

Warszawa, 28 czerwca 2019 r.
KL/237/119/PP/2019

Pan
Marian Banaś
Minister Finansów

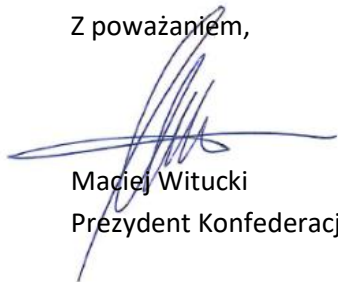
Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do opublikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów Projektu objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. „Zasady poboru podatku u źródła”, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Jednocześnie zwracam się z uprzejmą prośbą o spotkanie z przedstawicielami Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan w celu omówienia i rozszerzenia wskazanych w niniejszej opinii wątpliwości.

Licząc, że spotkanie będzie możliwe w niedalekiej przyszłości, uprzejmie proszę o wyznaczenie dogodnego dla przedstawicieli Ministerstwa Finansów miejsca i terminu spotkania. Jednocześnie chciałbym poddać pod rozagę odbycie spotkania w siedzibie Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załączniki:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. „Zasady poboru podatku u źródła”.



Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. „Zasady poboru podatku u źródła” (dalej: Projekt)

1. Data przedstawienia uwag do Projektu (str. 2)

Zgodnie z informacją na str. 2 Projektu, uwagi do Projektu mogą zostać przedstawione do dnia 30 czerwca 2019 r.

Biorąc jednak pod uwagę fakt, że od 1 lipca 2019 r. zaczną obowiązywać przepisy, które na tyle „(...) modyfikują przyjęty dotychczas w polskim systemie podatkowym mechanizm poboru podatku u źródła”, że „Istotne jest (...) pisemne przedstawienie kierunku interpretacji tych przepisów przez Ministra Finansów” (str. 2 Projektu), zasadnym jest dalsze odroczenie wejścia w życie tych przepisów co najmniej do momentu wypracowania finalnej wersji objaśnień podatkowych dot. zasad poboru podatku u źródła. Tym bardziej, że Ministerstwo Finansów nie ustosunkowało się formalnie do uwag zgłoszonych podczas konsultacji podatkowych, które były prowadzone z partnerami społecznymi i były zbierane do 22 lutego 2019 r., a które dotyczyły praktycznych wątpliwości i/lub trudności w zastosowaniu omawianych przepisów.

2. Modyfikacja zasad opodatkowania podatkiem u źródła określonych kategorii dochodów (str. 5 Projektu)

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, jakoby nowe przepisy dot. poboru podatku u źródła nie zmieniały zasad opodatkowania tym podatkiem określonych kategorii dochodów, a jedynie modyfikowały sposób weryfikacji podatnika pod kątem skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania u źródła. Dzieje się tak bowiem zwłaszcza w kontekście dywidend i usług niematerialnych, w przypadku których zgodnie z Projektem należy badać każdorazowo spełnienie kryterium tzw. beneficial ownera, chociażby kryterium takie nie wynikało z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które to umowy są aktem prawnym hierarchicznie wyższego rzędu niż ustawy krajowe.

3. Ad. Uciążliwość przepisów (str. 5 Projektu)

W kontekście treści Projektu nie można się zgodzić z twierdzeniem, jakoby nowe przepisy dot. podatku u źródła nie „(...) powinny być interpretowane jako wprowadzające ograniczenia bądź uciążliwości dla uczciwego biznesu korzystającego w jakiegokolwiek formie z kapitału, usług, myśli technicznej, urzędzeń i świadczeń wymienionych powyżej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła” (str. 5 Projektu). Biorąc pod uwagę przewidzianą w przepisach konieczność weryfikowania statusu tzw. beneficial ownera - zwłaszcza w kontekście usług nabywanych od podmiotów niepowiązanych, na których dokumentowanie polski płatnik często nie ma żadnego wpływu, natomiast jest on zobowiązany do ubruttowienia płatności - może się okazać, że mechanizm



zwrotu pobranego podatku będzie de facto niedostępny dla płatnika z powodu braku posiadania dostatecznych informacji o odbiorcy wypłat. Tym samym nowe przepisy mogą spowodować wzrost kosztów u polskich podmiotów o ok. 25%.

Należy również podkreślić, że wprowadzony mechanizm poboru podatku u źródła znacząco pogarsza konkurencyjność polskich podmiotów – zakładając bowiem, że w pewnych sytuacjach odzyskanie podatku przez płatnika (który był zmuszony do ubruttowienia płatności) będzie niemożliwe i doprowadzi do efektywnego zwiększenia kosztów (np. w zakresie usług reklamowych online), to podmioty zagraniczne sprzedające swoje towary lub usługi na rynku polskim i konkurujące z polskimi podmiotami nadal zachowają możliwość tańszego nabywania tych przykładowych usług reklamowych, ponieważ nie będą one zobowiązane do stosowania mechanizmu poboru podatku.

Ponadto, zakładając hipotetycznie, że polski płatnik uzyskałby dostęp do niezbędnych informacji o odbiorcy płatności, to prowadzenie wielomiesięcznych postępowań w celu odzyskania tego podatku będzie stanowiło dodatkowe i istotne obciążenie dla płatników.

Na koniec warto również zwrócić uwagę na szczególny przypadek dużych firm międzynarodowych (dostawców popularnych usług) stosujących w swoich umowach bądź warunkach świadczenia usług klauzule ubruttowiające. Jeżeli taki podmiot ma w Polsce znaczną liczbę niepowiązanych klientów, to miesięcznie mogą być przez nich inicjowane dziesiątki lub nawet setki odrębnych postępowań w zakresie zwrotu podatku u źródła, które to postępowania będą musiały zostać rozpatrzone przez organy podatkowe. Jednakże, nawet jeżeli pierwsze z listy ww. postępowań zostanie rozpatrzone pozytywnie (tj. zwrot podatku zostanie przyznany), to przepisy nie przewidują żadnej procedury pozwalającej na automatyczne pozytywne rozpatrzenie innych wniosków złożonych przez pozostałych płatników w tej samej merytorycznie sprawie (dotyczących tych samych usług). Co więcej, w takim przypadku nie jest również możliwe wystąpienie przez płatnika - który już jeden taki pozytywny zwrot uzyskał i uiszcza podatek od kolejnych płatności - z wnioskiem o wydanie opinii potwierdzającej brak konieczności dalszego pobierania podatku u źródła. Oznacza to, że zarówno zasoby organów podatkowych, jak i zasoby płatników zostaną wykorzystane nieefektywnie, a to spowoduje istotną stratę dla całej gospodarki ze względu na biurokrację. W tym miejscu należy przypomnieć zaś, że zgodnie z normą art. 125 Ordynacji podatkowej jedną z naczelnych zasad postępowania podatkowego jest zasada ekonomiki postępowania - tj. organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

4. Rzeczywiste możliwości dostępne dla płatnika (str. 5 Projektu)

Zgodnie z Projektem „*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*” (str. 5 Projektu). Powyższa deklaracja zasługuje na aprobatę. Niemniej, z objaśnień podatkowych winny wynikać jasne instrukcje wyjaśniające czym są ww. rzeczywiste możliwości i jak



można w granicach racjonalności udowodnić, że pewne dowody są dla płatnika niedostępne. W szczególności, powinno być natomiast wyjaśnione jednoznacznie, jakie dowody i jakie analizy powinny zostać przez płatnika przeprowadzone.

5. Wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu podatku u źródła (str. 6 Projektu)

Należy wskazać, że z jednej strony Ministerstwo Finansów wskazuje, że przepisy będą stosowane „(...) z uwzględnieniem racjonalności i rzeczywistych możliwości dostępnych dla płatnika przy gromadzeniu i przedstawianiu dowodów(...)” (por. str. 5 Projektu), a z drugiej strony „(...) 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 weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego” (str. 6-7 Projektu). Powyższe dwa twierdzenia zestawione ze sobą stanowią jawną sprzeczność. Jest wysoce prawdopodobne, że względem podmiotów niepowiązanych dostęp do pewnych informacji i dowodów nt. odbiorcy płatności może być niemożliwy dla polskiego płatnika i jednocześnie to ten płatnik poniesie dodatkowy koszt wynikający z ww. podatku. Należy mieć bowiem na uwadze, że standardem we wzorach umownych narzucanych przez zagranicznych dostawców są klauzule ubruttowiające, oznaczające, że dostawca ma zawsze prawo do otrzymania pełnej kwoty uzgodnionego wynagrodzenia, nawet jeżeli lokalnie istnieje obowiązek poboru podatku u źródła. Takie klauzule ubruttowiające są narzucane zwłaszcza przez największe firmy międzynarodowe, względem których polscy klienci nie mają żadnej siły negocjacyjnej. Tym samym, procedura zwrotu może okazać się procedurą efektywnie niedostępną dla płatnika.

6. Mechanizmy, na mocy których płatnik uprawniony jest do zastosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności, pomimo przekroczenia progu kwotowego (str. 8-12 Projektu)

Odnosnie do oświadczenia, które mogłoby zostać złożone przez płatnika – skoro zdaniem Ministerstwa celem oświadczenia jest, aby płatnik po przeprowadzeniu weryfikacji z zachowaniem należytej staranności dał rękojmię prawidłowości rozliczenia należnego podatku - to koniecznym jest, aby w objaśnieniach podatkowych wyjaśniono znaczenie terminu „należyta staranność”. Należy bowiem pamiętać, że koncept ten nie jest znany na gruncie podatków dochodowych, a na gruncie podatku od towarów i usług prowadził do wielu istotnych wątpliwości i do dnia dzisiejszego nie został skutecznie i jednoznacznie zdefiniowany. Tymczasem nakładanie na zarząd płatnika odpowiedzialności karnej, a na spółkę będącą płatnikiem odpowiedzialności podatkowej za niedopełnienie pewnych procedur bez zdefiniowania czym te procedury są godzi w zasadę zaufania do organów państwa i jest środkiem nieproporcjonalnym. Powoduje to,

member of **BUSINESSEUROPE**



że omawiane oświadczenie może być instrumentem faktycznie niedostępnym dla uczciwych i rzetelnych płatników, co pozostaje sprzeczne z założeniem, że omawiane przepisy nie miały stanowić „uciążliwości dla uczciwego biznesu” (por. str. 5 Projektu).

Co więcej, skoro pojęcie należytej staranności nie jest wyjaśnione ani w przepisach podatkowych, ani w doktrynie podatkowej, to tym bardziej nie jest jasne jak należy udokumentować dochowanie należytej staranności.

Odnosząc do opinii o zastosowaniu zwolnienia – zgodnie z przepisami z wnioskiem o taką opinię może wystąpić zarówno podatnik, jak i polski płatnik w zakresie niektórych kategorii dochodów. Należy wskazać, że aby złożyć wniosek o ww. opinię zagraniczny podatnik – mimo braku prowadzenia działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – bezwzględnie musi posiadać polski numer identyfikacji podatkowej (tzw. NIP). Mamy w tej sytuacji do czynienia z pewnym impasem – z jednej strony bowiem bramka do składania wniosków nie pozwala na złożenie wniosku bez wypełnienia pola NIP, a z drugiej strony urzędy skarbowe odmawiają nadania numeru NIP zagranicznemu podmiotowi jedynie na potrzeby złożenia wniosku, bowiem w takiej sytuacji przepisy o identyfikacji podatników i płatników nie przewidują możliwości rejestracji dla celów podatkowych w Polsce.

Ponadto pragniemy wskazać, że z informacji zgłaszanych przez przedsiębiorstwa, niektóre z nich mają kłopot z uzyskaniem oryginałów:

- oświadczenia od kontrahenta, wskazującego rzeczywistego właściciela wypłacanych należności;
- oświadczenia od kontrahenta, potwierdzającego miejsce prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej;
- oryginału certyfikatu rezydencji podatkowej rzeczywistego odbiorcy należności.

Są one ważne 2 miesiące co determinuje, że proces ich uzyskiwania powinien odbywać się w trybie ciągłym. Część firm niechętnie lub w ogóle nie chce wydawać setek oświadczeń.

Sugerujemy także dodanie następującego fragmentu w objaśnieniach podatkowych w punkcie 1.4 na końcu:

„Czwarte rozwiązanie przewidziane jest na gruncie przepisów ustawy o CIT i znajduje zastosowanie w odniesieniu do podmiotów, które zostały zwolnione z podatku dochodowego zapisami artykułu 6 ustawy o CIT. Płatnicy nie pobierają podatku u źródła od dochodów wypłacanych podmiotom zwolnionym z podatku dochodowego na podstawie art. 6 ustawy o CIT.”

Istnieje grupa podmiotów krajowych, które w oczywisty sposób zwolnione są z podatku dochodowego literalnym brzmieniem ustawy o CIT (np. NBP, ZUS, fundusze emerytalne i fundusze inwestycyjne). Płatnikiem podatku u źródła dla tych podmiotów bardzo często jest bank depozytariusz. Jednak banki depozytariusze twierdzą, iż brzmienie znowelizowanej ustawy jest niejasne i niesie dla nich bardzo duże ryzyko prawno-podatkowe, których banki nie chcą ponosić. W związku z tym, od 1 lipca 2019 r., banki zamierzają nie tylko ignorować fakt, że ustawa o CIT

explicite zwalnia niektóre podmioty z podatku dochodowego, ale również zamierzają pobierać podatek u źródła od pierwszej wypłaconej przez nich złotówki (zatem ignorując również zdefiniowany w ustawie próg 2 milionów PLN). Takie podejście banków depozytariuszy sprawi, w szczególności, iż wszystkie dywidendy wypłacane przez krajowe spółki podmiotom krajowym, które zwolnione są z CIT, będą przez banki obciążane podatkiem u źródła. Następnie wszystkie zwolnione z podatku podmioty krajowe będą gremialnie wnioskować o zwrot takiego podatku przez polskie urzędy skarbowe. Rozwiązanie takie sprawi, że dochody budżetu państwa nie wzrosną, zwiększy się natomiast nakład pracy ponoszony przez urzędników państwowych oraz pracowników podmiotów zwolnionych z opodatkowania, który będzie konieczny, by obsłużyć zwroty niesłusznie pobranego przez banki podatku u źródła od dochodów wypłacanych podmiotom ustawowo zwolnionym od CIT. Wobec powyższego jasne sformułowanie, iż podatku u źródła nie należy pobierać od dochodów wypłacanych podmiotom krajowym, które zostały zwolnione od podatku przez zapisy art. 6 ustawy o CIT, spowoduje, iż proces pobierania podatku skoncentruje się na podmiotach, które faktycznie mogły w przeszłości dokonywać nadużyć i zwiększy efektywność poboru podatku od takich podmiotów.

7. Rzekome istnienie klauzuli beneficial owner nawet gdy dana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawiera jej (str. 17 Projektu)

Nie można się zgodzić z twierdzeniem, że warunkiem zastosowania danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – nawet gdy umowa ta nie zawiera klauzuli beneficial owenera – jest ustalenie osoby podatnika, a więc ustalenie wobec kogo powstał obowiązek podatkowy. Na potwierdzenie ww. twierdzenia Ministerstwo Finansów powołuje kilka wyroków wydanych przez Naczelny Sąd Administracyjny. Co więcej samo Ministerstwo wskazuje, że linia orzecznicza w tym zakresie nie jest jednolita, gdyż dostępne są również przeciwne wyroki wydane przez ten sąd. Przedmiotowe wyroki zostały wydane na gruncie bardzo specyficznej transakcji tj. transakcji cash pooling, gdzie argumentacja zasadza się na fakcie, że odsetki są roszczeniem akcesoryjnym związanym z istnieniem roszczenia głównego. Co więcej należy podkreślić, że teza z ww. wyroków – jakoby cash pool leader nie był podatnikiem podatku u źródła, gdyż odsetki przynależą do podmiotów zasilających cash pool swoimi środkami finansowymi (akcesoryjność roszczeń) nie przyjęła się w innych krajach – tj. w innych jurysdykcjach za podatnika w systemach cash poolingowych uważany jest zawsze cash pool leader.

Mając zatem na uwadze powyższe, wywodzenie konieczności weryfikowania statusu beneficial owenera w zakresie nabywanych usług w świetle braku takiego wymogu w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie znajduje uzasadnienia i stanowi naruszenie przepisów prawa podatkowego.

Przepisy art. 22 ustawy o CIT nie zawierają warunku posiadania statusu właściciela rzeczywistego przez podmiot otrzymujący dywidendę (w przeciwieństwie do zwolnienia z podatku przewidzianego przez art. 21 ustawy o CIT) stąd w naszej opinii, podmiot otrzymujący należności z tytułu dywidend



chcący skorzystać ze zwolnienia przewidzianego przez art. 22 ustawy o CIT nie musi posiadać statusu właściciela rzeczywistego należności.

Warunki do wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia

Zgodnie z art. 26b ust. 1 ustawy o CIT dotyczącym instytucji tzw. „opinii o stosowaniu zwolnienia” wnioskodawca składając wniosek o wydanie przedmiotowej opinii musi wykazać, że podatnik otrzymujący dywidendę spełnia przesłanki wskazane w art. 22 ust. 4-6. Katalog tych przesłanek nie zawiera warunku badania statusu odbiorcy dywidendy jako właściciela rzeczywistego (przeciwieństwie do katalogu należności przewidzianych w art. 21 ustawy o CIT). Czy w odniesieniu do literalnego brzmienia przepisów, wnioskodawca występujący z przedmiotowym wnioskiem, musi wykazywać w tym wniosku, że odbiorca dywidendy jest właścicielem rzeczywistym należności?

Naszym zdaniem w przypadku składania wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia w odniesieniu do dywidendy wnioskodawca nie ma obowiązku wykazywania statusu odbierającego dywidendę jako właściciela rzeczywistego przedmiotowej należności.

Co więcej, naszym zdaniem, obowiązku udowodnienia statusu odbiorcy dywidendy jako właściciela rzeczywistego nie nakłada przepis art. 26b ust. 3 pkt 2) (istnienie uzasadnionych wątpliwości co do statusu rzeczywistego właściciela po stronie organu) oraz pkt 4) (istnienie uzasadnionych wątpliwości co do braku prowadzenia działalności gospodarczej w kraju swojej siedziby po stronie organu), ponieważ biorąc pod uwagę treść art. 26b ust. 1, organ może powziąć uzasadnione wątpliwości co do statusu odbiorcy należności oraz prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej tylko do wypłaty należności wskazanych w katalogu art. 21 ust. 1 pkt. 1 ustawy o CIT, ponieważ tylko w odniesieniu do tego katalogu należności w warunkach uprawniających do zwolnienia można wskazać przesłanki posiadania przez odbiorcę statusu właściciela rzeczywistego oraz prowadzenia przez taki podmiot rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju jego siedziby.

8. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej (str. 18 – 21 Projektu)

Zgodnie z Projektem, „o tym czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w danym państwie, a więc czy powinien korzystać z preferencji (korzyści) przewidzianych w danej UPO [umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania – przypisek aut.], powinno wskazywać **istnienie substratu majątkowo-osobowego** w danym państwie (...)” (str. 19 Projektu).

Należy wskazać, że pojęcie substratu majątkowo-osobowego nie jest terminem zdefiniowanym w polskim prawie podatkowym, bądź doktrynie czy judykaturze podatkowej.

W szczególności nie jest jasne kto i według jakich zasad może badać i oceniać istnienie substratu majątkowo-osobowego – w szczególności, (i) jakie wykształcenie, zakres odpowiedzialności czy też wynagrodzenie (w tym odpowiedzialność) jest właściwa dla danego stanowiska; (ii) adekwatność kompetencji pracownika względem pełnionych funkcji; (iii) ile osób jest potrzebnych do efektywnego wykonywania danej funkcji. Jest co najmniej wątpliwe czy powyższa ocena może zostać

przeprowadzona przez polskiego doradcę podatkowego czy też biegłego rewidenta (audytora), **ponieważ kwestia oceny kompetencji, zasadności wysokości wynagrodzenia, alokacji odpowiedzialności nie jest przedmiotem prawa podatkowego, ani zasad rachunkowości.**

Jeżeli przyjmiemy zaś, że tej analizy mógłby dokonać podmiot zagraniczny – abstrahując od kwestii czy byłby to doradca podatkowy czy audytor – to wg przepisów której jurysdykcji winien on takiej oceny dokonać – swojej lokalnej czy polskiej?

Tak samo nie jest jasne kto i według jakich zasad może badać i oceniać prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej **zwłaszcza podmiotów niepowiązanych** – w szczególności, (i) istnienie przedsiębiorstwa i faktyczne wykonywanie przez nie funkcji; (ii) tworzenie struktury w powiązaniu z przyczynami ekonomicznymi; (iii) istnienie współmierności między zakresem działalności a faktycznie posiadanymi lokalem, personelem, wyposażeniem, w tym skuteczność podejmowania decyzji przez jedną osobę. Jest co najmniej wątpliwe czy powyższa ocena może zostać przeprowadzona przez polskiego doradcę podatkowego czy też biegłego rewidenta (audytora), **ponieważ kwestia oceny przesłanek istnienia rzeczywistej działalności nie jest przedmiotem prawa podatkowego, ani zasad rachunkowości.**

Powyższe wątpliwości jeszcze bardziej się komplikują, jeżeli weźmiemy pod uwagę stanowisko zawarte w Projekcie, zgodnie z którym „(...) *samo prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że spełnia się warunki do uznania za rzeczywistego właściciela do danej płatności*” (str. 21 Projektu).

9. Przedstawiciel, powiernik lub inny podmiot zobowiązany prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi (str. 22-23 Projektu)

Zgodnie z Projektem „*Jeżeli (...) rzeczywistym właścicielem należności jest (...) inny podmiot (co należy wykazać lub zbadać) wówczas do opodatkowania podatkiem u źródła będą miały zastosowanie przepisy UPO [umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – przypis aut.] lub przepisy krajowe wdrażające dyrektywy unijne właściwe dla państwa rezydencji tego podmiotu*” (str. 22 Projektu).

Jednocześnie, aby ustalić status rzeczywistego właściciela należności należy dokonać analizy okoliczności faktycznych zawarcia i realizacji transakcji (por. str. 22 Projektu).

Należy wskazać, że podmioty stosują różne modele biznesowe i w ich ramach nierzadko korzystają z podwykonawców. W Projekcie nie zawarto żadnych wskazówek według jakich przesłanek należy zatem oceniać czy w danych okolicznościach faktycznych korzystanie z podwykonawców pozwala jeszcze na utrzymanie statusu rzeczywistego właściciela płatności, czy już nie. W sytuacji podmiotów niepowiązanych, realnie nie istnieje możliwość uzyskania informacji czy przykładowo dany podmiot (jeżeli korzysta z podwykonawców), na kosztach ich usług dorzuca swoją marżę czy też nie. Dzieje się tak np. w przypadku podmiotów koordynujących ponadnarodowe projekty biznesowe, takie jak np. kampania marketingowa na wiele rynków z wykorzystaniem spółek działających na tych rynkach, porada prawna dotycząca przepisów z wielu jurysdykcji z wykorzystaniem kancelarii specjalizujących



się w poszczególnych jurysdykcjach. Należy raz jeszcze podkreślić, że w przypadku nabywania usług od podmiotów niepowiązanych polski płatnik nie ma możliwości zbadania okoliczności faktycznych świadczących o istnieniu zobowiązania do przekazania należności, takich jak rzeczywisty przebieg ekonomiczny transakcji (por. str. 22 Projektu). Tym samym nie jest on w stanie w racjonalny sposób zweryfikować statusu rzeczywistego właściciela należności na warunkach wskazanych w Projekcie.

Odpowiedź na powyższe pytanie ma kluczowe znaczenie. Jeżeli bowiem prawdą będzie, że należy każdorazowo ustalać rzeczywistego właściciela należności, to dojdziemy do wniosku, że taka analiza powinna być również prowadzona w zakresie nabywania usług od polskich spółek – one bowiem również dokonują zakupu różnych usług od podwykonawców i koszt tych usług przenoszą na swojego finalnego odbiorcę.

Co więcej Projekt zakłada, że „(...) fakt, że jest biznesowo uzasadnione, aby dany podmiot istniał, nie oznacza, że wykorzystanie tego podmiotu do refaktury danego kosztu również posiada takie biznesowe uzasadnienie” (str. 23 Projektu). Nie można automatycznie zakładać, że brak marży w przypadku refaktury świadczy o braku statusu rzeczywistego właściciela. Przykładowo firmy doradcze często ustalają wynagrodzenie określone jako pewna kwota oraz zwrot poniesionych kosztów. Te koszty nie są zwiększane o żaden narzut, a jednocześnie są akcesoryjne względem głównej kwoty, jaką jest wynagrodzenie za wykonaną usługę.

Co więcej, w sytuacji podmiotów niepowiązanych, wprowadzona marża wcale nie musi odzwierciedlać zaangażowania podmiotu refakturującego. Wiele modeli biznesowych sprowadza się do pełnienia roli profesjonalnego pośrednika – tj. dany podmiot kupuje sam, aby dalej odsprzedać. W rzeczywistości gospodarczej duże podmioty zagraniczne często wyznaczają wyłącznych dystrybutorów swoich usług na dany rynek. Nie ulega wątpliwości, że dystrybutorzy sami z siebie nie świadczą usług, ale z drugiej strony polski płatnik nie ma możliwości zakupu usług od jednostki centralnej. Jednocześnie nie ulega wątpliwości, że celem działalności takich dystrybutorów jest osiągnięcie zysków, są oni bowiem wynagradzani przez producentów, jednak polski płatnik w praktyce nie będzie miał możliwości uzyskania jakichkolwiek informacji o zasadach wynagradzania dystrybutorów. Jak zatem potraktować płatności na rzecz takich dystrybutorów dla celów WHT? Również w tym zakresie Projekt milczy.

Dodatkowo, Projekt nie daje odpowiedzi na pytanie kto i według jakich zasad powinien oceniać, czy podmiot refakturujący „(...) posiada zdolności negocjacyjne z zewnętrznymi partnerami” (str. 23 Projektu) czy „(...) odpowiednie zaplecze osobowe” (str. 23 Projektu). Powyższe terminy nie są terminami podatkowymi ani legalnymi, a więc wywodzenie z nich konsekwencji podatkowych jest nieuprawnione, ocenne i może prowadzić do licznych sporów podatkowych.

Jednocześnie, Projekt arbitralnie przesądza, że jeden konkretny model biznesowy *per se* spełnia przesłankę rzeczywistego właściciela – tj. dzieje się tak w przypadku zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi (por. str. 25 Projektu). Takie bezpośrednie wyjaśnienie jednego i względnie niszowego modelu biznesowego przy równoczesnym



pominięciu licznych i powszechnych modeli stanowi przejaw nierównego traktowania podatników i godzi w zasadę zaufania do organów państwa.

10. Specyfika podmiotów holdingowych (str. 23-24 Projektu)

Ponownie należy wskazać, że pojęcie substratu majątkowo-osobowego nie jest terminem zdefiniowanym w polskim prawie podatkowym, bądź doktrynie czy judykaturze podatkowej.

W szczególności nie jest jasne kto i według jakich zasad może badać i oceniać istnienie substratu majątkowo-osobowego – w szczególności (i) jakie wykształcenie, zakres odpowiedzialności czy też wynagrodzenie (w tym odpowiedzialność) są właściwe a dla danego stanowiska; (ii) komu przysługuje atrybut ostatecznej decyzyjności w zakresie zarządzania posiadanymi aktywami; (iii) adekwatność wynagrodzeń do formalnie pełnionych funkcji; (iv) adekwatność kompetencji pracownika względem pełnionych funkcji; (iii) ile osób jest potrzebnych do efektywnego wykonywania danej funkcji. Jest co najmniej wątpliwe czy powyższa ocena może zostać przeprowadzona przez polskiego doradcę podatkowego czy też biegłego rewidenta (audytora), **ponieważ kwestia oceny kompetencji, zasadności wysokości wynagrodzenia, alokacji odpowiedzialności nie jest przedmiotem prawa podatkowego, ani zasad rachunkowości.**

Ponadto ani w doktrynie prawa, w tym prawa podatkowego, ani w praktyce biznesowej nie są znane jakiegokolwiek sposoby strukturyzowania wynagrodzeń w oparciu o wartość np. zarządzanego portfela aktywów. Kwestia wynagrodzenia jest bowiem uzależniona od woli dwóch podmiotów – potencjalnego pracownika, który za daną kwotę zobowiązuje się pełnić uzgodnione funkcje i potencjalnego pracodawcy. Jakakolwiek ingerencja państwa w wartość ww. wynagrodzenia może się sprowadzać do funkcji ochronnej, np. poprzez wyznaczenie minimalnego dopuszczalnego poziomu wynagrodzenia. A zatem wywodzenie skutków podatkowych w tym zakresie jest niedopuszczalne i arbitralne, a tym samym może być źródłem licznych sporów interpretacyjnych.

Ponadto, jeżeli przyjmiemy zaś, że ww. analizy mógłby dokonać podmiot zagraniczny – abstrahując od kwestii czy byłby to doradca podatkowy czy audytor – to wg przepisów której jurysdykcji winien on takiej oceny dokonać – swojej lokalnej czy polskiej?

W przypadku grup kapitałowych, może zdarzyć się, że podmiot posiadający bezpośredni udział kapitałowy w podmiocie wypłacającym dywidendę nie będzie posiadał statusu rzeczywistego właściciela należności oraz nie będzie posiadał substratu osobowo-majątkowego, a otrzymana dywidenda będzie przekazywana dalej do podmiotu-matki spełniającego warunek statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu dywidendy oraz prowadzącego rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju swojej siedziby, lecz nie posiadającego bezpośredniego zaangażowania kapitałowego w polskiej spółce wypłacającej dywidendę.

Czy w takim przypadku można skorzystać ze zwolnienia przewidzianego przez art. 22 ustawy o CIT, zakładając, że podmiot bezpośrednio otrzymujący dywidendę oraz podmiot do którego ostatecznie

będzie przekazywana przedmiotowa należność będą posiadać taką samą rezydencję podatkową (i tym samym nie dojdzie do zjawiska „directive shopping”)?

Zasady ustalenia właściciela rzeczywistego dla należności z art. 21 ustawy o CIT

Czy do transgranicznych płatności będących przedmiotem opodatkowania podatkiem na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (oraz odpowiadającym temu katalogowi należności będących przedmiotem opodatkowania na gruncie poszczególnych UPO) można zastosować odpowiednie instytucje w zakresie poboru podatku (pozwalające skorzystać z mechanizmu „relief-at-source”) poprzez zastosowanie metody „look-through approach” w sytuacji, gdy podmiot bezpośrednio otrzymujący należność jest tylko pośrednikiem, niespełniającym warunku posiadania statusu właściciela rzeczywistego należności, a warunek taki spełnia podmiot do którego pośrednik przekazuje należności? Czy w takiej sytuacji będzie istniała możliwość zastosowania metody pozwalającej skorzystać z mechanizmu „relief-at-source” przy założeniu, że płatnik będzie spełniał obowiązki ewidencyjno-dokumentacyjne, jakie potencjalnie trzeba by spełnić dla podmiotu bezpośrednio otrzymującego należność, który byłby rzeczywistym właścicielem należności?

11. Specyfika płatności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania (str. 25 Projektu)

Jak zostało to wskazane wcześniej, Projekt arbitralnie przesądza, że jeden konkretny model biznesowy *per se* spełnia przesłankę rzeczywistego właściciela – tj. dzieje się tak w przypadku zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi (str. 25 Projektu). Takie bezpośrednie wyjaśnienie jednego i względnie niszowego modelu biznesowego przy równoczesnym pominięciu licznych i powszechnych modeli stanowi przejaw nierównego traktowania podatników i godzi w zasadę zaufania do organów państwa.

Ponadto, ww. ocena jest poparta faktem, że: „(...) w praktyce nie wydaje się możliwe” (str. 25 Projektu) samodzielne dochodzenie należności z ww. tytułów przez podmioty uprawnione, którym przysługują prawa autorskie lub prawa pokrewne. Należy zauważyć, że w praktyce jest możliwe istnienie wielu innych modeli, gdzie nie jest możliwe regulowanie płatności na rzecz podmiotów uprawnionych – np. w przypadku wyznaczenia oficjalnego i wyłącznego dystrybutora na dany rynek.

12. Dochowanie należytej staranności (str. 27-30 Projektu)

Odnosnie do dochowania należytej staranności Ministerstwo Finansów wskazuje w Projekcie, że:

„Oceniając, czy należyta staranność została w określonym przypadku dochowana, należy uwzględnić 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.

Szczególne 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).” (str. 28 Projektu).

Powyzsza rekomendacja jest niejasna, nieprecyzyjna i w praktyce niemożliwa do wdrożenia. W szczególności, kto miałby ocenić jakiego rodzaju źródła są wiarygodne, kto miałby oddzielać prawdziwe informacje od pomówień i tzw. *fake news*, kto i według jakich przesłanek miałby oceniać, które jurysdykcje podatkowe mogą być szczególnie ryzykowne z perspektywy praktyki *treaty shopping* oraz *directive shopping*, kto miałby oceniać całą siatkę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez kraj rezydencji odbiorcy płatności, żeby oceniać czy dalsze ewentualne wypłaty będą obciążone podatkiem czy też nie. Nie jest znana ani metodologia ww. analiz, ani rozległość ww. analiz (np. czy dwa pozytywne artykuły prasowe już wystarczą czy trzeba przejrzeć pierwszą setkę).

I w tym kontekście należy przypomnieć, że „Przepisy te nie powinny być interpretowane jako wprowadzające ograniczenia bądź uciążliwość dla uczciwego biznesu (...)” (str. 5 Projektu). Niemniej spełnienie standardu należytej staranności przedstawionego przez Ministerstwo Finansów będzie paraliżowało biznes, niezmiernie rozciągało proces zakupowy, ograniczało konkurencyjność i elastyczność polskich podmiotów oraz powodowało konieczność tworzenia wyspecjalizowanych zespołów weryfikacyjno-detektywistycznych.

Z drugiej strony zgodnie z Projektem: „(...) wypłata należności na rzecz pewnej grupy podatników może oznaczać, że w danym przypadku nie jest konieczna szczególnie pogłębiona weryfikacja statusu tych podmiotów (dotyczy to może wypłat na rzecz np. banków centralnych” (str. 29 Projektu). W tym miejscu należy dopytać, czy w objaśnieniach podatkowych można rozwinąć ww. myśl i wskazać inne grupy podatników wymagających nieznaczącej weryfikacji – np. podmioty należące do grup kapitałowych notowanych na giełdach, podmioty bezpośrednio notowane na giełdach, grupy kapitałowe o przychodach ponad 750 mln EUR (tzw. największe podmioty zobowiązane do składania *Country-by-Country Reporting*), liderzy branż, itp. Taki mniejszy standard należytej staranności powinien również zostać dopuszczony do wypłaty dywidend - wspólnik otrzymuje bowiem wypłatę

z samego faktu posiadania udziałów lub akcji, realizując swoje prawa właścicielskie. Nie musi w tym celu prowadzić rozbudowanej działalności operacyjnej. Płatnik natomiast ma wiedzę na temat osoby wspólnika - z księgi udziałów, alternatywnie z wyciągu w Krajowym Rejestrze Sądowym (z pewnymi wyjątkami w przypadku spółki akcyjnej, a zwłaszcza spółki akcyjnej notowanej na giełdzie).

Ponadto, w Projekcie (str. 29-30 Projektu) wskazano zestaw sześciu pytań do odbiorcy należności, które należy zadać w celu dochowania należytej staranności i przeanalizować uzyskane od spółki odpowiedzi. W tym zakresie istotną wątpliwość budzi ocena uzyskanych odpowiedzi, a raczej brak kryteriów/metodologii takiej oceny. W szczególności, nie jest jasne:

- a) czy udzielenie odpowiedzi powinno mieć miejsce w formie oświadczeń (e-mail, wersja papierowa) ani przez kogo powinny być one udzielone (osoba kontaktowa, zarząd)?
- b) jaki sposób ocenić czy posiadane zaplecze sprzętowe i lokalowe jest wystarczające?
- c) jaka jest „niezbędna infrastruktura/obsługa – fachowy personel” (str. 30 Projektu)?
- d) jak interpretować liczbę podmiotów wykorzystujących jednej adres (ile to zbyt dużo, ale ile jest dopuszczalnie)? Czy ważny jest metraż pomieszczenia?

Projekt nie mówi również jak postąpić w przypadku odmowy udzielenia przez kontrahenta odpowiedzi na te pytania, lub udzielenia częściowych odpowiedzi.

Ponadto, w Projekcie brakuje potwierdzenia, że odpowiedzi uzyskane od zagranicznego podmiotu winny zostać jedynie przeanalizowane, a nie zweryfikowane.

13. Przykłady dochowania należytej staranności między podmiotami niepowiązаныmi (str. 31-32 Projektu)

Projekt posługuje się licznymi terminami otwartymi, nieprecyzyjnymi bądź niezdefiniowanymi. W szczególności:

- a) nie jest jasne, do kogo u kontrahenta musiałby zostać wykonany telefon, aby uznać, że kontrahent jest zweryfikowany (por. str. 32 Projektu);
- b) z jakich aplikacji należy korzystać w celu zweryfikowania kontrahenta, aby uznać że weryfikacja przebiegła z należytą starannością (por. str. 32 Projektu);
- c) czym jest kwestionariusz zawierający liczne pytania dotyczące transakcji i informacji o podatniku – jakie to mają być pytania (np. jak te wskazane na str. 29-30 Projektu), ile pytań to pytania „liczne”.

Dodatkowo, w Projekcie (por. str. 32 Projektu) wskazano na możliwość uzyskania opinii (raportu) niezależnego audytora lub doradcy podatkowego w zakresie działalności odbiorcy należności.

Należy ponownie wskazać, jak miało to miejsce w konsultacjach społecznych zakończonych w lutym 2019 r., że względem podmiotów niepowiązanych nie istnieje możliwość zażądania wprowadzenia

własnego audytora do weryfikacji dokumentów i substancji biznesowej zagranicznego partnera, w szczególności ze względu na jego tajemnicą przedsiębiorstwa. Nie można tego zastrzec w umowie, a strona polska jest najczęściej słabszą stroną relacji. Podmioty niepowiązane nie mają również motywacji ekonomicznej, aby poddawać się takiemu audytowi, czy to z uwagi na klauzule ubruttowujące, które są nagminnie stosowane w umowach z takimi podmiotami zagranicznymi, czy też *de facto* monopolistyczną pozycję w zakresie świadczonych usług (np. gdy są jedynym wyznaczonym przez producenta dystrybutorem usług na danym rynku). Zakładając nawet hipotetycznie, że duży podmiot zagraniczny wpuściłby do siebie audytora zatrudnionego przez polskiego klienta, to podmiot ten takich polskich klientów może mieć setki bądź tysiące. Tak liczne audyty sparaliżowałyby zaś jego działalność.

Po wtóre, kto i wg jakich kryteriów i przepisów której jurysdykcji miałby oceniać faktyczną substancję biznesową.

Należy również dopytać, czy uzyskanie opinii (raportu) niezależnego audytora lub doradcy podatkowego wyczerpuje znamiona należytej staranności także w odniesieniu do podmiotu powiązanego?

14. Zwrot podatku u źródła (str. 33-34 Projektu)

W odniesieniu do zwrotu podatku u źródła, w Projekcie brak informacji nt. Załączników jakie winny zostać dołączone do wniosku o zwrot.

W celu uniknięcia trudności interpretacyjnych, należy doprecyzować, czy w przypadku, gdy wniosek składany jest przez płatnika (w przypadku ubruttowienia płatności), to do tego wniosku - w myśl art. 28b ust. 4 CIT - **nie dołącza się** dokumentów wskazanych w pkt 4,5,6, które to dokumenty dotyczą oświadczeń podatnika. Odpowiednio, należałoby doprecyzować, że płatnik składając taki wniosek nie dołącza do niego uzasadnienia, o którym mowa w art. 28b ust. 4 pkt. 8 CIT. Inna interpretacja omawianych przepisów prowadziłaby do sytuacji, w której w przypadku umowy z dużym zagranicznym partnerem, który narzuca klauzulę ubruttawiającą i odmawia dostarczenia jakichkolwiek dokumentów, cały ciężar nieodzyskiwalnego WHT spocząłby na polskim płatniku, co jak rozumiemy, nie było celem Ustawodawcy.

Konfederacja Lewiatan, KL/237/119/PP/2019

