statusu rzeczywistego właściciela dla odbiorcy płatności, której zgodnie z zawartą przez Polskę UPO lub na bazie implementowanej Dyrektywy UE taki warunek nie dotyczy. Przykładowo:

- i. płatności, które zgodnie z UPO są uznawane za zyski przedsiębiorstw (art. 7 UPO);
- ii. wypłaty należności pasywnych, w stosunku do których w ramach UPO nie został przewidziany warunek „rzeczywistego właściciela”.

W związku z powyższym postulujemy doprecyzowanie odpowiednich przepisów ustawy o CIT, tak aby wskazać, że w przypadku gdy zwolnienie wynikające z ustawy o CIT nie ma zastosowania:

- o wniosek o zwrot pobranego podatku nie wymaga załączania oświadczenia o posiadaniu statusu rzeczywistego właściciela (oraz oświadczenia o prowadzeniu rzeczywistej działalności gospodarczej, jeżeli ten element definicji zostanie utrzymany – vide pkt I.b),
  - o złożenie oświadczenia płatnika w celu zastosowania preferencji podatkowej nie wymaga uprzedniego weryfikowania statusu rzeczywistego właściciela,
- chyba że obowiązek przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela wynika z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

#### b) Definicja „rzeczywistego właściciela płatności”

Jak rozumiemy, intencją Ministerstwa Finansów jest zbliżenie rozumienia pojęcia rzeczywistego właściciela płatności do jego rozumienia na gruncie międzynarodowym. W naszej ocenie takie podejście jest słuszne, gdyż co do zasady na gruncie międzynarodowym (przykładowo – Komentarz do Konwencji Modelowej OECD) statusu „rzeczywistego właściciela” nie definiuje się poprzez rzeczywistą działalność gospodarczą podmiotu otrzymującego płatność, a raczej poprzez rolę w przepływie danej płatności.

Co więcej, Komentarz do Konwencji Modelowej OECD wprost wskazuje, iż pożądane byłoby analizowanie statusu „rzeczywistego właściciela” płatności właśnie w rozumieniu jego międzynarodowego kontekstu (jednolitego dla państw podpisujących UPO) a nie zaś krajowych definicji. Również z przepisów Dyrektywy Interest-Royalty nie wynika, aby elementem analizy statusu rzeczywistego właściciela były jego aktywa, zasoby, kadry.

Tym samym, jednym z pożądanych kierunków nowelizacji byłoby wyłączenie z definicji elementów odnoszących się do tzw. rzeczywistej działalności gospodarczej. W tym zakresie wystarczające powinno być stosowanie szeregu istniejących w ustawie o CIT klauzul anty-abuzywnych.

**c) Definicja rzeczywistej działalności gospodarczej**

W przypadku, gdyby jednak nie został spełniony postulat związany z wyłączeniem z definicji rzeczywistego właściciela płatności odwołania do tzw. rzeczywistej działalności gospodarczej, należy zwrócić uwagę na jeden z aspektów wynikających z definicji wskazanej w art. 24a ust. 18 ustawy o CIT.

Art. 24a ust. 18 ustawy o CIT określa zasady definiowania tzw. „rzeczywistej działalności” na potrzeby przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela, cyt. „przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

- 1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy jednostka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
- 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki;
- 5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.”

Zacytowany powyżej katalog przykładowych warunków, jakie spełniać musi rzeczywisty właściciel należności zwolnionej z opodatkowania u źródła bądź opodatkowanej preferencyjnie, wymaga doprecyzowania warunku zawartego w pkt 5) w zakresie wyrażenia „zasoby własne”.

Użyte w tym przepisie pojęcie „zasoby” obejmuje: zasoby ludzkie, środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne (WNIp) niezbędne do wykonywania przez jednostkę gospodarczą swoich funkcji stosownie do przedmiotu i charakteru swojej działalności.

Z kolei pojęcie „własne”, w świetle wykładni literalnej, należałoby wyłożyć jako własne zasoby ludzkie = wyłącznie pracownicy beneficjenta wypłaty oraz własne środki trwałe i WNIp.

Taka wykładnia pojęcia „własne” prowadziłaby do wypaczenia definicji „rzeczywistego właściciela” płatności i w konsekwencji do sytuacji, w której nawet odbiorcy dywidend, opłat licencyjnych, odsetek i wynagrodzeń za usługi niematerialne, którzy prowadzą działalność produkcyjną lub usługową nie spełnialiby warunku nr 5 kiedy działają oni w oparciu o:

- leasing personelu lub kupują usługi outsourcingowe,
- leasing środków trwałych, wynajęte hale produkcyjne, biura i magazyny.

**W związku z powyższym przepis ten wymaga zmiany poprzez usunięcie pojęcia „własne”.**

**d) Stosowanie koncepcji „Look through approach”**

Jak rozumiemy, po stronie Ministerstwa Finansów istnieje akceptacja dla stosowania mechanizmu „look through approach”. Istotą tej koncepcji jest możliwość zastosowania stawki podatku u źródła (lub zwolnienia) właściwej dla kraju rzeczywistego właściciela płatności w sytuacji, gdy bezpośredni odbiorca płatności nim nie jest.

Co do zakresu stosowania mechanizmu „Look through approach” dopuszczalne powinno być jego stosowanie zarówno w stosunku do płatności podlegających UPO, jak również płatności wynikających z Dyrektyw UE (tam gdzie rzeczywisty właściciel pozostaje w UE). Wskazują na to przykładowo przepisy Dyrektywy Interest-Royalty które wymagają, aby rzeczywisty właściciel (a nie bezpośredni odbiorca) był w Państwie Członkowskim Unii Europejskiej. Podobnie co do możliwości stosowania koncepcji „Look through approach” wypowiada się Trybunał Sprawiedliwości UE w wyrokach w tzw. sprawach duńskich<sup>1</sup>.

**W związku z powyższym postulujemy rozwiązanie polegające na potwierdzeniu, że w sytuacjach, gdy bezpośredni odbiorca należności nie spełnia obecnej definicji rzeczywistego właściciela, a ma ona zastosowanie (odsetki, należności licencyjne), obowiązuje:**

- **zwolnienie z opodatkowania odsetek i opłat licencyjnych, gdy rzeczywisty właściciel ma siedzibę w UE i spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki z ustawy o CIT („bezpieczna przystań” dla podatników z UE);**
- **preferencyjna stawka podatku wynikająca z UPO między Polską a krajem siedziby rzeczywistego właściciela należności, gdy rzeczywisty właściciel ma siedzibę poza UE, spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki z ustawy o CIT / UPO oraz nie ma zastosowania klauzula obejścia prawa podatkowego („podejście anty-abuzywne” dla podatników spoza UE).**

**e) Oświadczenie płatnika dotyczące dokonywanych wypłat**

Pożądaną jest uregulowanie w ustawie o CIT, że:

- oświadczenie płatnika może być składane raz w roku - w obecnym stanie prawnym, w ciągu jednego roku płatnik może być zobowiązany do składania przedmiotowego oświadczenia wielokrotnie i w konsekwencji wielokrotnie w ciągu roku być zmuszonym do weryfikacji kontrahentów,
- podpisanie oświadczenia w imieniu płatnika jest możliwe nie tylko przez członków zarządu, ale także przez osoby posiadające status kierownika jednostki, z zachowaniem zasad reprezentacji – zgodnie z rozwiązaniem wstępnie aprobowanym przez Ministerstwo Finansów i dyskutowanym podczas spotkania w dniu 04.09.2020,

---

<sup>1</sup> Wyrok ETS z 26.02.2019 r. w połączonych sprawach C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16

- uregulowanie odpowiedzialności płatnika z tytułu składania oświadczeń wyłączających mechanizm „*Pay and refund*” nastąpi zgodnie z zasadami Kodeksu karnego skarbowego przewidzianymi dla czynu polegającego na podaniu nieprawdy lub zatajeniu prawdy.

**f) Opinia wyłączająca mechanizm „*Pay and refund*”**

Zgodnie z aktualnym brzmieniem ustawy o CIT, zakres opinii obejmuje wyłącznie dywidendy, odsetki i należności licencyjne w przypadku ich zwolnienia z opodatkowania.

**Mając na uwadze tematykę dyskutowaną podczas spotkania z MF w dniu 04.09.2020 oraz zgłaszane wcześniej propozycje, postulujemy:**

- **rozszerzenie dopuszczalnego zakresu opinii o płatności opodatkowane według stawki preferencyjnej na podstawie UPO,**
- **zapewnienie na poziomie systemowym możliwości występowania z wnioskiem o opinię przez zagranicznych podatników, bez konieczności pozyskania numeru NIP w Polsce,**
- **przedłużenie ważności pozyskanych już opinii, tak aby termin ich ważności zaczął biec od dnia wejścia w życie znowelizowanych przepisów, czyli najprawdopodobniej od 1 stycznia 2021 roku.**

**g) Zawężenie zakresu stosowania mechanizmu „*Pay and refund*”**

Zgodnie z informacjami przekazanymi podczas spotkania w dniu 04.09.2020, Ministerstwo Finansów rozważa zawężenie zakresu stosowania mechanizmu „*Pay and refund*”, czyli obowiązku poboru podatku u źródła przez płatnika, gdy suma płatności do tego samego beneficjenta przekroczy w ciągu roku 2 mln PLN, w następujący sposób:

- przedmiotowo:
  - do płatności o charakterze biernym tj. dywidend, odsetek i należności licencyjnych; oznacza to, że obowiązkiem poboru WHT po przekroczeniu kwoty 2 mln PLN nie będą objęte płatności za usługi niematerialne,
- podmiotowo:
  - mechanizm będzie dotyczyć tylko płatności biernych do podmiotów powiązanych (a przy ustalaniu powiązań nie będzie weryfikowana przesłanka „wywierania znaczącego wpływu” w rozumieniu przepisów o cenach transferowych), oraz
  - obowiązek poboru WHT od nadwyżki ponad 2 mln zł nie obejmie dywidend wypłacanych pomiędzy polskimi rezydentami podatkowymi.

**Popieramy proponowany kierunek zmian i dodatkowo postulujemy, aby w/w podmiotowe ograniczenie zakresu stosowania mechanizmu „*Pay and refund*” objęło wszystkie dywidendy bez względu na miejsce siedziby lub zarządu odbiorcy (a nie tylko dywidendy wypłacane do polskich rezydentów podatkowych).**

**Postulat ten ma na celu wyeliminowanie ryzyka dyskryminacji podmiotów posiadających siedzibę lub zarząd poza terytorium Polski i ewentualnych sporów w tym zakresie.**

**h) Wydłużenie terminu na wprowadzenie mechanizmu „Pay and refund”**

Mając na uwadze epidemię COVID-19 i jej prawdopodobne trwanie również na przełomie 2020/2021 roku, skutkujące utrudnionym dostępem spółek do dokumentów i informacji umożliwiających prawidłowe stosowanie mechanizmu „Pay and refund”, postulujemy:

- **odroczenie mechanizmu „Pay and refund” co najmniej o kolejnych 6 miesięcy, tj. jego wprowadzenie nie wcześniej niż z dniem 01.07.2021 (optymalnie z dniem 01.01.2022).**

**i) Liberalizacja zasad posługiwania się certyfikatami rezydencji oraz ich kopiami**

Podtrzymujemy proponowane wcześniej rozwiązania, ułatwiające wywiązywanie się przez polskich płatników WHT z obowiązków związanych z posiadaniem certyfikatów rezydencji podatkowej zagranicznych kontrahentów, tj.:

- potwierdzenie możliwości posługiwania się certyfikatem rezydencji zagranicznego kontrahenta również w wersji elektronicznej – jakkolwiek obecnie z przepisów prawa nie wynika zakaz wykorzystania certyfikatu w takiej formie, doprecyzowanie ma na celu usunięcie wątpliwości odnośnie wymaganej formy certyfikatu, zwłaszcza w świetle aktualnych zagrożeń i warunków współpracy pomiędzy podmiotami, związanych z epidemią koronawirusa,
- po ustaniu epidemii koronawirusa i zakończeniu stosowania szczególnych rozwiązań w tym okresie – zwiększenie na stałe limitu należności, przy wypłacie których miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, z 10 000 zł do 100 000 zł.

## **II. Zagadnienia do uregulowania w objaśnieniach MF**

**a) Doprecyzowanie zasad dochowania należytej staranności**

Popieramy rozwiązanie zaproponowane przez Ministerstwo Finansów podczas spotkania w dniu 04.09.2020, zgodnie z którym zostaną ustalone dwa standardy należytej staranności:

- szerszy zakres będzie dotyczył płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi,
- węższy zakres będzie dotyczył płatności pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi.

**Postulujemy, aby praktyczne aspekty dochowania i wykazania należytej staranności zostały uregulowane w objaśnieniach MF, uprzednio poddanych konsultacjom w celu umożliwienia spółkom zaadresowania kwestii właściwych dla poszczególnych sektorów i form współpracy.**

### III. Zagadnienia do uregulowania w interpretacji ogólnej

#### a) Szczególna sytuacja dywidend wypłacanych na gruncie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT

Niezależnie od planowanej nowelizacji, ponownie adresujemy postulat zgłaszany już wielokrotnie (ostatnio pismem z dnia 30 kwietnia 2020 r), a dotyczący warunków dla zwolnienia dywidend wypłacanych na gruncie art. 22 ust 4 ustawy o CIT.

Znowelizowane przepisy dotyczące podatku u źródła, wprowadziły do ustawy o CIT pojęcie należytej staranności płatnika.

Z uwagi na uchwalony kształt przepisów niezbędne jest wyraźne wskazanie, że **test rzeczywistego właściciela nie ma zastosowania do dywidend wypłacanych przez polskie podmioty i korzystających ze zwolnienia na bazie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT lub korzystających z preferencyjnych zasad opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO), jeżeli skorzystanie z preferencji przewidzianej przez UPO nie jest wyraźnie uzależnione od takiego warunku.**

W trakcie 2019 roku oraz na początku 2020 roku Dyrektor KIS zaczął wydawać interpretacje wskazujące, iż o ile przesłanka rzeczywistego właściciela nie jest warunkiem zastosowania zwolnienia na gruncie art. 22 ust 4 ustawy o CIT, to jednak po stronie płatnika istnieje obowiązek weryfikacji warunków do zwolnienia płatności z WHT ze wspomnianą należyłą starannością obejmującą (w ocenie Dyrektora KIS) w szczególności test rzeczywistego właściciela<sup>2</sup>. Takie stanowisko Dyrektora KIS nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach prawa które, w przeciwieństwie do regulacji dotyczących zwolnienia odsetek i należności licencyjnych z opodatkowania, nie zawierają wymogu spełnienia testu rzeczywistego właściciela przy wypłacie dywidendy.

Jak firmy wielokrotnie podnosiły w ramach procesu konsultacji, wprowadzenie takiego warunku byłoby nie do pogodzenia z treścią Dyrektywy Parent-Subsidiary. W przeciwieństwie do Dyrektywy regulującej opodatkowanie podatkiem u źródła należności i odsetek licencyjnych, która wprost taki warunek zawiera, Dyrektywa Parent-Subsidiary w żadnym miejscu nie uzależnia stosowania zwolnienia od statusu udziałowca / akcjonariusza jako rzeczywistego odbiorcy płatności.

**Wyżej wskazane podejście organów podatkowych sprawia, iż polscy przedsiębiorcy zaangażowani są w skomplikowane i czasochłonne dyskusje z partnerami biznesowymi i udziałowcami, którym trudno zrozumieć stanowisko organów podatkowych, nie znajdujące oparcia w obowiązujących przepisach prawa krajowego i międzynarodowego. W konsekwencji, z uwagi na znaczące ryzyko podatkowe po stronie polskich firm, często podejmowane są decyzje o wstrzymaniu płatności. Powyższe nie sprzyja pewności obrotu czy inwestycji, ale przede wszystkim stanowi znaczące utrudnienie dla polskich firm w rozwoju działalności.**

---

<sup>2</sup> Por. interpretacja DKIS z 11-06-2019 sygn. 0111-KDIB1-2.4010.91.2019.2.MS, interpretacja DKIS z 27-09-2019 sygn. 114-KDIP2-1.4010.323.2019.2.AJ

**Jako że objaśnienia MF będą opracowywane do połowy 2021 roku, temat dywidend musi zostać rozstrzygnięty szybciej poprzez potwierdzenie w drodze ogólnej interpretacji prawa podatkowego braku obowiązku weryfikacji rzeczywistego właściciela przy wypłacie dywidendy, chyba że zwolnienie wynikające z ustawy o CIT nie ma zastosowania, a obowiązek przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela wynika z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.**