

Warszawa, 17 czerwca 2021 r.  
KL/240/175/PP/2021

Pan  
**Jan Sarnowski**  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

*Szanowny Panie Ministrze,*

w odpowiedzi na pisma z dnia 11 czerwca 2021 r. znak SP3.8200.2.2021 oraz SP3.8200.3.2021, kierujące do konsultacji społecznych projekty z dnia 10 czerwca 2021 r. rozporządzeń Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej zmieniające rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz zmieniające rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 41 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przekazuję rekomendacje Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Maciej Witucki  
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Rekomendacje Konfederacji Lewiatan do projektów rozporządzeń Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie odroczenia do dnia 31 grudnia 2021 r. stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 41 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.



**Rekomendacje Konfederacji Lewiatan do projektów rozporządzeń Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie odroczenia do dnia 31 grudnia 2021 r. stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 41 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

Zgodnie z przedstawionymi projektami planowane jest odroczenie do 31 grudnia 2021 r. nowych zasad poboru podatku u źródła.

**Konfederacja Lewiatan zdecydowanie pozytywnie ocenia odroczenie wejścia w życie zmian w zakresie zasad poboru podatku u źródła do momentu wyjaśnienia wszystkich zagadnień, wątpliwości i wprowadzenia stosownych poprawek do uchwalonych przepisów.**

Zgodnie z nowymi zasadami poboru podatku u źródła na płatników nałożono by wiele wykraczających poza ich możliwości obowiązków, w szczególności odnoszących się do procesu dokumentowania i wykazania dochowania należytej staranności, szerszego procesu weryfikowania i gromadzenia dokumentów. W naszej ocenie z uwagi na wyjątkowe uwarunkowania doby pandemii COVID-19, niezasadne jest obciążenie płatników i podatników dodatkowymi obowiązkami w tym czasie.

Od 1 stycznia 2019 roku wprowadzono istotne zmiany do polskiego systemu WHT, m.in. nową definicję pojęcia rzeczywistego właściciela, rozszerzono szczególną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 22c), a przede wszystkim nałożono na płatników obowiązek należytej staranności w rozliczeniach WHT (art. 26 ust. 1 ustawy o CIT) oraz wprowadzono ograniczenia (częściowo zawieszono do 30 czerwca 2021 r.) w stosowaniu UPO lub zwolnień z WHT w odniesieniu do nadwyżki płatności powyżej równowartości 2.000.000 zł, wraz z dedykowanym mechanizmem zwrotu nadpłaconego WHT, jeśli zastosowanie UPO lub WHT do nadwyżki okaże się zasadne (tzw. system pay and refund).

Przygotowując się do wypłaty dywidendy spółka powinna zadbać o uzyskanie aktualnego, oryginalnego certyfikatu rezydencji podatkowej odbiorcy dywidendy (art. 26 ust. 1 oraz ust. 1i-1j ustawy o CIT), jednak z uwagi na sytuację epidemiczną, obecnie dopuszczalne jest wydłużenie stosowania certyfikatów rezydencji podatkowej wydanych w 2019 lub (od 16 kwietnia 2021 r.) w 2020 roku w drodze pisemnego oświadczenia odbiorcy dywidendy o braku zmian w jego rezydencji podatkowej i danych objętych certyfikatem, stosownie do przepisów art. 31ya ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1842).

W przypadku stosowania zwolnienia partycypacyjnego konieczne jest również uzyskanie aktualnego pisemnego oświadczenia odbiorcy dywidendy o spełnieniu warunków do zastosowania takiego zwolnienia, odnoszących się do rezydencji podatkowej odbiorcy i niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dochodów.



Dodatkowo, jeśli starci moc rozporządzenie 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, wówczas katalog obowiązków płatników wypłacających dywidendę zostanie powiększony o:

- konieczność badania sumy wypłacanych w danym roku za granicę na rzecz tego samego odbiorcy należności podlegających WHT w kontekście limitu 2.000.000 zł,
- pobór WHT od nadwyżki sumy płatności powyżej limitu 2.000.000 zł, albo terminowe złożenie oświadczenia o braku przesłanek negatywnych do stosowania preferencyjnego opodatkowania na podstawie UPO, lub stosowania zwolnienia partycypacyjnego, o którym mowa w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT.

Po wypłacie dywidendy dochodzą dodatkowe obowiązki polegające na:

- obowiązku zapłaty podatku (WHT) w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu pobrania podatku – podatek podlega zapłacie na rachunek bankowy właściwego naczelnika urzędu skarbowego,
- obowiązku uwzględnienia płatności w informacji IFT-2R (gdy odbiorca jest polskim nie rezydentem podatkowym),
- obowiązku uwzględnienia płatności w deklaracji CIT-6R (gdy odbiorca jest polskim rezydentem podatkowym) lub CIT-10Z (gdy odbiorca jest polskim nierezydentem podatkowym).

Niezależnie od powyższego, dokonując wypłaty dywidendy spółka działając jako płatnik WHT powinna dochować również należytej staranności, przy uwzględnieniu charakteru oraz skali prowadzonej działalności, powiązań z odbiorcą dywidendy.

Obowiązek dochowania należytej staranności dotyczy zatem wykonywania obowiązków płatnika, do których obok obliczenia, pobrania i zapłaty podatku należy także udokumentowanie i zweryfikowanie rezydencji podatkowej odbiorcy płatności. Pojęcie „należytej staranności” nie zostało zdefiniowane w przepisach. Jest to pojęcie nieostre, co oznacza, że jego wykładania może różnić się od okoliczności danej sprawy, z uwagi na uznaniowy charakter wykładni.

W myśl art. 26 ust. 1 ustawy o CIT, płatnik WHT jest obowiązany do dochowania należytej staranności, a przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Z treści projektu wynika, że obowiązek dochowania należytej staranności aktualizuje się, gdy płatnik stosuje obniżone stawki WHT wynikające z UPO (*umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*), albo zwolnienia partycypacyjne, niezależnie od kwoty płatności, zaś zakres wymagań wobec płatnika powinien być wyższy, gdy odbiorcą płatności jest podmiot powiązany. W treści projektu objaśnień wskazano również, że obowiązek należytej staranności powinien być rozumiany m.in. jako weryfikowanie zgodności otrzymanych od podatnika WHT (*odbiorcy płatności*) dokumentów ze stanem faktycznym (*np. w kontekście formalnej rezydencji podatkowej i faktycznego miejsca zarządu, zastosowanych struktur optymalizacyjnych, występowania powiązań z podmiotami o rezydencji*

w tzw. *rajach podatkowych*), czy też weryfikacji statusu uprawnionego właściciela (*ang. beneficial owner*) w kontekście rzeczywistego charakteru jego działalności gospodarczej. Wspominana weryfikacja powinna odbywać się z uwzględnieniem informacji dostępnych publicznie, jednak w przypadku podmiotów powiązanych, weryfikacja powinna uwzględniać także dane dostępne wewnętrznie (*niepubliczne*).

W świetle treści art. 26 ust. 1 ustawy o CIT, obowiązek dochowania należytej staranności dotyczy zarówno płatności odsetkowych, należności licencyjnych, jak i dywidend.

Ze względu na niedookreślony charakter obowiązku dochowywania należytej staranności, a także fakt, że na gruncie prawa podatkowego ciężar dowodzenia spoczywa na podatniku (*w tym przypadku, na płatniku WHT*), w praktyce przyjmuje się najszerszą interpretację, która sprowadza się do weryfikacji nie tylko ustawowych (*lub umownych*) warunków preferencji podatkowych, ale również obejmuje skompletowanie wszystkich dostępnych dowodów potwierdzających fakt spełnienia warunków do zastosowania preferencyjnego opodatkowania (*lub zwolnienia*) WHT, w tym także weryfikację odbiorcy płatności z perspektywy prowadzenia rzeczywistej działalności oraz posiadania statusu rzeczywistego odbiorcy płatności.

Konkludując należy podkreślić, że nowe regulacje zawierają szereg obowiązków, dokonywania dodatkowych czynności polegających na rozszerzeniu weryfikacji, które nie zostały w sposób dostateczny wyjaśnione, a mogą spowodować w konsekwencji utrudnienia podatkowe i nałożenie na przedsiębiorców wysokich kar pieniężnych.

**Konfederacja Lewiatan KL/240/175/PP/2021**

