

Projekt objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r.

ZASADY POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA

Czego dotyczy objaśnienia podatkowe

Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: „**objaśnienia**”) dotyczą stosowania przepisów związanych z zasadami poboru przez płatników podatku od należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹, a także w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych², zwanego w dalszej części objaśnień „**podatkiem u źródła**”. W objaśnieniach poruszone zostały głównie zagadnienia związane z przepisami, które obowiązują od 1 stycznia 2019 r.

Objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa³. 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 niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie podatnika ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych. Ochrona ta rozciąga się, zgodnie z art. 14p Ordynacji podatkowej, także na płatników.

Których przepisów podatkowych dotyczą objaśnienia oraz jaki jest cel wydania objaśnień?

1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁴. W zakresie zasad poboru podatku u źródła wprowadziła ona zmiany do:

- ustawy o PIT – art. 5a pkt 33d, art. 41, art. 42, art 44f oraz
- ustawy o CIT – art. 4a pkt 29, art. 22c, art. 26, art. 26b, art. 28b.

W konsekwencji, na skutek wejścia w życie ustawy nowelizującej:

- 1) zmodyfikowano mechanizm poboru przez płatników podatku u źródła – zmiany w tym zakresie odnoszą się zarówno do ustawy o PIT jak i ustawy o CIT,
- 2) zmodyfikowano definicję rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*) na gruncie ustawy o CIT, a także wprowadzono taką definicję do ustawy o PIT,

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm., dalej: „ustawa o CIT”.

² Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm., dalej: „ustawa o PIT”.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”.

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 2193; dalej: „ustawa nowelizująca”.

- 3) zmodyfikowano tzw. szczególną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania uregulowaną w art. 22c ustawy o CIT.

Celem objaśnień jest wyjaśnienie niezbędnych pojęć z zakresu regulacji wprowadzonych ustawą nowelizującą i przedstawienie sposobu postępowania dla prawidłowego wypełnienia obowiązków wynikających z wprowadzonych zmian. Nowe przepisy modyfikują przyjęty dotychczas w polskim systemie podatkowym mechanizm poboru podatku u źródła. Istotne jest zatem pisemne przedstawienie kierunku interpretacji tych przepisów przez Ministra Finansów. Celem objaśnień jest wyjaśnienie wybranych zagadnień z zakresu oddziaływania regulacji wprowadzonych ustawą nowelizującą i przedstawienie sposobu postępowania dla prawidłowego spełnienia obowiązków w szczególności w zakresie poboru podatku u źródła. W niektórych przypadkach, objaśnienia odnoszą się także do stanu prawnego sprzed wejścia w życie ustawy nowelizującej (dotyczy to między innymi uwag z zakresu celu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz dyrektyw unijnych, a także przesłanek odmowy przyznawania korzyści wynikających z tych aktów prawnych).

Jak Ministerstwo Finansów prowadziło prace nad objaśnieniami?

Ministerstwo Finansów przeprowadziło konsultacje podatkowe dotyczące objaśnień w zakresie stosowania przepisów dotyczących zasad rozliczania podatku u źródła. W ramach konsultacji, 4 lutego 2019 r. w Ministerstwie Finansów odbyło się spotkanie konsultacyjne, podczas którego przedstawiono najważniejsze zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów z zakresu podatku u źródła. Przy opracowywaniu objaśnień podatkowych rozważono uwagi zgłoszone podczas konsultacji podatkowych prowadzonych z partnerami społecznymi. Uczestnicy spotkania konsultacyjnego oraz inne zainteresowane osoby miały możliwość przedstawienia swoich uwag na piśmie do 22 lutego 2019 r.

Czy to ostateczna wersja objaśnień?

Niniejszy dokument to projekt objaśnień. Zapraszamy do przesyłania konkretnych uwag do przedstawionego projektu nie później niż do 30 czerwca 2019 r. na adres e-mail Departamentu Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów (sekretariat.SP@mf.gov.pl). Będziemy wdzięczni za przesyłanie plików w edytowalnej wersji.

Warto podkreślić, że kierunek wyjaśnień zaprezentowany w niniejszym projekcie objaśnień nie powinien ulegać zmianom na niekorzyść adresatów przepisów z zakresu podatku u źródła.

Ważne!

Dodatkowo informujemy, że objaśnienia mogą być w przyszłości uzupełniane o przedstawienie nowych zagadnień i komentarzy. Na kierunek ewentualnych zmian wpływać będzie analiza praktyki stosowania przepisów z zakresu podatku u źródła. Wprowadzane w przyszłości zmiany objaśnień nie będą wpływały niekorzystnie na dotychczasową interpretację przepisów, jeżeli podatnik bądź płatnik zastosował się do wskazówek zawartych w objaśnieniach, które uległy następnie jakimkolwiek modyfikacjom.

SPIS TREŚCI

1. Informacje o wybranych zasadach poboru podatku u źródła – informacje wstępne	4
1.1. Zakres objaśnień.....	4
1.2. Cel regulacji	4
1.3. Zmiana w ustawie o CIT szczególnej klauzuli przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne	7
1.4. Mechanizmy, na mocy których płatnik uprawniony jest do zastosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności, pomimo przekroczenia progu kwotowego	8
2. Rzeczywisty właściciel należności	13
2.1. Uwagi ogólne	13
2.2. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej	18
2.3. Przedstawiciel, powiernik lub inny podmiot zobowiązany prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi.....	22
3. Należyta staranność.....	27
3.1. Dochowanie należytej staranności	27
3.2. Wpływ powiązań pomiędzy płatnikiem a podatnikiem na ocenę dochowania należytej staranności	30
3.3. Rozporządzenia a należyta staranność	32
4. Zwrot podatku u źródła.....	33
4.1. Podmioty uprawnione do występowania z wnioskiem o zwrot podatku u źródła	33
4.2. Zwrot podatku w przypadku braku ustaleń umownych dotyczących ubruttowienia należności	33
4.3. Tryb wnioskowania o zwrot podatku w przypadkach, gdy podatek jest pobierany również od tej części należności, która nie przekracza kwoty 2 milionów złotych.....	33
5. Pozostałe zagadnienia	35
5.1. Próg 2 mln zł	35
5.2. Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty podatku uiszczanej przez płatnika tzw. kwoty ubruttowienia	37
5.3. Na czym polega czasowe ograniczenie stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o CIT art. 41 ust. 12 ustawy o PIT przewidziane Rozporządzeniach?	37
5.4. Korekty wysokości podatku dokonane po zakończonym roku podatkowym	38
5.5. Organ właściwy do złożenia oświadczenia z art. 26 ust 7a ustawy o CIT w przypadku gdy składa je więcej niż jedna osoba (art. 26 ust. 7d pkt 2 ustawy o CIT)	38

1. Informacje o wybranych zasadach poboru podatku u źródła – informacje wstępne

1.1. Zakres objaśnień

Dokument sporządzony został m.in. jako wynik analizy uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji podatkowych. Obejmuje on sekcje zawierające objaśnienia w zakresie:

- celu modyfikacji zasad poboru podatku u źródła,
- pojęcia rzeczywistego właściciela,
- pojęcia należytej staranności,
- zwrotu podatku,
- ustalania progu 2 mln zł,
- innych szczegółowych zagadnień.

Co do zasady objaśnienia dotyczą rozwiązań wprowadzonych ustawą nowelizującą i obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. Jedynie część wyjaśnień dotyczy również stanu prawnego sprzed wejścia w życie ustawy nowelizującej.

Dodatkowo Minister Finansów uprzejmie informuje, że wybrane, podstawowe informacje dotyczące zasad poboru podatku u źródła zostały opisane na stronie <https://www.podatki.gov.pl/WHT>.

1.2. Cel regulacji

Ustawa nowelizująca przewiduje zmianę zasad rozliczania podatku z tytułu dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w odniesieniu do:

- podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby lub zarządu), tzw. nierezydentów, z tytułów wymienionych w art. 21 ustawy o CIT, tj.:
 - z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),

- z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych,
- uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera;
- podatników podatku dochodowego od osób prawnych (zarówno rezydentów, jak i nierezydentów) – od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- podatników podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o PIT.

Należy podkreślić, że zmiany te nie modyfikują samych zasad opodatkowania podatkiem u źródła określonych kategorii dochodów (stawek, zwolnień itp.) – zmianie uległ jedynie sposób, w jaki Polska weryfikuje prawo podatników do skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania u źródła. Znowelizowane przepisy służą pełniejszej realizacji celu pobierania podatku u źródła, tj. zapewnieniu opodatkowania dochodu (przychodu) w miejscu, w którym został wypracowany, zgodnie z prawem polskim, unijnym oraz umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: „UPO”), których Polska jest stroną. Znowelizowane przepisy odpowiadają również na potrzebę zapewnienia sprawiedliwego opodatkowania. Przepisy te nie powinny być interpretowane jako wprowadzające ograniczenia bądź uciążliwości dla uczciwego biznesu korzystającego w jakiejkolwiek formie z kapitału, usług, myśli technicznej, urządzeń i innych świadczeń wymienionych powyżej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła. Organy podatkowe stosują przepisy z uwzględnieniem racjonalności i rzeczywistych możliwości dostępnych dla płatnika przy gromadzeniu i przedstawianiu dowodów, analizie sytuacji podatnika i wykonywaniu innych obowiązków wynikających z objaśnianych przepisów.

Przepisy ustawy nowelizującej dotyczą w szczególności:

1) obowiązku dochowania należytej staranności przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

2) obowiązku poboru podatku u źródła (wyplata powyżej 2 mln zł w roku na rzecz tego samego podatnika), połączonego z prawem do wystąpienia o zwrot podatku (dokonywanego po weryfikacji przez organ podatkowy uprawnienia do preferencyjnego opodatkowania), za wyjątkiem sytuacji określonych w przepisach⁵.

W konsekwencji, co do zasady, wypłata należności z tytułów objętych zakresem przedmiotowym podatku u źródła w kwocie przekraczającej 2 mln zł w roku podatkowym dla jednego podatnika⁶ powoduje obowiązek obliczenia, poboru i wpłacenia podatku przez płatnika z zastosowaniem stawek określonych w ustawach podatkowych. W zależności od statusu podatnika będą to uregulowania zawarte w ustawie o CIT albo w ustawie o PIT. W takim przypadku przyznanie zwolnienia, obniżonych stawek podatku lub niepobranie podatku zgodnie z przepisami krajowymi (unijnymi) lub postanowieniami właściwej UPO nastąpi w drodze zastosowania procedury zwrotu podatku, opisanej odpowiednio w art. 28b ustawy o CIT lub art. 44f ustawy o PIT.

W przypadku pobrania podatku przez płatnika na podstawie zasad wprowadzonych ustawą nowelizującą podatnik będzie uprawniony do wystąpienia do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot podatku. Z wnioskiem o zwrot podatku zwrócić się może również płatnik, jeżeli w danych okolicznościach wpłacił on podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku. Dotyczy to tzw. ubruttowienia należności przez płatnika, np. w sytuacji, w której umowa łącząca strony przewiduje, że odbiorca płatności otrzymuje stałą kwotę wynagrodzenia, niezależnie czy jest od niego pobierany podatek u źródła.

Co do zasady, zwrot podatku pobranego zgodnie z nowymi zasadami powinien nastąpić bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie sześciu miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot. Jednakże w określonych sytuacjach, jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, wskutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie sześciomiesięcznym, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia

⁵ Wyłączenie obowiązku pobrania podatku według tzw. stawki podstawowej możliwe jest w oparciu o przepisy rozporządzeń Ministra Finansów (z dnia 31 grudnia 2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz. U. poz. 2545 oraz z dnia 31 grudnia 2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 41 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz.U. poz. 2541, dalej łącznie jako: „**Rozporządzenia**”), na podstawie opinii o stosowaniu zwolnienia oraz w przypadku złożenia przez płatnika oświadczenia w trybie art. 26 ust. 7a ustawy o CIT lub art. 41 ust. 15 ustawy o PIT.

⁶ W zależności od ustawy – w roku podatkowym płatnika (ustawa o CIT) albo w roku podatkowym podatnika (ustawa o PIT, na gruncie której rok podatkowym zrównany jest z rokiem kalendarzowym).

weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

Organy podatkowe dołożą starań, aby zapewnić zwrot w terminie ustawowym, a w przypadkach niebudzących nadmiernych wątpliwości bez zbędnej zwłoki. Przepisy przewidują także obowiązek niezwłocznego dokonania zwrotu bez wydawania decyzji przez organ podatkowy w przypadkach, gdy zwrot podatku nie budzi wątpliwości.

Ustawą nowelizującą wprowadzono ponadto mechanizmy, dzięki którym nawet w sytuacji przekroczenia progu kwotowego obligującego do pobrania podatku u źródła (wyплаты w kwocie przekraczającej 2 mln zł na rzecz jednego podatnika w roku podatkowym), płatnik uprawniony jest do zastosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności (metoda określana jako *relief at source*). Mechanizmy, o których mowa powyżej to:

- 1) złożenie przez płatnika organowi podatkowemu oświadczenia, że posiada on dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego uprawniające go do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania;
- 2) możliwość uzyskania przez podatnika oraz płatnika **opinii o stosowaniu zwolnienia**, uregulowanej w art. 26b ustawy o CIT (mechanizm ten przewidziany został tylko w przepisach ustawy o CIT);
- 3) postanowienia zawarte w Rozporządzeniach.

1.3. Zmiana w ustawie o CIT szczególnej klauzuli przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne

Z początkiem 2019 roku w ustawie o CIT rozszerzony został zakres szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – tj. art. 22c tej ustawy. Celem tej klauzuli jest przeciwdziałanie nadużywaniu zwolnień podatkowych w przypadku wypłacanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi wybranych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, a także odsetek i należności licencyjnych, tzn. należności wymienionych w art. 21 ust 1 pkt 1 ustawy o CIT. W przypadku zastosowania tej szczególnej klauzuli nie będą stosowane zwolnienia wynikające z przepisów prawa Unii Europejskiej, które uregulowano art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

W efekcie wprowadzonej zmiany, z początkiem 2019 r. szczególną klauzulą objęto również przypadki, w których zastosowanie miałyby znaleźć zwolnienie z art. 21 ust. 3 ustawy o CIT – tj. zwolnienie z podatku u źródła dla wypłacanych poza Polskę odsetek i należności licencyjnych. Rozwiązanie to wpisuje się w uprawnienia państw członkowskich do nieprzyznania korzyści wynikających z dyrektywy, wynikające z art. 5 ust. 2 Dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (dalej: „**Dyrektywa IR**”).

Dodatkowo znowelizowany art. 22c ustawy o CIT:

- doprecyzowuje dotychczasowe przesłanki odmowy zastosowania zwolnień (zawarcie umowy lub dokonanie innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych), celem tego doprecyzowania jest odzwierciedlenie w treści przepisu rzeczywistości gospodarczej, w której nie wszystkie transakcje i zdarzenia są czynnościami prawnymi. Bez ich uwzględnienia nie byłaby możliwa ocena kontekstu całej struktury oraz zależności faktycznych lub prawnych, w których funkcjonuje podatnik zamierzający skorzystać ze zwolnienia z podatku, tj. dokonanie transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności;
- nawiązuje do brzmienia ogólnej klauzuli unikania opodatkowania, zawartej w Ordynacji podatkowej (weryfikacja prawa do zwolnienia w kontekście przedmiotu i celu ustawy oraz pojęcia sztuczności), pozwalając tym samym na wypracowywanie wspólnej praktyki stosowania prawa w punktach zbieżnych dla obu klauzul⁷;
- implementuje przesłankę sztuczności (nierzeczywistości) w sposób budzący mniej wątpliwości interpretacyjnych, tj. za niesztuczne (rzeczywiste) uznawane są takie sposoby działania, które zostałyby racjonalnie wybrane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Przy tym przyczyny ekonomiczne należy rozumieć jako nie tylko przynoszące bezpośrednie korzyści w krótkim okresie, ale również w dłuższym terminie lub inne względy gospodarcze, które racjonalnie uzasadniają przyjęty sposób działania. Należy je oceniać obiektywnie, a nie przez pryzmat subiektywnego przekonania płatnika czy podatnika oraz z uwzględnieniem całokształtu okoliczności towarzyszących i znanych podatnikowi/płatnikowi przy podejmowaniu decyzji biznesowych oraz czasu podejmowania tych decyzji.

Zmieniona klauzula szczególna unikania opodatkowania jest bardziej jednoznaczna interpretacyjnie i pozostaje w zgodzie z celem Dyrektywy PS oraz Dyrektywy IR. Klauzula ta powinna być interpretowana zgodnie z celem dyrektyw oraz w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) i sądów polskich.

1.4. Mechanizmy, na mocy których płatnik uprawniony jest do zastosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności, pomimo przekroczenia progu kwotowego

W sytuacji przekroczenia progu kwotowego obligującego do pobrania podatku u źródła płatnik, po spełnieniu określonych wymogów, może być nadal uprawniony do zastosowania preferencyjnego opodatkowania w momencie wypłaty.

⁷ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (dalej: „Dyrektywa PS) jest zbieżna w zakresie przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania z przepisami Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (dalej: „ATAD”), por. art. 1 Dyrektywy PS oraz art. 6 ATAD.

Pierwsze rozwiązanie polega na złożeniu przez płatnika organowi podatkowemu oświadczenia, że posiada on (tj. płatnik) dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego uprawniające do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania (np. obniżonych stawek określonych w UPO). Typy tych dokumentów będą się różnić w poszczególnych przypadkach i uzależnione są od podstawy prawnej do skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania podatkiem u źródła. Co do zasady dokumentem tym będzie certyfikat rezydencji oraz np. oświadczenia, o których mowa w art. 26 ust. 1f ustawy o CIT o spełnieniu warunków do zwolnienia z podatku na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Omawiane rozwiązania (tj. złożenie przez płatnika oświadczenia) znajduje zastosowanie na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych – ustawy o CIT oraz ustawy o PIT.

Dodatkowo, oświadczenie o spełnieniu warunków do zwolnienia płatnika powinno potwierdzać brak wiedzy o istnieniu okoliczności wykluczających możliwość niepobrania podatku na podstawie przepisów prawa podatkowego, a także zastosowania obniżonej stawki bądź zwolnienia podatkowego. Warunek ten nie będzie spełniony, jeśli np. mimo posiadania certyfikatu rezydencji podatkowej spółka A w państwie Y płatnik posiada udokumentowane informacje wskazujące, że spółka A w państwie Y posiada jedynie adres siedziby, a w praktyce efektywnie zarządzana jest z terytorium państwa Z lub z nieznannej lokalizacji. Zagadnienie to zostało szczegółowo wyjaśnione w niniejszym dokumencie w rozdziale pn. „[Należyta staranność](#)”.

Złożenie przez płatnika oświadczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 15 ustawy o PIT, pozwala na bezpośrednie zastosowanie przez niego zwolnienia podatkowego albo stawki podatku wynikających z przepisów szczególnych lub UPO, czy też na niepobranie podatku na podstawie właściwej UPO.

Składając to oświadczenie, płatnik – po przeprowadzeniu weryfikacji z zachowaniem należytej staranności – daje rękojmię prawidłowości rozliczenia należnego podatku. Składową oświadczenia jest bowiem stwierdzenie co do braku posiadania informacji pozwalających przypuszczać, że w danym przypadku (tj. w odniesieniu do danej płatności) występują przesłanki wykluczające możliwość zastosowania preferencji wynikających z UPO lub przepisów ustawowych.

Oświadczenie składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, najpóźniej w dniu wypłaty należności (np. dywidend lub odsetek). Nie jest więc możliwe skorzystanie z preferencji wynikających z UPO lub przepisów ustawowych na podstawie oświadczenia złożonego później niż dzień wypłaty należności.

Oświadczenie składane jest w formie elektronicznej. Przedmiotowe oświadczenie może również wywołać skutek na przyszłość, jeżeli płatnik dokonuje kolejnych płatności na rzecz danego podatnika. Przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT określają wymogi dla tego trybu rozliczenia podatku u źródła (tj. trybu zakładającego stosowanie metody *relief at source*). Jeżeli płatnik złożył to oświadczenie, a następnie dokonuje na rzecz tego samego podatnika dalszych wypłat, może on nie pobierać podatku według podstawowej stawki do momentu upływu

drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie. Skorzystanie z takiego rozwiązania powoduje obowiązek złożenia dodatkowego oświadczenia do 7. dnia miesiąca następującego po zakończeniu tego drugiego miesiąca, w którym płatnik wskazuje, że w momencie dokonania dalszych wypłat należności:

- 1) posiadał dokumenty wymagane dla stosowania preferencyjnych zasad opodatkowania,
- 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania.

Przykładowo, gdy płatnik złoży oświadczenie w dniu 8 lipca 2019 r., będzie mógł stosować preferencyjne zasady w stosunku do wypłat dokonywanych na rzecz tego podatnika do końca września 2019 r. Następnie do dnia 7 października 2019 r. będzie zobowiązany do złożenia opisanego wyżej oświadczenia *ex-post*.

Drugi z mechanizmów pozwalających na stosowanie metody *relief at source* przewidziany został jedynie na gruncie przepisów ustawy o CIT i znajduje zastosowanie w przypadku zwolnień uregulowanych w art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 tej ustawy, tj. zwolnień stanowiących implementację przepisów dyrektyw unijnych (Dyrektywy PS oraz Dyrektywy IR). Mowa tu o możliwości uzyskania przez podatnika oraz płatnika **opinii o stosowaniu zwolnienia**, uregulowanej w art. 26b ustawy o CIT.

W przypadkach, w których możliwe jest wystąpienie z wnioskiem przez podatnika (płatnika) opinii o stosowaniu zwolnienia, możliwe jest także złożenie przez płatnika oświadczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT (np. płatnik złożył wniosek o opinię o stosowaniu zwolnienia i przed jej wydaniem składa oświadczenie). Rozwiązania te nie wykluczają się wzajemnie.

Z wnioskiem o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia wystąpić można także wówczas, gdy jeszcze nie pobrano podatku.

Odmawia się wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku, gdy:

- nie zostały spełnione przez podatnika warunki określone w przepisach art. 21 ust. 3-9 lub 22 ust. 4-6 ustawy o CIT, tzn. warunków, które muszą być spełnione dla zastosowania zwolnień przewidzianych w prawie Unii Europejskiej i krajowych przepisach implementujących te rozwiązania;
- istnieją uzasadnione wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności;
- istnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c ustawy o CIT;

- istnieje uzasadnione przypuszczenie, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby tego podatnika dla celów podatkowych.

Na odmowę wydania opinii o stosowaniu zwolnienia przysługuje prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. O prawie tym organ podatkowy poinformuje w pouczeniu odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Opinia o stosowaniu zwolnienia jest wydawana bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia do organu podatkowego.

Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:

- z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;
- w przypadku istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia;
- z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3-3c lub art. 22 ust. 4-6, jeżeli wnioskodawca nie poinformował o tym organu podatkowego.

Trzecie rozwiązanie umożliwiające zastosowanie metody *relief at source* wynika z postanowień zawartych w Rozporządzeniach. Na ich podstawie wyłączono lub ograniczono stosowanie nowych zasad poboru podatku u źródła w stosunku do określonych grup podmiotów i czynności. Rozporządzenia znajdują zastosowanie na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych.

Niezależnie od wskazanych powyżej trzech kategorii mechanizmów pozwalających na wyłączenie lub ograniczenie mechanizmu obowiązkowego poboru podatku u źródła, analogiczny skutek (tj. brak obowiązku poboru podatku u źródła) został przewidziany zarówno w ustawie o CIT, jak i ustawie o PIT dla określonych kategorii płatności. Dotyczy to:

- odsetek i dyskonta od listów zastawnych i niektórych obligacji (art. 26 ust. 1aa ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 24 ustawy o PIT),
- dochodów przeznaczonych na cele statutowe podatnika (art. 26 ust. 1a ustawy o CIT),
- dochodów związanych ze zlokalizowanym w Polsce zagranicznym zakładem podatnika będącego nierezydentem (art. 26 ust. 1d ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 2a ustawy o PIT).

Należy przy tym zaznaczyć, że wyłączenie powyższych dochodów (przychodów) spod obowiązku pobrania przez płatnika podatku u źródła wymaga, w określonych przypadkach spełniania przewidzianych w ustawie o CIT oraz ustawy o PIT dodatkowych warunków (np. złożenia stosownego oświadczenia przez emitenta obligacji – art. 26 ust. 1ab ustawy o CIT

oraz art. 41 ust. 25 ustawy o PIT), czy też związane jest z konkretnym obowiązkiem informacyjnym po stronie płatnika (zob. np. art. 26 ust. 3e ustawy o CIT).

Jeżeli w danych okolicznościach nie znajdują zastosowania wyłączenia opisane w powyższym wyliczeniu, a jednocześnie płatnik nie złożył oświadczenia w trybie art. 26 ust. 7a ustawy o CIT lub art. 41 ust. 15 ustawy o PIT, nie obowiązuje opinia o stosowaniu zwolnienia oraz brak jest podstaw do skorzystania z preferencji wynikających z Rozporządzeń, oznacza to (w przypadku przekroczenia progu 2 mln zł wypłat na rzecz jednego podatnika w roku podatkowym) konieczność pobrania przez płatnika podatku u źródła zgodnie z zasadami wprowadzonymi ustawą nowelizującą oraz prawo do wystąpienia z wnioskiem o zwrot na zasadach opisanych w rozdziale **4. Zwrot podatku u źródła**.

PROJEKT - wyłącznie do dyskusji

2. Rzeczywisty właściciel należności

art. 4a pkt 29 ustawy o CIT (analogicznie art. 5a pkt 33d ustawy o PIT)

(...), „rzeczywistym właścicielu” – oznacza to 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 prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust.18 stosuje się odpowiednio”

2.1. Uwagi ogólne

Klauzula rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*) ma na celu m.in. ograniczenie zjawiska określanego terminem *treaty shopping*. Na język polski termin ten najczęściej tłumaczony jest jako „kupczenie umowami”. Zjawisko to polega na wykorzystywaniu istniejących lub tworzeniu sztucznych, nieuzasadnionych ekonomicznie struktur (lub transakcji) w celu skorzystania przez podmiot niebędący rezydentem podatkowym państw-stron konwencji podatkowej z przywilejów tej umowy. Preferencje wynikające z danej UPO nie byłyby dostępne bezpośrednio dla podmiotu bez zastosowania tej struktury lub transakcji. Podmiot ten uzyskuje dostęp do preferencji z UPO przez podstawienie podmiotu pośredniczącego (*conduit company*)⁸, spełniającego warunki do uznania go za rezydenta podatkowego kraju, z którego konwencji podatkowych chce skorzystać. Z uwagi na fakt, że Dyrektywa PS i Dyrektywa IR przewidują korzystne rozwiązania dla transgranicznych przepływów należności w praktyce występuje również zbliżone zjawisko określane jako kupczenie dyrektywami (*directive shopping*).

Klauzula rzeczywistego właściciela została ujęta w przepisach ustaw o podatkach dochodowych w celu ograniczenia możliwości wykorzystywania struktur z udziałem spółek pośredniczących. W efekcie jej zastosowania ograniczona jest możliwość osiągania korzyści wynikających z UPO lub unijnych dyrektyw podatkowych przez podmioty jedynie przekazujące należności do kolejnych podmiotów (tj. podmiotów nieuprawnionych bezpośrednio do tych preferencji podatkowych).

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, iż stosowanie klauzuli rzeczywistego właściciela powinno następować **z uwzględnieniem celu zawierania UPO**. Celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zaś wspieranie wymiany dóbr i usług oraz przepływu kapitałów i osób poprzez eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym, ale także poprzez zapobieganie unikaniu opodatkowania. Intencją

⁸ Spółki pośredniczące zwane są również spółkami podstawionymi.

państw-stron UPO jest wyeliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania bez stwarzania możliwości braku opodatkowania lub niższego opodatkowania poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania (w tym poprzez kupczenie umowami przez podmioty z państw trzecich), rozumienie to potwierdza Raport BEPS nr 6 dotyczący przyznawania korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach⁹.

Analogicznie, celem Dyrektywy IR jest, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w państwie członkowskim tylko raz, natomiast celem Dyrektywy PS jest m.in. zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

Powyższe jest zgodne ze stanowiskiem OECD, zgodnie z którym pojęcie rzeczywistego właściciela nie powinno być interpretowane w wąskim, technicznym znaczeniu. Pojęcie to powinno być interpretowane w świetle celu traktatów, którym jest nie tylko uniknięcie podwójnego opodatkowania, **ale również zapobieżenie uchylaniu się i unikaniu opodatkowania**¹⁰. Identyczne podejście prezentuje aktualnie TSUE na gruncie unijnych dyrektyw podatkowych¹¹, mimo wcześniej zajmowanego przez TSUE stanowiska przyznającego istotną wagę swobodzie przedsiębiorczości¹².

Podsumowując powyższe, funkcjonujące na gruncie prawa międzynarodowego (UPO) pojęcie **beneficial owner**¹³, które odpowiada polskiemu pojęciu rzeczywistego właściciela, stanowi

⁹Zob. Komentarz do art. 1 Modelu Konwencji OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, pkt. 54, , zgodnie z którym głównym celem UPO jest promowanie, poprzez wyeliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania, wymiany towarów i usług oraz przepływu kapitału i osób. Jak potwierdzono w preambule do Konwencji celem UPO jest również zapobieganie unikaniu opodatkowania oraz uchylanie się od płacenia podatków (tłumaczenie własne), ang.: *The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. As confirmed in the preamble of the Convention, it is also a part of the purposes of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.* (OECD(2017), Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version 2017, OECD Publishing).

¹⁰ Zob. pkt 4 Komentarza do art. 12, OECD (2014) Modelu Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona 2014 , zgodnie z którym pojęcie „osoby uprawnionej” nie może być stosowane w wąskim technicznym znaczeniu, raczej termin ten powinien być rozumiany w jego kontekście oraz w świetle celów konwencji, w tym unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania.

¹¹ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 (C- 115/16), X Denmark A/S (C- 118/16), C Danmark I (C- 119/16), Z Denmark ApS (C- 299/16) przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134, pkt 90-92; Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., Skatteministeriet przeciwko T Danmark (C- 116/16), Y Denmark Aps (C- 117/16), ECLI:EU:C:2019:135, pkt 6 w związku z pkt 103-104.

¹² Zob. wcześniejszy wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawach połączonych Deister Holding AG (C-504/16) i Juhler Holding A/S (C-613/16) oraz wyrok z dnia 7 września 2017 r. w sprawie Egiom SAS oraz Enka SA (C-6/16).

¹³ Instytucja *beneficial owner* tłumaczona jest na wiele możliwych sposobów – np.: „osoba uprawniona” (zob. np.: art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i art. 12 ust. 2 umowy z Arabią Saudyjską z 2011 r.), „odbiorca jest ich właścicielem” (zob. np.: art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i art. 12 ust. 2 umowy z Estonią z 1994 r.), „uprawniony właściciel” (zob. np.: art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i art. 12 ust. 2 umowy z Japonią z 1980 r.), „rzeczywisty beneficjent” (zob. np.: art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i art. 12 ust. 3 umowy z Bośnią i Hercegowiną z 2014 r.), „rzeczywisty odbiorca” (zob. np.: art. 10 ust. 2 oraz art. 12. ust. 2 umowy z Francją z 1975 r.), „faktyczny właściciel” (zob. np.: art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i art. 12 ust. 2 umowy z Gruzją z 1999 r.), „faktyczny (uprawniony) właściciel” (Zob. np.: art. 10 ust. 2, art. 11 ust. 2 i art. 12 ust. 2 umowy z Libanem z 1999 r.). Co więcej, w niektórych polskich umowach różnorodna terminologia stosowana jest w obrębie jednego aktu

koncepcję służącą przyznawaniu korzyści podatkowej jedynie tym podmiotom, które w danych okolicznościach nie działają w charakterze pośrednika. Należy więc przyjąć, że nie każdy podmiot, który jest bezpośrednim odbiorcą należności i przedstawia polskiemu płatnikowi certyfikat rezydencji określonego państwa, jest uprawniony do skorzystania z uprawnień przewidzianych w UPO łączącej Polskę z tym państwem¹⁴. W konsekwencji:

- odwołując się do zaprezentowanego wyżej celu zawierania UPO, a także
- mając na uwadze, że zgodnie z art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów¹⁵, „*traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu*”,

zasadne jest uznać, że podmioty pośredniczące, a więc te, które co do zasady nie spełniają definicji rzeczywistego właściciela, nie powinny korzystać z uprawnień przyznawanych przez poszczególne UPO. Niemniej jednak z przewidzianych w UPO i prawie Unii Europejskiej (tzn. Dyrektywy PS i IR) mogą korzystać inwestorzy (udziałowcy) z kraju objętego tymi postanowieniami, jeżeli są oni podatnikami w stosunku do otrzymanej należności i spełniają inne warunki przewidziane dla tych uprawnień (np. w określonych sytuacjach posiadają status rzeczywistego właściciela). Rozwiązanie to odpowiada koncepcji znanej pod nazwą „*look through approach*”.

Analogiczne wnioski mają zastosowanie w przypadku wypłat należności podlegających preferencyjnemu traktowaniu na podstawie przepisów unijnych dyrektyw podatkowych (tj. Dyrektywy PS i Dyrektywy IR). Jak zauważył TSUE, analiza całokształtu okoliczności faktycznych umożliwia sprawdzenie czy doszło do nadużycia poprzez sztuczną konstrukcję (np. wykorzystanie spółki utworzonej nie ze względów odzwierciedlających rzeczywistość ekonomiczną i nieprowadzącej rzeczywistej działalności gospodarczej)¹⁶.

Przesłanki przemawiające za potraktowaniem danego podmiotu za rzeczywistego właściciela wskazane w definicji z art. 4a pkt 29 ustawy o CIT oraz 5a pkt 33d ustawy o PIT pozostają istotne z punktu widzenia przyznania korzyści na gruncie UPO oraz dyrektyw.

prawnego – por. terminy zastosowane w odniesieniu do instytucji *beneficial owner* dla różnych kategorii dochodów biernych w umowie z Kazachstanem z 1994 r., Kirgistanem z 1998 r., Mołdową z 1994 r., Portugalią z 1995 r., Tadżykistanem z 2003 r., z Ukrainą z 1993 r. oraz z Uzbekistanem z 1995 r. Różnorodność stosowanej terminologii nie powinna wpływać na sposób rozumienia instytucji *beneficial owner*. Uznać bowiem należy, że termin ten ma swoje autonomiczne znaczenie w obrębie międzynarodowego prawa podatkowego. Jego zakres nie powinien być zatem uzależniany od terminu zastosowanego w konkretnym przypadku w innych wersjach językowych.

¹⁴ Określenie „rzeczywisty właściciel” zostało wprowadzone do ustępu 2 artykułu 10 Modelu Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku w celu wyjaśnienia znaczenia słów „wypłacone [...] osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę”, w jakim są one użyte w ustępie 1 artykułu 10 w celu jasnego sprecyzowania, że państwo źródła nie jest zobowiązane do zrezygnowania z prawa do opodatkowania dochodu z dywidend jedynie dlatego, że taki dochód został wypłacony bezpośrednio osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, z którym państwo źródła zawarło konwencję.

¹⁵ Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. 1990 nr 74 poz. 439).

¹⁶ Zob. punkty 98, 100, 104 i 114 wyroku TSUE z 26 lutego 2019 r. w sprawach C- 116/16 oraz C- 117/16.

W porównaniu z definicją rzeczywistego właściciela obowiązującą do końca 2018 r. (w ustawie o CIT) doprecyzowane zostało znaczenie określenia „otrzymanie [należności] dla własnej korzyści” (które przejawia się w m.in. możliwości samodzielnego decydowania o jej przeznaczeniu i ponoszeniu ryzyka ekonomicznego związanego z utratą tej należności lub jej części), a także odzwierciedlony został warunek prowadzenia przez rzeczywistego właściciela rzeczywistej działalności gospodarczej, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą (przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust. 18 ustawy o CIT stosuje się odpowiednio).

Doprecyzowana definicja nakazuje więc uwzględnienie szerokiego kontekstu towarzyszącego wypłatom kwot na rzecz danego odbiorcy, jeżeli chodzi o dokonywanie oceny statusu tego odbiorcy dla celów podatkowych (mowa tu o ocenie czy dany odbiorca jest podatnikiem / rzeczywistym właścicielem otrzymanych należności, czy też jedynie podmiotem pośredniczącym). Kontekst taki mogą tworzyć zarówno okoliczności mające swoje źródło w istniejących dokumentach prawnych, jak też okoliczności o innej naturze (tj. okoliczności faktyczne, które w razie rozbieżności z formalnym brzmieniem dokumentów mogą przeważać przy dokonywaniu oceny charakteru rzeczywistych relacji pomiędzy podmiotami). Na potrzebę uwzględniania okoliczności faktycznych przy analizie statusu odbiorcy należności jako rzeczywistego właściciela wskazuje także OECD w Komentarzu do Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej zwany: „**Komentarz**”)¹⁷.

W konsekwencji, uściślone w definicji rzeczywistego właściciela przesłanki, tj.:

- (i) ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego ze stratą lub utratą wartości danej należności oraz
- (ii) możliwość samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności
- (iii) prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby¹⁸,

pozwalają płatnikowi dokonującemu wypłat należności na właściwą ocenę statusu odbiorcy należności. Przesłanki te wskazują bowiem płatnikowi według jakich kryteriów dokonywać ma weryfikacji statusu odbiorcy należności jako rzeczywistego właściciela. Wskazują one zaś wyraźnie na konieczność uwzględniania czynników o charakterze faktycznym, a nie tylko prawnym (formalnym).

¹⁷ Punkt 10.2 Komentarza do art. 11: 10.2 OECD(2014) Modelu Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, Wersja skrócona 2014: „W tych odrębnych przykładach (agent, pełnomocnik, spółka podstawiona działająca w charakterze powiernika lub zarządcy) bezpośredni odbiorca odsetek nie jest „osobą uprawnioną” (ang. „*beneficial owner*”), ponieważ prawo odbiorcy do korzystania i rozporządzania odsetkami jest ograniczone zobowiązaniem kontraktowym lub ustawowym do przekazania uzyskanej płatności osobie drugiej. To zobowiązanie nie wynika zazwyczaj z odnośnych dokumentów prawnych, lecz może również istnieć na podstawie faktów i okoliczności wskazujących, że w istocie odbiorca w sposób oczywisty nie ma prawa do korzystania i rozporządzania odsetkami bez ograniczenia wynikającego z obowiązku kontraktowego lub ustawowego do przekazania uzyskanej wypłaty osobie drugiej”.

¹⁸ Zob. uwagi w części 2.2.

Należy dodatkowo podkreślić, że uprawnienia do skorzystania z korzyści przewidzianych w danej UPO przysługują jedynie **podatnikom**, a więc podmiotom uzyskującym w Polsce dochody (przychody). Dopiero względem takiego dochodu (przychodu) możliwe jest zastosowanie korzyści przewidzianych w UPO. Podmiot pośredniczący, którego jedyną funkcją w odniesieniu do płatności lub jej części jest jej przekazanie dalej, nie spełni więc tego kryterium z uwagi na brak powstania po jego stronie przychodu (trwałego i definitywnego przysporzenia majątkowego). W konsekwencji nie będzie on uprawniony do korzystania z korzyści na gruncie UPO łączącej Polskę z państwem siedziby takiego podmiotu¹⁹.

Należy podkreślić, że powyższe uwagi – zasadność badania statusu odbiorcy płatności jako podatnika, jak również odmowa przyznawania korzyści podatkowych dla podmiotów pośredniczących (weryfikowanych na podstawie cech wyrażonych w ustawowych kryteriach uznania za rzeczywistego właściciela) – są uniwersalne dla ogółu UPO zawartych przez Polskę, tj. zarówno tych, w których wprost zostało wyrażone kryterium *beneficial owner*, jak i tych, w których go nie wyrażono. Znany jest pogląd wyrażony w wyroku z NSA z dnia 10 listopada 2015 r. (sygn. II FSK 2225/13), w którym sąd wskazał: „W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego analiza art. 11 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania prowadzi do wniosku, że art. 11 ust. 1 przewiduje brak opodatkowania odsetek w państwie źródła, jeżeli odsetki wypłacane są osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie. Ponadto, przepis ten nie uzależnia braku opodatkowania odsetek od faktu, aby osoba mająca siedzibę we Francji, na której rzecz są wypłacane odsetki, była ich "rzeczywistym odbiorcą". Skoro zatem w polsko-francuskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania brak jest odwołania do przesłanki tożsamości odbiorcy odsetek i podmiotu uprawnionego, czyli klauzuli "beneficial owner", to dla skorzystania z art. 11 ust. 1 umowy, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wystarczy, aby odsetki były wypłacone osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie”.

Należy jednak zauważyć, że w późniejszych wyrokach NSA odstąpił od tego stanowiska, wskazując, że warunkiem dla zastosowania danej UPO, **nawet gdy ta UPO nie zawiera klauzuli beneficial owner, jest ustalenie osoby podatnika, a więc ustalenie wobec kogo powstał obowiązek podatkowy**, a dopiero potem w kontekście ustaleń dotyczących jego rezydencji, zastosowanie właściwej umowy międzynarodowej w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu: „Z przywołanej regulacji, w kontekście zasady ograniczonego obowiązku podatkowego wynika jednoznacznie, że punktem wyjścia przy opodatkowywaniu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 jest ustalenie osoby podatnika, a więc ustalenie wobec kogo powstał obowiązek podatkowy, a dopiero następnie zgodnie z jego rezydencją, zastosowanie właściwej umowy międzynarodowej w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, a to dla określenia prawidłowej stawki podatku albo odstąpienia od opodatkowania, w sytuacji, gdy Polska, jako państwo źródła, zrezygnowała z opodatkowania odsetek (przychodów) wobec rezydentów państwa, z którym dana umowa została zawarta. Tak więc odstąpienie od opodatkowania dochodów z tytułu odsetek na podstawie właściwych przepisów umów

¹⁹ Przykładem tego rodzaju podmiotu będzie np. spółka zarejestrowana w państwie, którego prawo umożliwia przekazanie płatności do kolejnego państwa bez pobierania podatku u źródła.

o unikaniu podwójnego opodatkowania (także art. 12 ust. 1 umowy polsko – amerykańskiej), nastąpi jedynie wówczas gdy podmiot mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie będzie mógł być uznany za podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p” (wyrok z dnia 20 października 2017 – sygn. II FSK 2594/15, analogicznie w wyrokach z dnia 26 czerwca 2018 r. – sygn. II FSK 1674/16, z dnia 30 listopada 2016 r. – sygn. II FSK 3107/14 oraz z dnia 18 marca 2016 r. – sygn. II FSK 82/14).

Ponadto, przy interpretacji UPO nie powinien być pomijany cel obowiązywania tych umów. W przypadku UPO zawartych przez Polskę i nie zawierających wprost klauzuli rzeczywistego właściciela, odmowa przyznania korzyści traktatowych będzie miała mocowanie w potrzebie zwalczania nadużycia tych umów²⁰. Uprawnienie do stwierdzenia, że dana czynność stanowi nadużycie, wynika z treści Komentarza do art. 1 Modelu Konwencji OECD. W publikowanych od 1977 r. edycjach Komentarza stwierdzono w szczególności, że nie jest celem umów podatkowych sprzyjanie unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania, podczas gdy od 2003 r. stwierdzono w Komentarzu *expressis verbis*, że jednym z celów tych umów jest zapobieżenie unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania. Dodatkowym przejawem wykluczenia dopuszczalności nadużycia umów podatkowych jest funkcjonowanie od 2003 r. w Komentarzu tzw. dyrektywy przewodniej (ang. *guiding principle*), zgodnie z którą korzyść podatkowa nie powinna zostać przyznana jeżeli podstawowym celem danej transakcji lub operacji jest zabezpieczenie korzyści podatkowej w sytuacji gdy jej pozyskanie stałoby w sprzeczności z przedmiotem i celem właściwych postanowień umowy podatkowej²¹. Co kluczowe, zasada płynąca z tej dyrektywy uległa od 2017 r. rozszerzeniu oraz skodyfikowaniu do treści Modelu Konwencji OECD w formie tzw. klauzuli głównego celu (ang. *principal purpose test*). Analogiczne bądź zbliżone rozważania odnaleźć można również w komentarzu do art. 1 Modelu Konwencji ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się (Komentarz ONZ).

2.2. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej

Mając na uwadze, iż zawierane UPO oraz dyrektywy służą likwidowaniu barier w prowadzonej przez przedsiębiorców działalności, ustawodawca przyjmuje, iż z korzyści płynących z tych umów nie powinny korzystać podmioty wykreowane w sposób sztuczny, jedynie w celu transferu środków do kolejnych podmiotów. Podmioty takie z reguły nie powinny być uznane za prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym zostały zarejestrowane.

²⁰ zob. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing – pkt 12.5 komentarza do art. 10: Fakt, że odbiorca dywidendy jest uznany za jej ostatecznego odbiorcę, nie oznacza, że ulga podatkowa przewidziana w ustępie 2 musi automatycznie zostać przyznana. Taka ulga podatkowa nie powinna być przyznana w przypadkach niewłaściwego stosowania tego przepisu. Jak wyjaśniono w art. 29 oraz w rozdziale o “Niewłaściwym stosowaniu konwencji” w komentarzu do art. 1, istnieją różne sposoby traktowania problem spółek podstawionych, a ogólniej mówiąc, sytuacji kupczenia umowami. O ile pojęcie “rzeczywistego właściciela” dotyczy pewnych form uchylania się od opodatkowania (m. in. podstawienie obiorcy zobowiązanego do przekazania dywidendy drugiej osobie), to nie obejmuje ono innych przypadków kupczenia umowami i w związku z tym nie może być uważane jako ograniczające w jakikolwiek sposób stosowanie innych metod rozwiązywania takich sytuacji (tłumaczenie własne).

²¹ Zob. Komentarz do art. 1 Modelu Konwencji w pkt. 61 (wersja z 2017 r.).

Brak prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej może uzasadniać odmowę przyznania preferencji (korzyści) z UPO – preferencje te nie powinny być przyznawane podmiotom powołanym jedynie w celu uzyskania korzyści przyznawanych przez UPO (umowy te mają na celu znoszenie barier w relacjach między państwami, nie zaś przyznawanie preferencji strukturom utworzonym sztucznie w celu wygenerowania oszczędności podatkowych). O tym, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w danym państwie, a więc czy powinien korzystać z preferencji (korzyści) przewidzianej w danej UPO, powinno wskazywać **istnienie substratu majątkowo-osobowego** w danym państwie (tj. w państwie, z którym Polska zawarła UPO, z której to zamierza skorzystać wnioskujący o zwrot podatku). Brak takiego substratu pozwalającego na prowadzenie konkretnej działalności, może wskazywać na brak prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej podmiotu w danym państwie, a tym samym może wskazywać na istnienie sztucznej struktury, która zgodnie z wytycznymi OECD nie powinna korzystać z korzyści wynikających z UPO (np. obniżona stawka podatku). Przykładowo, uzasadnione są wątpliwości co do prowadzenia rzeczywistej działalności inwestycyjnej przez spółkę, która nie posiada kadry należycie umocowanej do podejmowania decyzji odpowiadającej skali tej działalności, adekwatnie wynagradzanej i ponoszącej odpowiedzialność za wykonywane zadania, czy też której funkcjonowanie w danym państwie sprowadza się jedynie do faktu rejestracji spółki w danej jurysdykcji i ewentualnej rutynowej obsłudze administracyjnej (tzw. wirtualny adres).

Zgodnie z przepisem art. 4a pkt 29 lit. c ustawy o CIT (analogicznie art. 5a pkt 33d lit. c ustawy o PIT) przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą należy odwołać się do przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT w zakresie zagranicznych jednostek kontrolowanych, w których kryterium to zostało już zdefiniowane na potrzeby podatków dochodowych²². Przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej należy uwzględniać nie tylko przy dokonywaniu zwrotów podatku u źródła oraz dokonywaniu weryfikacji wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Przesłankę tę płatnik powinien brać pod uwagę również przy stosowaniu preferencji z UPO.

Oceniając więc czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą należy wziąć pod uwagę **w szczególności** czy:

- a) w danym państwie istnieje przedsiębiorstwo, w ramach którego dany podmiot faktycznie wykonuje czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy ten podmiot posiada lokal, wykwalifikowany personel, wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
- b) dany podmiot nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- c) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez dany podmiot a faktycznie posiadanym przez ten podmiot lokalem, personelem lub wyposażeniem

²² Chociaż cel klauzuli rzeczywistego właściciela oraz przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej jest odmienny, to w rzeczywistości oba typu regulacji są nakierowane na zwalczanie sztuczności (podmiotów, transakcji) w rozliczeniach podatkowych.

(a więc przykładowo czy personel danego podmiotu jest adekwatny do roli pełnionej przez ten podmiot, a także do skali działalności tego podmiotu, np. jedna osoba nie może skutecznie podejmować decyzji menadżerskich w stosunku do kilkunastu spółek prowadzących działalność gospodarczą);

- d) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi danego podmiotu;
- e) podmiot samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

Wobec powyższego, w praktyce różne będą przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki produkcyjne/handlowe, usługowe oraz spółki zajmujące się szeroko rozumianą działalnością finansową (przykładowo czynnościami inwestycyjnymi czy też holdingowymi). W pewnych jednak zakresach kryteria prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej pozostają uniwersalne, np. kryterium istnienia struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych.

Uwzględnienie w definicji rzeczywistego właściciela odwołania do prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej jest rozwiązaniem, które było już wykorzystane w praktyce międzynarodowego prawa podatkowego. I tak, w Raporcie na temat dwustronnych konwencji podatkowych oraz wykorzystania podmiotów pośredniczących z 1986 r. wskazano wprost na możliwość niestosowania środków przeciwko nadużyciu, jeżeli dany podmiot jest zaangażowany w istotną działalność gospodarczą w państwie, którego jest rezydentem podatkowym a ulga w zakresie podwójnego opodatkowania dotyczy dochodu powiązanego z tą działalnością²³. W Raporcie o zwalczaniu szkodliwej konkurencji podatkowej z 1998 r. OECD wskazało z kolei, że jeszcze innym przykładem zagadnienia przyznawania dostępu do traktatu podatkowego jest odmowa przyznania korzyści umownych dla podmiotów bez rzeczywistych funkcji, ponieważ takie podmioty nie są rzeczywistymi właścicielami dochodu im formalnie przypisanego²⁴.

W międzynarodowej praktyce test prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej odnaleźć można m.in. pod nazwami: „*substantive business activity test*”, „*substantive business*

²³ D, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, 1986 r., R(6)-22: „Klauzula działalności. Powyższe postanowienia nie mają zastosowania w przypadku, gdy spółka prowadzi istotną działalność gospodarczą w Umawiającym się Państwie, którego jest rezydentem, a zwolnienie z opodatkowania żądane od drugiego Umawiającego się Państwa dotyczy dochodu, który jest związany z taką operacją (tłumaczenie własne). (ang.: „*Activity provision. The foregoing provisions shall not apply where the company is engaged in substantive business operation in the Contracting State of which it is a resident and the relief from taxation claimed from the other Contracting State is with respect to income which is connected with such operation.*”)

²⁴ OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, 1998 r., pkt 199 Innym przykładem jest odmowa przedsiębiorstwom, które nie posiadają funkcji gospodarczych korzyści płynących z traktatów, ponieważ przedsiębiorstwa te nie są uznawane za rzeczywistych właścicieli określonych dochodów formalnie im przypisanych (tłumaczenie własne) (ang.: „*Another example involves denying companies with no real economic function treaty benefits because these companies are not considered as beneficial owner of certain income formally attributed to them.*”)

operation test”, „*economic activity test*” czy też „*substantial activity*”. Na tym kryterium opierają się również wytyczne OECD w ramach Projektu przeciwko erozji bazy podatkowej oraz transferu zysku (ang. *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS), a w szczególności Raport BEPS nr 5 poświęcony zwalczaniu szkodliwych praktyk podatkowych²⁵ oraz Raport BEPS nr 6 dotyczący przyznawania korzyści umownych w niewłaściwych okolicznościach²⁶.

Odczytywanie klauzuli rzeczywistego właściciela przez pryzmat kryterium prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej znajduje ponadto potwierdzenie w najnowszym orzecznictwie TSUE wydanym na tle unijnych dyrektyw podatkowych. W jednym z wyroków TSUE wskazał *expressis verbis*, że koncepcja rzeczywistego właściciela, która znajduje się w dwustronnych umowach opartych na tej Modelu Konwencji OECD, a także kolejne zmiany wprowadzone do tej Konwencji i do Komentarza, mają zastosowanie przy dokonywaniu wykładni Dyrektywy IR27. TSUE wskazał następnie, że spółka działa jako spółka pośrednicząca (*conduit company*) gdy jedynym przedmiotem działalności tej spółki jest otrzymywanie odsetek i ich przekazywanie właścicielowi lub innej spółce pośredniczącej. Brak rzeczywistej działalności gospodarczej należy wywieść *uwzględniając szczególne cechy charakteryzujące daną działalność gospodarczą, z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących, w szczególności, zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka ta dysponuje*²⁸. W celu weryfikacji prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej pomocne może być zbadanie, czy spółka dysponuje organem zarządzającym w miejscu wykonywania działalności, personelem obsługującym, czy spółka dysponuje lokalem proporcjonalnym do skali prowadzonej działalności gospodarczej, czy posiada rachunek bankowy w państwie swojej siedziby itd.

Podkreślenia wymaga fakt, że brak prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej skutkuje brakiem przyznania preferencji podatkowej, ale jednocześnie spełnienie kryterium prowadzenia takiej działalności nie gwarantuje ich w sposób automatyczny (odbiorca płatności powinien bowiem spełnić pozostałe przesłanki do zakwalifikowania jako rzeczywisty właściciel). Innymi słowy, jeżeli odbiorca płatności nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej, wówczas trudno uznać by był rzeczywistym właścicielem płatności, w szczególności by mógł decydować o wykorzystaniu tak pozyskanych środków. Z drugiej strony, samo prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że spełnia się warunki do uznania za rzeczywistego właściciela do danej płatności.

²⁵ OECD/G-20, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, 2015 r., pkt 23 i kolejne

²⁶ OECD/G-20, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 2015 r., przykładowo pkt 44

²⁷ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 (C- 115/16), X Denmark A/S (C- 118/16), C Danmark I (C- 119/16), Z Denmark ApS (C- 299/16) przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134, pkt 90

²⁸ *Ibidem*, pkt 131

2.3. Przedstawiciel, powiernik lub inny podmiot zobowiązany prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi

Jak już wspomniano, preferencyjne traktowanie na gruncie UPO a także Dyrektywy PS i Dyrektywy IR nie przysługuje podmiotom podstawionym / pośredniczącym (*conduit companies*).

Pośrednik to podmiot dysponujący bardzo ograniczonymi uprawnieniami w stosunku do otrzymanego dochodu, czego przykładem jest tzw. spółka pośrednicząca (*conduit company*), niespełniająca przesłanek dla uznania jej za *beneficial owner*²⁹.

Przy ocenie, czy dany podmiot jest przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi należy brać pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia oraz realizacji transakcji, a tym samym należy zbadać kto rzeczywiście posiada uprawnienie do uzyskania należności i czy jej odbiorca nie jest zobowiązany do przekazania tej należności kolejnemu podmiotowi. Jeżeli zachodzi taka sytuacja, tzn. że rzeczywistym właścicielem należności jest ten inny podmiot (co należy wykazać lub zbadać) wówczas do opodatkowania podatkiem u źródła będą miały zastosowanie przepisy UPO lub przepisy krajowe wdrażające dyrektywy unijne właściwe dla państwa rezydencji tego podmiotu (ang. *look through approach*).

Na przykład, podmiot, który działa w charakterze **powiernika** papierów wartościowych (ang. *custodian*) nie będzie traktowany jako rzeczywisty właściciel należności wypłacanych z ich tytułu. W przypadku wypłaty należności do takiego podmiotu, rzeczywistym właścicielem należności i podatnikiem z ich tytułu będzie podmiot, na rzecz którego powiernik wykonuje prawa z papierów wartościowych. Ten drugi podmiot, po spełnieniu przewidzianych prawem warunków (np. przedstawienie certyfikatu rezydencji, status rzeczywistego właściciela), będzie mógł skorzystać z preferencyjnej stawki lub zwolnienia zgodnie z mającą do niego zastosowanie UPO lub zgodnie z prawem polskim wdrażającym w tym zakresie dyrektywy unijne.

Istotne dla oceny tego czy dany podmiot posiada status rzeczywistego właściciela należności jest istnienie zobowiązania do jej przekazania kolejnemu podmiotowi. Zobowiązanie to może wynikać z formalnie zawartej umowy („zobowiązanie prawne”), jednak w przypadku, gdy pomimo braku takiego zobowiązania (wyrażonego wprost w łączącej strony umowie), okoliczności faktyczne świadczą o istnieniu zobowiązania do przekazania należności, należy wskazać na istnienie „zobowiązania faktycznego” (czyli innymi słowy – zobowiązania, którego istnienie ustalono na podstawie okoliczności faktycznych, takich jak np. rzeczywisty przebieg ekonomicznej transakcji), które może być decydujące przy ocenie statusu odbiorcy należności jako rzeczywistego właściciela.

Liczne wątpliwości, jak w praktyce stosować przepisy pojawiły się w przypadku określania rzeczywistego właściciela należności w przypadku wypłat na rzecz m.in. centrum usług

²⁹ Zob. par. 12.1 Komentarza do art. 10 MK OECD w wersji sprzed zmian z 2014 r.; K. Bany, Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu..., *op. cit.*, s. 231–232.

wspólnych, spółki finansującej z grupy, spółki holdingowej, domów mediowych, które jednocześnie świadczą usługi oraz są ich odbiorcami.

Pośród licznych modeli biznesowych trudno ustalić jedną regułę rozstrzygającą we wszystkich przypadkach status odbiorcy należności jako rzeczywistego właściciela należności. Ponadto, status ten może dotyczyć tylko części otrzymywanej należności (w przypadku, gdy jedynie część kwoty zatrzymywana jest jako wynagrodzenie odbiorcy należności, np. jako prowizja).

Przykładowo, przeniesienie kosztów (np. w formie refaktury) usługi nabytej od podmiotu z kraju A przez podmiot z kraju B do podmiotu z kraju C, przy braku biznesowego uzasadnienia dla tego rodzaju przepływu należności, może świadczyć o tym, że podmiot z kraju B nie jest rzeczywistym właścicielem należności otrzymanej od podmiotu z kraju C. Odmienne należałoby natomiast ocenić sytuację, w której aktywność podmiotu z kraju B w zakresie pośredniczenia w realizacji zlecenia na rzecz podmiotu z kraju C (przez podmiot z kraju A) wykracza poza ramy prostego przekazania płatności na rzecz podmiotu z kraju A. Dotyczyć to może sytuacji, w której mimo dokonania odosobnionej refaktury kosztu (z marżą odzwierciedlającą zaangażowanie podmiotu refakturującego), wykorzystanie podmiotu z kraju B posiada biznesowe uzasadnienie (np. tego rodzaju, że podmiot ten posiada zdolności negocjacyjne z zewnętrznymi partnerami, odpowiednie zaplecze osobowe itd.) – uzasadnienie to należy jednak rozpatrywać w kontekście wykorzystania spółki refakturującej do zakupu i sprzedaży konkretnej usługi, nie zaś w kontekście racjonalności biznesowej funkcjonowania tego pośredniczącego podmiotu w ogólności (innymi słowy, fakt, że jest biznesowo uzasadnione, aby dany podmiot istniał, nie oznacza, że wykorzystanie tego podmiotu do refaktury danego kosztu również posiada takie biznesowe uzasadnienie).

2.3.1. Specyfika podmiotów holdingowych

Części podmiotów holdingowych funkcjonujących w grupie podmiotów powiązanych z inwestorami z państw trzecich (pozaunijnych) może być trudno spełnić definicję rzeczywistego właściciela. I tak, w świetle orzecznictwa TSUE, za sztuczną konstrukcję – a przez to wykluczającą status rzeczywistego właściciela – należy uznać grupę spółek, która nie została utworzona ze względów odzwierciedlających rzeczywistość ekonomiczną, której struktura jest czysto formalna i której **głównym celem lub jednym z głównych celów** jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego³⁰.

Jak dalej wskazuje TSUE, do takiej sytuacji dochodzi w szczególności w przypadku, gdy dzięki podmiotowi pośredniczącemu wprowadzonemu do struktury grupy pomiędzy spółką wypłacającą (przykładowo odsetki lub dywidendy) a podmiotem, który jest ich właścicielem, unika się zapłaty podatku u źródła (od odsetek lub dywidendy).

Okoliczność wskazującą na to, że spółka działa jako podmiot pośredniczący (*conduit company*), stanowi fakt, że jedynym przedmiotem działalności tej spółki jest otrzymywanie

³⁰ Wyrok TSUE C-115/16, N Luxembourg 1, pkt 127 i nast.; wyrok TSC-116/16, T Danmark, pkt 100 i nast.

odsetek lub dywidend oraz ich przekazywanie właścicielowi lub innemu podmiotowi pośredniczącemu. Brak rzeczywistej działalności gospodarczej będzie wynikał z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących m.in. zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz posiadanych pomieszczeń i wyposażenia. Minimalny substrat majątkowo-osobowy podmiotu holdingowego, przyjmujący przykładowo formę zatrudnienia niewielkiej liczby pracowników (w szczególności nie więcej niż 1-2 pracowników), niejednokrotnie na część etatu, niewystarczające kompetencje tych pracowników (tj. brak atrybutu ostatecznej decyzyjności w zakresie zarządzania posiadanymi aktywami – udziałami, kapitałem, wartościami niematerialnymi i prawnymi), nieadekwatność wynagrodzeń do formalnie pełnionych funkcji (np. wynagrodzenie zbyt niskie w relacji do rzekomego zarządzania wielomiliardowym portfelem aktywów), brak stałych pomieszczeń dostępnych dla spółki, brak wyposażenia w sprzęt oraz oprogramowania pozwalającego na podejmowanie decyzji, np. możliwość analizy rentowności inwestycji, może implikować niespełnienie przesłanek koniecznych do zakwalifikowania wspomnianego podmiotu jako rzeczywistego właściciela otrzymanych płatności.

Dodatkowo, zgodnie z ww. przywołanym stanowiskiem TSUE, przesłankami wskazującymi na istnienie sztucznej konstrukcji wykluczającej status rzeczywistego właściciela mogą być także różnego rodzaju umowy funkcjonujące między spółkami zaangażowanymi w transakcje finansowe, prowadzące do wewnątrzgrupowych przepływów finansowych, których przedmiotem jest wytransferowanie dochodów ze spółki operacyjnej do podmiotów będących ich udziałowcami w celu uniknięcia lub zmniejszenia do minimum obciążenia podatkowego. Przeprowadzając ocenę istnienia takiej konstrukcji wypada także uwzględnić następujące czynniki:

- sposoby finansowania transakcji,
- ocenę funduszy własnych spółek pośredniczących, oraz
- brak władzy spółek pośredniczących w zakresie dysponowania pod względem ekonomicznym otrzymanymi odsetkami lub dywidendami.

2.3.2. Specyfika centrów usług wspólnych

Kolejną specyficzną grupę podmiotów stanowią jednostki, które pełnią funkcję centrum usług wspólnych i udzielają wsparcia (co do zasady na rzecz pozostałych członków danej grupy kapitałowej) w zakresie np. usług księgowych, usług informatycznych, usług zarządzania zasobami ludzkimi itp. W tego typu przypadkach, gdy można uznać, że dany podmiot (realizujący zadania centrum usług wspólnych) wykonuje usługę na rzecz pozostałych podmiotów (nie jest zaś jedynie pośrednikiem w przekazywaniu płatności na rzecz dostawcy usług, jak też jego aktywność nie sprowadza się jedynie do matematycznego podziału kosztów nabytych świadczeń na podmioty korzystające z usług tego centrum wspólnego), wydaje się za zasadne przyjęcie, że tego rodzaju podmiot posiada status rzeczywistego właściciela otrzymanych należności. Wskazywać mogą na to m.in. następujące okoliczności:

- centrum usług wspólnych ponosi odpowiedzialność za wykonywane świadczenia (np. samodzielnie, tj. przy wykorzystaniu własnych zasobów, świadczy usługi na rzecz pozostałych spółek z grupy kapitałowej),
- dostarcza lub koordynuje realizację pozostałych usług biznesowych zakupionych od podwykonawców – powiązanych lub niepowiązanych,
- posiada zaplecze biznesowe, pracowników, know-how, ponosi ryzyko gospodarcze niewykonania usług w stosunku do podmiotów z grupy.

2.3.3. Specyfika płatności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania

Sytuacją odmienną od opisanych wyżej modeli biznesowych jest wypłata przez organizację zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi na rzecz zagranicznej organizacji zbiorowego zarządzania.

Pojęcia organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi oraz zagranicznej organizacji zbiorowego zarządzania zdefiniowane zostały w ustawie o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi³¹. Ustawa ta wdraża dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/26/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz udzielania licencji wieloterytorialnych dotyczących praw do utworów muzycznych do korzystania online na rynku wewnętrznym³².

Organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi pobierają środki pieniężne od użytkowników na rzecz uprawnionych, tj. podmiotów, którym przysługują prawa autorskie lub prawa pokrewne. Z uwagi na takie uregulowania prawne, w praktyce nie wydaje się możliwe dochodzenie indywidualnie tych środków pieniężnych przez każdego z uprawnionych.

Specyfika rozliczeń dokonywanych w tym zakresie przez organizację zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi na rzecz zagranicznej organizacji zbiorowego zarządzania jest konsekwencją przyjęcia modelu zbiorowego zarządzania prawami autorskimi. Płatności te wynikają z faktu zbiorowego zarządzania prawami autorskimi, w konsekwencji którego organizacje zbiorowego zarządzania upoważniają się wzajemnie do pobierania na terytorium stanowiącym obszar ich działalności wszelkich środków pieniężnych od użytkowników na rzecz uprawnionych. Następnie każda z tych organizacji dokonuje repartycji.

W kontekście podatkowych konsekwencji płatności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi podkreślić należy, że w praktyce nie można wykluczyć istnienia tego typu organizacji o prywatnym charakterze – tj. organizacji, które w istocie nie

³¹ Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi (Dz.U. poz. 1293).

³² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/26/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz udzielania licencji wieloterytorialnych dotyczących praw do utworów muzycznych do korzystania online na rynku wewnętrznym (Dz. Urz. UE L 84 z 20 marca 2014 r., str. 72).

reprezentują zbiorowych praw uprawnionych. Płatności na rzecz tego typu podmiotów pozostają poza zakresem tej części objaśnień.

W konsekwencji uznać należy, że w przypadku dokonywania płatności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania, organizacje te powinny być traktowane jako rzeczywisti właściciele tych należności.

PROJEKT - wyłącznie do dyskusji

3. Należyta staranność

Art. 26 ust. 1 zd. drugie ustawy o CIT „Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku(...) płatnik jest obowiązany do dochowania **należytej staranności**. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się **charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika**.”

3.1. Dochowanie należytej staranności

Przy ocenie dochowania należytej staranności należy brać pod uwagę charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika, a także powiązania z podatnikiem i możliwość faktycznego uzyskania informacji. Generalnie w przypadku istnienia istotnych powiązań uprawniających, stanowiących jednocześnie warunek skorzystania ze zwolnienia, standard oczekiwań względem płatnika jest wyższy. Przyjmuje się, że taki płatnik powinien posiadać adekwatny dla w danych okolicznościach poziom dostępu do informacji na temat statusu odbiorcy należności, na przykład powinien mieć możliwość uzyskania wiarygodnych informacji od powiązanego odbiorcy płatności. Obowiązek dochowania należytej staranności, o której mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT, spoczywa na płatniku, który dokonując wypłaty nie pobiera podatku u źródła na podstawie UPO, stosuje zwolnienie lub obniżoną stawkę. Należy podkreślić, że należyta staranność w weryfikacji warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia bądź obniżonej stawki podatku wymagana jest po stronie płatnika bez względu na to, czy suma wypłat należności na rzecz jednego podatnika przekroczy w danym roku podatkowym kwotę 2 mln zł³³.

Dochowując należytej staranności należy podejmować działania istotne z punktu widzenia zastosowania danej preferencji podatkowej w konkretnym przypadku. W szczególności dotyczy to:

- 1) weryfikacji otrzymanych dokumentów pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym (w tym na podstawie informacji dostępnych publicznie);
- 2) weryfikacji rezydencji podatkowej odbiorcy należności (w tym zakresie uwagę należy zwrócić na ryzyko rejestracji spółki w jednym państwie i zarządzanie jej z terytorium innego państwa – zagadnienie to zostało przedstawione w ostrzeżeniu MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu)³⁴;
- 3) weryfikacji statusu kontrahenta jako podatnika, który uzyskuje przychód z tytułu otrzymanej należności oraz jej rzeczywistego właściciela, w tym poprzez przyzmat prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez ten podmiot.

³³ Dodatkowo, wymaga odnotowania, że już w stanie prawnym obowiązującym przed 1 stycznia 2019 r., zasady odpowiedzialności płatnika za rozliczenie podatku u źródła zobowiązywały go do podejmowania działań zmierzających do prawidłowego rozliczenia tego podatku. Przesłanką wyłączenia odpowiedzialności płatnika za niepobraniem podatku stanowiła natomiast okoliczność niepobrania podatku z winy podatnika, zgodnie z art. 30 Ordynacji podatkowej.

³⁴[Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące miejsca zarządu.](#)

Oceniając, czy należyta staranność została w określonym przypadku dochowana, należy uwzględniać powszechnie dostępne informacje na temat odbiorców należności. Źródłem takich informacji może być m.in. prasa branżowa, doniesienia medialne, publikowane informacje o lokowaniu przez daną grupę kapitałową spółek zależnych w państwach o korzystnym reżimie prawnym, publiczne (a w przypadku podmiotów, które z nich korzystają – także prywatne) rejestry (bazy danych) podmiotów, informacje uzyskane w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu) itd.

Szczególną uwagę płatników powinny zwrócić informacje o tworzonych strukturach optymalizacyjnych. Wzmoczona uwaga płatników powinna także zostać zachowana w przypadku dokonywania płatności określonego rodzaju do jurysdykcji podatkowych, które mogą być szczególnie ryzykowne z perspektywy praktyki *treaty shopping* oraz *directive shopping* (np. wypłata określonej należności do państwa, z którym zawarta przez Polskę UPO nie zakłada pobierania podatku u źródła i/lub które samo nie nakłada takiego podatku w przypadku dalszych wypłat). Podobnie podwyższoną czujność płatników powinna wzbudzać okoliczność posługiwania się przez odbiorcę należności jedynie adresem skrytki pocztowej lub posiadanie adresu siedziby w tzw. wirtualnym biurze. Jednocześnie poziom należytej staranności powinien uwzględniać charakter działalności wykonywanej przez odbiorcę należności lub specyficzny status odbiorcy należności (np. bank centralny innego państwa).

Wskazówką w odniesieniu do tego, w jakich sytuacjach płatnicy powinni zwrócić szczególną uwagę na weryfikację statusu odbiorcy, jest § 5a art. 30 Ordynacji podatkowej, wskazujący przypadki, w których nie jest możliwe wyłączenie odpowiedzialności płatnika z uwagi na niepobranie podatku z winy podatnika. Przepis ten wskazuje na następujące sytuacje:

- 1) płatnik i podatnik byli podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT (szerzej: zob. pkt 3.2 „**Wpływ powiązań pomiędzy płatnikiem a podatnikiem na ocenę dochowania należytej staranności**”);
- 2) płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy o PIT lub art. 24a ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT;
- 3) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych;
- 4) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska nie zawarła ratyfikowanej umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej - stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;
- 5) płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub

beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym;

- 6) niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 10% praw do uczestnictwa w zyskach.

Z drugiej strony wypłata należności na rzecz pewnej grupy podatników może oznaczać, że w danym przypadku nie jest konieczna szczególnie pogłębiona weryfikacja statusu tych podmiotów (dotyczyć to może wypłat na rzecz np. banków centralnych).

Dochowanie należytej staranności może być przedmiotem weryfikacji przez organy podatkowe w toku prowadzonych przez nie czynności urzędowych. Zgodnie z treścią przepisów, *przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika*. W ocenie Ministra Finansów uprawnione jest wskazanie na pewne sytuacje, które traktowane będą jako uczynienie przez płatnika zadość obowiązkowi dochowania należytej staranności.

Należy jednocześnie podkreślić, że przedstawione w objaśnieniach działania nie stanowią jedynej dopuszczalnej formy dochowania należytej staranności. Dokonanie innych czynności weryfikacyjnych, które nie zostały wskazane w niniejszym dokumencie również może zostać uznane przez organy podatkowe za dochowanie należytej staranności przy weryfikacji warunków zastosowania obniżonej stawki podatku, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub UPO. Podejmowanie przez płatników dodatkowych czynności uzasadnione jest zwłaszcza w sytuacji, w której płatności na rzecz danego podatnika nie dotyczą kwoty kilkudziesięciu tysięcy złotych, ale opiewają w roku podatkowym na wiele setek tysięcy złotych lub płatnik złożył oświadczenie w celu stosowania metody *relief at source*.

W celu dochowania należytej staranności, w tym weryfikacji prowadzenia przez odbiorcę należności (spółkę) rzeczywistej działalności gospodarczej, płatnik może w szczególności zwrócić się do odbiorcy należności (spółki) z następującymi pytaniami oraz **przeanalizować uzyskane od spółki odpowiedzi**:

- 1) Jaki personel oraz zaplecze sprzętowe i lokalowe posiada spółka?
- 2) Czy członkami organu zarządzającego / dyrektorami spółki są osoby fizyczne (lub inne podmioty) pełniące te funkcje w sposób usługowy, w tym zwłaszcza osoby, które pełnią zbliżone funkcje w innych podmiotach?
- 3) Czy dokumenty dotyczące prowadzenia spraw spółki są podpisywane faktycznie w miejscu (kraju) jej rejestracji?

- 4) Czy spółka dysponuje w państwie rejestracji miejscem (wraz z niezbędną infrastrukturą/obsługą – fachowym personelem), w którym może odbywać się podejmowanie decyzji dotyczących spółki (w szczególności: posiedzenia organu zarządzającego, spotkania członków organu zarządczego)? Czy te spotkania odbywają się tych pomieszczeniach?
- 5) Czy adres siedziby/biura spółki jest wykorzystywany równolegle przez wiele podmiotów? Jeżeli tak, przez ile podmiotów? Czy podmioty te są powiązane (co może uzasadniać korzystanie z tego samego biura)?
- 6) Czy członkowie organu zarządzającego Spółki posiadają lokalne (odpowiadające siedzibie spółki) adresy e-mail/telefony stacjonarne lub komórkowe służbowe?

Powyższe wyliczenie ma charakter przykładowy i wymaga od płatnika oceny możliwości oparcia się w danym przypadku na uzyskanych od podatnika odpowiedziach. Prawdliwość tej oceny podlega weryfikacji organów podatkowych.

3.2. Wpływ powiązań pomiędzy płatnikiem a podatnikiem na ocenę dochowania należytej staranności

Z uwagi na fakt, że podmioty w grupach kapitałowych mają większą dostępność do określonych informacji dotyczących pozostałych podmiotów z grupy, **w przypadku wypłaty należności pomiędzy podmiotami powiązаныmi należy oczekiwać wyższych standardów należytej staranności**, niż w relacjach pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Obserwacja powyższa pozostaje zgodna z kryterium charakteru i skali działalności prowadzonej przez płatnika, o którym mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT. W kontekście celów ustawy nowelizującej nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że w obrębie grupy kapitałowej istnieją większe możliwości strukturyzowania przebiegu transakcji lub funkcjonowania i budowania samej struktury grupy, niż w przypadku podmiotów niepowiązanych.

Zatem w przypadku podmiotów powiązanych należyta staranność powinna obejmować uzyskanie dokumentów grupowych wskazujących na przepływy finansowe między podmiotami w grupie oraz rolę poszczególnych podmiotów w jej strukturze, a także dokumentów, na podstawie których będzie można ustalić substancję biznesową powiązanego odbiorcy należności.

Dokumenty, na podstawie których można dokonać ustalenia substancji biznesowej powiązanego odbiorcy należności, mogą przykładowo obejmować: opis przedmiotu działalności odbiorcy należności, jego sprawozdanie finansowe, strukturę organizacyjną i zarządcą, opisy stanowisk zatrudnianych przez niego osób. Przykładowym dokumentem, który może być szczególnie przydatny przy analizie substancji biznesowej powiązanego odbiorcy należności, może być jego lokalna dokumentacja cen transferowych (ang. *Local file*). W konsekwencji, w sytuacji dokonywania płatności do spółki zarejestrowanej w jurysdykcji pozwalającej na preferencyjne opodatkowanie takich płatności, gdy – z dostępnej

wypłacającemu dokumentacji – odbiorca należności nie posiada odpowiedniego zaplecza (np. personelu, wyposażenia), bądź istnienie tej spółki nie wskazuje na istotny biznesowy cel jej funkcjonowania, wówczas podmiot dokonujący wypłat powinien powziąć wątpliwości dotyczące możliwości zastosowania korzyści podatkowych przyznanych w UPO lub przepisach implementujących postanowienia dyrektyw unijnych.

Odmowa udostępnienia dokumentów takich jak wspomniane powyżej przez podmioty z tej samej grupy kapitałowej nie może być uzasadnieniem dla obniżenia standardu należytej staranności w odniesieniu do wypłat należności między takimi podmiotami.

3.2.1. Przykłady dochowania należytej staranności między podmiotami niepowiązanymi

Płatnicy dokonujący wypłat do podmiotów niepowiązanych również powinni wykazać się należyłą starannością. Wymagania w tym zakresie muszą jednak uwzględniać obiektywną trudność uzyskania przez nich kompleksowej dokumentacji (często zawierającej tajemnicę handlową) od kontrahenta.

Obowiązek dochowania należytej staranności może być uznany za spełniony przykładowo wówczas, gdy łączna kwota wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust 1 oraz 22 ust. 1 ustawy o CIT lub art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o PIT, wypłaconych na rzecz podmiotu niepowiązanego, nie przekracza kilkudziesięciu tysięcy złotych w roku podatkowym, a płatnik posiada oryginał certyfikatu rezydencji lub jego kopię (w przypadkach, gdy dopuszcza to ustawa o CIT oraz ustawa o PIT³⁵).

Ponadto, bazując na powyższym można wskazać przykładowo, że w sytuacji płatnika A dokonującego w roku podatkowym wypłat na rzecz niepowiązanego³⁶ podatnika B w łącznej kwocie 500 tys. zł i posiadającego (1) certyfikat rezydencji podatnika B (oraz ewentualnie inne dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku), oraz (2) oświadczenie podatnika B, że spełnia on warunki umożliwiające zastosowanie stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, płatnik A dochował należytej staranności.

Podejścia wskazane w powyższych przykładach stanowią jedną z możliwych form wykazania przez płatnika A dochowania należytej staranności. Jednocześnie należy podkreślić, że podane przykłady, które mogą być traktowane jako „bezpieczne przystanie”, nie mają zastosowania, jeżeli płatnik posiada informacje (np. dokumentacja handlowa, korespondencja, dane uzyskane przy analizie dokonanej na potrzeby przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu) prowadzące do uzasadnionych wątpliwości co do statusu uzyskującego należności jako podatnika lub rzeczywistego właściciela tych należności.

W przypadku dokonywania na rzecz podmiotów niepowiązanych wypłat na wyższe kwoty (np. kilkaset tysięcy złotych lub więcej) lub tym bardziej w przypadku złożenia przez płatnika

³⁵ Zgodnie z art. 26 ust. 1n ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 9e ustawy o PIT

³⁶ W rozumieniu przepisów o cenach transferowych.

oświadczenia w celu stosowania przy wypłacie metody *relief at source*, płatnik powinien przyjąć wyższy standard należytej staranności.

W ocenie Ministra Finansów dochowanie wyższego standardu należytej staranności przy wypłatach do podmiotów niepowiązanych może obejmować przykładowo dokonywaną okresowo pogłębioną weryfikację danych o podatniku zawartych w pozyskanym certyfikacie rezydencji podatkowej poprzez ich porównanie z dokumentami posiadanymi przez płatnika, w tym umowami lub fakturami, a także z danymi powszechnie dostępnymi. Działania te obejmować mogą w szczególności wykonanie telefonów do kontrahenta lub weryfikację charakteru adresu kontrahenta (tj. czy nie jest to adres w wirtualnym biurze) lub korzystanie z dedykowanych narzędzi eksperckich (np. aplikacji komputerowej lub kwestionariusza zawierającego liczne pytania dotyczące transakcji i informacji o podatniku).

Za dochowanie należytej staranności w przypadku najistotniejszych wypłat, można uznać przykładowo uzyskanie opinii (raportu) niezależnego audytora lub doradcy podatkowego w zakresie działalności odbiorcy należności, sporządzonej na podstawie badania: a) dokumentów, b) faktycznej substancji biznesowej oraz c) przepływów finansowych tego podmiotu, jeżeli tego rodzaju opinia (raport) zostałaby płatnikowi udostępniona.

3.3. Rozporządzenia a należyta staranność

Rozporządzenia (zdefiniowane we wcześniejszej części niniejszego dokumentu) nie wyłączają, ani też nie ograniczają obowiązku dochowania należytej staranności. Przepisy Rozporządzeń wyłączają lub ograniczają wyłącznie stosowanie mechanizmu obowiązkowego poboru podatku u źródła. Natomiast obowiązek dochowania należytej staranności – z uwzględnieniem powyższych wyjaśnień – obowiązuje w przypadku wszystkich płatników i bez względu na kwotę dokonywanych wypłat (tj. bez względu na to, czy kwota wypłat na rzecz jednego podatnika przekroczyła w roku podatkowym kwotę 2 mln zł).

Jednocześnie należy jednak zwrócić uwagę, że przepisy Rozporządzeń i ich uzasadnienie³⁷ mogą stanowić dla płatników wskazówkę przy określaniu ryzyka związanego z płatnościami na rzecz nierezidentów (np. większe ryzyko nieprawidłowości występuje w przypadku płatności o pasywnym charakterze, takich jak odsetki, niż w przypadku wypłat należności za korzystanie lub prawo do korzystania z urządzeń przemysłowych).

³⁷ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12318956/katalog/12555420#12555420>
<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12318958/katalog/12555512#12555512>

4. Zwrot podatku u źródła

4.1. Podmioty uprawnione do występowania z wnioskiem o zwrot podatku u źródła

Do występowania z wnioskiem o zwrot podatku u źródła uprawnieni są podatnicy oraz płatnicy podatku u źródła (ci ostatni w przypadkach, gdy zapłacili podatek z własnych środków i ponieśli ciężar ekonomiczny tego podatku).

Wniosek o zwrot podatku u źródła może zostać podpisany zgodnie z zasadami reprezentacji w danym podmiocie lub przez pełnomocnika.

4.2. Zwrot podatku w przypadku braku ustaleń umownych dotyczących ubruttowania należności

Przepisy art. 28b ust 2 pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 44f ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT wskazują, że z wnioskiem o zwrot podatku u źródła może wystąpić również płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny podatku.

Prawo płatnika do wystąpienia o zwrot podatku u źródła powstanie typowo w przypadku zawarcia w umowie z kontrahentem klauzuli zgodnie, z którą podatek zostanie uiszczony przez płatnika z własnych środków, tzw. klauzula ubruttawiająca (ang. *gross-up / net of tax*). W praktyce gospodarczej występują jednak sytuacje, gdy płatnik ponosi ciężar ekonomiczny podatku nawet wówczas, gdy umowa z kontrahentem nie zawiera tego rodzaju postanowień (np. gdy w danej relacji biznesowej dokonanie ubruttowania jest racjonalnym działaniem płatnika lub gdy płatnik nie posiada możliwości renegocjowania umowy z kontrahentem, bądź też przystępuje do umowy adhezyjnej).

W opisanych powyżej sytuacjach za dopuszczalne należy uznać występowanie przez płatników z wnioskiem o zwrot wpłaconego podatku u źródła. Wniosek ten powinien zawierać informację o przyczynie zapłaty podatku z własnych środków i poniesieniu w związku z tym ciężaru ekonomicznego podatku.

4.3. Tryb wnioskowania o zwrot podatku w przypadkach, gdy podatek jest pobierany również od tej części należności, która nie przekracza kwoty 2 mln zł

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 28b ust 1 ustawy o CIT oraz art. 44f ust. 1 ustawy PIT, tryb zwrotu podatku przewidziany w tych przepisach ma zastosowanie do podatku pobranego zgodnie z art. 26 ust. 2e ustawy o CIT oraz art. 41 ust. 12 ustawy PIT. Wobec powyższego, tryb ten znajdzie zastosowanie do podatku pobranego od kwoty powyżej 2 mln zł (tj. nadwyżki ponad 2 mln zł).

W odniesieniu do podatku pobranego od wypłat należności w części poniżej kwoty 2 mln zł, a więc gdy podstawą pobrania podatku nie będzie art. 26 ust 2e ustawy o CIT (odpowiednio art. 41 ust. 12 ustawy o PIT), zastosowanie znajdą zasady ogólne, tj. w ramach postępowania o stwierdzenie nadpłaty podatku (zgodnie z art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej). Sytuacja taka zaistnieje w przypadku m.in. przejściowego braku prawa do zastosowania zwolnienia /

preferencyjnej stawki wynikającej z właściwej UPO, np. w związku z nieprzedłożeniem przez podatnika certyfikatu rezydencji płatnikowi.

Wobec powyższego, w sytuacji opisanej powyżej, występujący o zwrot powinien zainicjować dwa oddzielne postępowania, tj.:

- 1) w trybie w art. 28b ust. 1 i nast. ustawy o CIT / art. 44f ust. 1 i nast. ustawy o PIT (w stosunku do podatku pobranego od kwot wypłat ponad 2 mln zł), oraz
- 2) na zasadach ogólnych (art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej) w stosunku do podatku pobranego od należności poniżej ww. progu.

4.4. Możliwość wykorzystania raportu niezależnego audytora

W postępowaniu o zwrot również można wykorzystać raport niezależnego audytora lub doradcy podatkowego, o którym mowa w punkcie 3.2.1. Raport taki może być przedstawiony zarówno przez płatnika jak i podatnika. Jego udostępnienie może być uczynić postępowanie bardziej efektywnym i, w rezultacie, pozwolić na szybsze dokonanie zwrotu.

5. Pozostałe zagadnienia

5.1. Próg 2 mln zł

Do kalkulacji progu 2 mln zł nie są wliczane te wypłaty, które objęte są opinią o stosowaniu zwolnienia, uregulowaną w art. 26b ustawy o CIT. Płatnik, obliczając kwotę wypłat dokonywanych należności, w celu ustalenia, czy łączna kwota wypłat nie przekracza 2 mln zł na rzecz jednego podatnika, nie wlicza wypłat, które objęte są obowiązującą opinią o stosowaniu zwolnienia. Pozostałe płatności, które podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła i dokonywane są na rzecz tego podatnika, podlegają sumowaniu w celu weryfikacji czy doszło do przekroczenia progu 2 mln zł.

5.1.1. Od jakiego dnia płatnik CIT, którego rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, powinien stosować nowe zasady poboru podatku u źródła, w tym obowiązek określony w art. 26 ust. 2e ustawy o CIT / art. 41 ust. 12 ustawy o PIT? Od 1 stycznia 2019 r., od 1 lipca 2019 r. czy może od pierwszego dnia roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r. lub po 30 czerwca 2019 r.?

W przepisie art. 44 ust 1 pkt 4 ustawy nowelizującej wprowadzono regulację przejściową. Zgodnie z nią przepisy zobowiązujące do poboru podatku u źródła według znowelizowanych zasad (w tym dodane art. 26 ust. 2e ustawy o CIT i art. 41 ust. 12 ustawy o PIT) stosuje się do wypłat (oraz innych form regulowania zobowiązań) dokonywanych po 31 grudnia 2018 r. Regulacja ta oznacza, że niepokrywający się z rokiem kalendarzowym rok podatkowy płatnika (czy też rok podatkowy podatnika) nie powoduje opóźnień w stosowaniu nowych zasad rozliczania podatku z tytułu dochodów (przychodów) uzyskanych w Polsce (w tym obowiązku poboru podatku po przekroczeniu progu 2 mln zł). Należy w tym miejscu podkreślić, że podatek u źródła nie jest podatkiem rozliczanym rocznie.

Wobec powyższego, płatnicy, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy, mają obowiązek stosowania nowych zasad poboru podatku u źródła od 1 stycznia 2019 r. W tym zakresie płatnik uprawniony jest jednak uwzględniać przepisy Rozporządzeń, pozwalających (czasowo bądź bezterminowo) na niepobranie podatku u źródła w stosunku do określonych płatności lub kategorii podmiotów. Wartość należności od których nie pobrano podatku u źródła na podstawie Rozporządzeń wliczane są w celu weryfikacji przekroczenia progu 2 mln zł. Oznaczać to będzie, że w przypadku wypłacania do końca czerwca 2019 r. należności, dla których na podstawie Rozporządzeń przewidziane zostało ograniczenie stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o CIT i art. 41 ust. 12 ustawy o PIT, ich suma powinna zostać wzięta pod uwagę przy weryfikacji przekroczenia 2 mln zł w przypadku dokonywania dalszych płatności po 1 lipca 2019 r.

5.1.2. Czy próg 2 mln zł odnosi się do roku podatkowego czy kalendarzowego, a jeśli podatkowego, to czy w przypadku podatników, u których rok podatkowy zaczął się przed styczniem 2019 r., próg ten należy liczyć z uwzględnieniem płatności dokonywanych przed 1 stycznia 2019 r.?

Regulując kwestię okresu uwzględnianego na potrzeby limitu 2 mln zł, zarówno ustawa o PIT, jak i ustawa o CIT, odnoszą się do roku podatkowego.

W sytuacji, gdy podatnikiem jest osoba fizyczna, wówczas na gruncie ustawy o PIT okresem, do którego powinien odnosić się płatnik jest zawsze rok kalendarzowy (jest to bowiem rok podatkowy w rozumieniu tej ustawy). W konsekwencji w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, czyli wypłat dokonywanych na rzecz osób fizycznych, limit 2 mln zł odnosił się będzie do płatności dokonanych przez płatnika od 1 stycznia 2019 r.

Na gruncie ustawy o CIT, czyli w przypadku wypłat dokonywanych na rzecz osób prawnych:

- limit 2 mln zł odnoszony jest do płatności dokonanych w roku podatkowym płatnika;
- art. 44 ust. 1 pkt 4 ustawy nowelizującej stanowi, że m.in. art. 26 ust. 2e-2l ustawy o CIT stosuje się do wypłat dokonanych po 31 grudnia 2018 r. W konsekwencji, przy weryfikacji przekroczenia limitu 2 mln zł nie należy uwzględniać płatności dokonanych do 31 grudnia 2018 r.;
- jednocześnie, w przypadku, w którym rok podatkowy płatnika jest inny niż rok kalendarzowy (np. rozpoczął się w 2018 r. i skończy w trakcie 2019 r.), z art. 44 ust. 1 pkt 4 ustawy nowelizującej wynika, że dla płatności dokonanych na rzecz podatników podatku dochodowego od osób prawnych od 1 stycznia 2019 r. (data wejścia w życie nowych przepisów) do końca tego roku podatkowego limit wypłat wynosi 2 mln zł. We wskazanym przykładzie, limit wypłat będzie liczony na nowo (według znowelizowanych przepisów ustawy o CIT) dla każdego kolejnego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 1 stycznia 2019 r.

Przykładowo, jeśli rok podatkowy płatnika rozpoczął się w 2018 r. i trwać będzie do końca października 2019 r., to w stosunku do płatności dokonanych od 1 stycznia 2019 r. do 31 października 2019 r. na rzecz podatnika podatku dochodowego od osób prawnych próg wynosi 2 mln zł. Jednocześnie limit będzie obliczany na nowo dla płatności dokonywanych w nowym roku podatkowym płatnika, tj. od dnia 1 listopada 2019 r. W przypadku natomiast roku podatkowego trwającego od 1 marca 2018 r. do 28 lutego 2019 r., limit 2 mln zł powinien zostać obliczony za okres od 1 stycznia 2019 r. do 28 lutego 2019 r., w przypadku kolejnych lat podatkowych limit będzie obliczany na nowo od 1 marca 2019 r.

Jednocześnie należy wskazać, że po przekroczeniu progu obliczonego zgodnie z powyższymi zasadami, możliwe jest korzystanie z postanowień zawartych w Rozporządzeniach i niepobieranie – na zasadach tam wskazanych – podatku u źródła od dokonywanych wypłat.

5.1.3. Czy limit 2 mln zł liczony jest od 1 stycznia 2019 r. pomimo że zgodnie z Rozporządzeniami w stosunku do części płatności przepisy art. 26 ust 2e ustawy o CIT i art. 41 ust. 12 ustawy o PIT będą efektywne od 1 lipca 2019r.?

Dokonywanie na rzecz podmiotów określonych w Rozporządzeniach płatności w trakcie całego 2019 r., powodować będzie konieczność uwzględnienia w progowej kwocie 2 mln zł wypłat, które skorzystały z wyłączeń i ograniczeń stosowanych na podstawie Rozporządzeń jedynie przez część 2019 r.

Przykład:

Polska spółka w lutym 2019 zapłaci 3 mln zł za usługi niematerialne na rzecz nierezydenta z państwa z którym obowiązuje UPO i kolejnej płatności za takie usługi dokonywać będzie we wrześniu 2019 r. Dokonana w lutym 2019 r. zapłata na rzecz tego podatnika uwzględniana będzie dla potrzeb ustalenia przekroczenia progu 2 mln zł.

5.1.4. Ustalanie limitu 2 mln zł w przypadku wypłaty dokonywanej na rzecz spółki osobowej położonej w innych niż Polska jurysdykcjach

W przypadku wypłat dokonywanych na rzecz spółki osobowej (niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych), stosowane są dotychczasowe zasady przypisywania dochodu do poszczególnych podatników. W takiej sytuacji, z uwagi na transparentność podatkową spółki, oznacza to sumowanie wszelkich wypłat dokonywanych w roku podatkowym bezpośrednio na rzecz **podatników**, tzn. poszczególnych wspólników tej spółki osobowej, będących podatnikami podatków dochodowych.

5.2. Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kwoty podatku uiszczanej przez płatnika tzw. kwoty ubruttowienia

Ubruttowienie należności może wynikać z postanowień umów zawieranych z kontrahentami (zawarcie klauzuli ubruttawiającej, patrz pkt 4.2). Istnieją jednak również przypadki, gdy uiszczenie podatku przez płatnika nie wynika z postanowień umownych, lecz płatnik dokonuje rozliczenia podatku z organem podatkowym dobrowolnie, bez wyraźnego nałożenia na niego takiego obowiązku w umowie.

Jeżeli ubruttowienie wynika z klauzuli zawartej w umowie pomiędzy płatnikiem a kontrahentem kwota ubruttowienia podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w przypadku, gdy koszt został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23 ust 1. ustawy o PIT.

5.3. Na czym polega czasowe ograniczenie stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o CIT art. 41 ust. 12 ustawy o PIT przewidziane w Rozporządzeniach?

Należy mieć na uwadze, że § 3 Rozporządzeń adresowany jest wyłącznie do podmiotów prowadzących **rachunki papierów wartościowych** lub **rachunki zbiorcze**. Obowiązki

omawianego § 3 rozporządzenia oznacza, że w przypadku wypłacania przez płatnika należności za pośrednictwem rachunku papierów wartościowych lub rachunku zbiorczego, próg 2 mln zł **dla danego podatnika** rozpatrywany jest odrębnie dla wypłat dokonywanych za pośrednictwem tych rachunków, odrębnie zaś dla pozostałych wypłat. Dopiero przekroczenie któregośkolwiek z tych dwóch „częstkowych” progów będzie skutkowało obowiązkowym pobraniem podatku u źródła według nowych zasad.

5.4. Korekty wysokości podatku u źródła dokonane po zakończonym roku podatkowym

W przypadku dokonania korekty wcześniej dokonanego rozliczenia podatku u źródła, gdy tego rodzaju korekta:

- wynika z powiększenia należności do wypłaty mieszczącej się w zakresie przedmiotowym podatku u źródła – taka korekta pozostanie bez wpływu na wcześniejsze płatności i będzie na potrzeby nowowprowadzonych regulacji dot. podatku u źródła uwzględniana w momencie jej rozliczenia (w związku z kasowym charakterem podatku u źródła);
- wynika ze zmniejszenia uprzednio wypłaconej należności:
 - jeżeli korekta należności zostanie rozliczona między kontrahentami poprzez zmniejszenie ceny realizowanych w przyszłości świadczeń – taka korekta pozostanie bez wpływu na dokonywane wcześniej rozliczenia podatku u źródła (strony ekonomicznie wyrównają swoje rozliczenia przy kształtowaniu ceny przyszłych świadczeń);
 - jeżeli korekta należności skutkuje otrzymaniem dokumentu korygującego wcześniejsze rozliczenia (w następstwie którego podatnik dokonuje zwrotu należności bądź części należności na rzecz płatnika, bądź też dochodzi do rozliczenia w innej formie, np. potrącenia) – w związku z faktem kasowego charakteru podatku u źródła oraz z uwagi na to, że w momencie dokonania płatności płatnik uznał pobrany podatek za pobrany należnie, **brak jest podstaw do pomniejszenia (na skutek dokonanej korekty należności) bieżących wpłat podatku u źródła do organu podatkowego**, natomiast dokonanie korekty rozliczenia będzie uprawniało do wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku u źródła w odniesieniu do korygowanej kwoty. Wniosek o zwrot podatku u źródła powinien wskazywać na przyczynę jego złożenia.

5.5. Organ właściwy do złożenia oświadczenia z art. 26 ust 7a ustawy o CIT w przypadku gdy składa je więcej niż jedna osoba (art. 26 ust. 7d pkt 2 ustawy o CIT)

Przepis art. 26 ust. 7d ustawy o CIT nie modyfikuje zasad ustalania organu właściwego do złożenia oświadczenia – w przypadku, gdy więcej niż jedna osoba obowiązana jest do złożenia oświadczenia, **właściwy organ należy ustalić zgodnie z art. 28b ust. 15 ustawy o CIT** (do ustalonego organu podatkowego kierowane jest jedynie zgłoszenie, o którym mowa

w art. 26 ust. 7d pkt 2 ustawy o CIT, natomiast samo oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust 7a ustawy o CIT składane jest przez wszystkie obowiązane osoby, w tym osobę dokonującą zgłoszenia, w formie, która umożliwi przekazanie do organu podatkowego dowodu złożenia tych oświadczeń; przekazanie to następuje poprzez dokonanie wspomnianego wyżej zgłoszenia).

W praktyce, w omawianym wyżej przypadku podpis elektroniczny pod dokumentem WH-OSC składa jedna osoba, jednak konieczne jest dołączenie do WH-OSC dokumentów potwierdzających fakt, że wszystkie osoby, które były zobowiązane do złożenia oświadczenia, faktycznie to oświadczenie złożyły (trzeba przy tym zwrócić uwagę na instrukcję dołączania załączników dostępną przy każdym formularzu). Samo złożenie oświadczenia przez zobowiązane do tego osoby (w tym przez osobę, która podpisuje elektronicznie dokument WH-OSC) następuje w formie, która obowiązuje u danego płatnika (np. na piśmie – wówczas dołączane do WH-OSC mogą być skany podpisanych dokumentów, czy też elektronicznie). W konsekwencji, w związku z daną płatnością płatnik składa tylko jeden dokument WH-OSC (tj. nie składają tego dokumentu poszczególne osoby posiadające status kierownika jednostki, gdy jest ich kilka, lecz jedna z tych osób zgodnie z akapitem powyżej), z dołączonymi dowodami, że oświadczenie złożyły wszystkie zobowiązane do tego osoby.