

Warszawa, 24 października 2023 r.
KL/405/188/ASW/2023

Pan
Artur Soboń
Sekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do pisma z dnia 27 września 2023 r. znak sprawy DD9.8203.1.2023 kierującego do konsultacji projekt objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o podatku u źródła (WHT) w zakresie klauzuli rzeczywistego właściciela, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o podatku u źródła (WHT) w zakresie klauzuli rzeczywistego właściciela.

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o podatku u źródła (WHT) w zakresie klauzuli rzeczywistego właściciela.

Na wstępie pragniemy podkreślić, że projekt Objaśnień w obecnym kształcie nie powinien być opublikowany ze względu na liczne błędy merytoryczne, ograniczenie praw podatników i płatników WHT oraz niedostosowanie wyjaśnień do rzeczywistości gospodarczej, w której funkcjonują przedsiębiorstwa. Ze względu na wagę kwestii podatku u źródła, liczne sygnały od inwestorów zagranicznych, iż podatek WHT będzie barierą dla dalszych inwestycji w Polsce oraz istotne ograniczenie stopy zwrotu zakładanych przez inwestorów, w połączeniu z brakiem stabilności i przejrzystości Polskiego systemu podatkowego, wnioskujemy o dialog w ramach grup roboczych gdzie biznes, doradcy i przedstawiciele MF będą mogli wspólnie przedyskutować swoje stanowiska. Pragniemy podkreślić, że ocena podatnika/ płatnika w zakresie podatku u źródła, łączy ze sobą kwestie prawne i ekonomiczne. Te ostatnie mają ogromną wagę przy ocenie czy podmiot jest uprawniony do określonych preferencji w podatku WHT (czy to w formie zwolnienia z podatku WHT na podstawie Dyrektyw UE czy też poprzez niższe stawki/ zwolnienia przewidziane w danej UPO). Obserwujemy jednocześnie wzmożoną ilość kontroli w zakresie podatku u źródła. Na chwilę obecną, podejście organów w Polsce w szczególności US w Lublinie, orzeczenia WSA w Lublinie budzą liczne kontrowersje.

1. Zakres przepisów dotyczących podatku u źródła objętych Objaśnieniami.

Zgodnie z wprowadzeniem do projektu Objaśnień “celem tych objaśnień jest wyjaśnienie sposobu interpretowania i stosowania przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r., dotyczących obowiązku poboru przez płatników podatku u źródła, należnego od przychodów uzyskiwanych na terytorium RP przez nierezydentów, a w szczególności: - przepisów art. 4a pkt 29, art. 21, art. 22 i art. 22c ustawy o CIT oraz - analogicznych przepisów ustawy o PIT.” Mając na uwadze użyte we wprowadzeniu sformułowanie “w szczególności” zwracamy się z uprzejmą prośbą o doprecyzowanie katalogu przychodów, których dotyczą Objaśnienia, w szczególności wskazanie czy odnoszą się one do jakichkolwiek innych przychodów niż te wymienione w przywołanych przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (“ustawa o CIT”)¹ i ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (“ustawa o PIT”)². Ponadto zauważamy, iż pomimo powołania w wyżej zacytowanym wprowadzeniu art. 21 ustawy o CIT, który odnosi się zarówno do odsetek i należności licencyjnych, jak również wskazanego w tym przepisie katalogu usług niematerialnych, treść projektu Objaśnień co do zasady nie odnosi się wprost do wypłat wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług. **Wnosimy o doprecyzowanie czy (a jeżeli tak, to które) uwagi zawarte w treści projektu Objaśnień**

¹Dz. U. z 2022 r. poz. 2587.

²Dz. U. z 2022 r. poz. 2647.

znajdują zastosowanie do wynagrodzenia za usługi objętego polskim podatkiem u źródła, który jest co do zasady wyłączany na gruncie wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania („UPO”) z opodatkowania w Polsce (jako tzw. zyski przedsiębiorstw).

2. Sposób rozumienia terminu “administrator dochodu”.

Projekt Objasnień wprowadza pojęcie “administratora dochodu” (ang. *administrator of income*). Tymczasem konwencja modelowa OECD pojęciu *beneficial owner* („BO”) przeciwstawia m.in. angielskie pojęcia “*agent*” i “*nominee*”³. Celowe wydaje się w związku z tym już na wstępie doprecyzowanie czy pojęcie administratora dochodu należy odczytywać jako polski odpowiednik powyższych określeń. W przypadku odpowiedzi przeczącej zwracamy się o wskazanie relacji tego pojęcia do terminów używanych w komentarzu do modelu konwencji i innych dokumentach OECD.

Ponadto, projekt Objasnień nie definiuje w sposób wyraźny “administratora dochodu”. Zamiast tego treść Objasnień zawiera listę przesłanek mogących wskazywać, że dany podmiot jest administratorem dochodu. Wskazuje on, że “*nie jest możliwe stworzenie wyczerpującej listy przesłanek kwalifikujących dany podmiot jako administratora dochodu*” by następnie stwierdzić, że “*Administrator dochodu nie może być uznany za rzeczywistego właściciela, gdyż jego prawo do dysponowania dochodem jest ograniczone zobowiązaniem do przekazania otrzymanej należności innemu podmiotowi*”. **Wnosimy o wyraźne potwierdzenie, że powyższe zdanie stanowi definicję (istotę) podmiotu będącego administratorem dochodu.** W Objasnieniach wprost i jednoznacznie wskazano na antyabuzijną rolę klauzuli *beneficial owner*. Jest to o tyle istotne, że relacja klauzuli rzeczywistego właściciela do przepisów antyabuzyjnych jest przez doktrynę postrzegana co najmniej jako dyskusyjna. Klauzula BO może być z jednej strony postrzegana jako metoda alokacji dochodu do konkretnego podatnika, z drugiej właśnie jako instrument antyabuzyjny. Przyjęcie koncepcji o antyabuzyjnej roli klauzuli BO powinno oznaczać, że dla zastosowania tej konstrukcji niezbędne jest zaistnienie wszystkich przesłanek, które w świetle orzecznictwa konstytuują nadużycie prawa podatkowego. **Wnosimy w związku z tym o potwierdzenie faktu, iż instytucja ta może być stosowana wyłącznie w przypadku wystąpienia nadużycia prowadzącego do uzyskania nienależnej korzyści podatkowej.** Wystąpienie nadużycia powinno być traktowane jako swojego rodzaju zagadnienie wstępne, bez zaistnienia którego nie ma podstaw do weryfikacji pozostałych kryteriów BO. Odmienny pogląd prowadziłyby do wymieszania elementów z dwóch zupełnie różnych koncepcji stosowania klauzuli BO prowadzących do trudnych do przewidzenia rezultatów (w tym zbyt szerokiego stosowania klauzuli) oraz z dużym prawdopodobieństwem do niezgodności pomiędzy polskim rozumieniem klauzuli BO a jej międzynarodowym

³ Komentarz do art. 10 ust. 2 modelu konwencji OECD z 2017 r., pkt 12.2: “*Where an item of income is paid to a resident of a Contracting State acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption merely on account of the status of the direct recipient of the income as a resident of the other Contracting State. The direct recipient of the income in this situation qualifies as a resident but no potential double taxation arises as a consequence of that status since the recipient is not treated as the owner of the income for tax purposes in the State of residence*”.

postrzeganiem⁴. Traktowanie klauzuli BO jako instrumentu antyabuzyjnego rodzi również pytania o procedurę jej stosowania, w szczególności to czy stanowi ona “środek ograniczający umowne korzyści” w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Doprecyzowania wymaga również relacja pomiędzy klauzulą BO a art. 22c ustawy o CIT. Treść Objaśnień nie daje jasności, która instytucja powinna być stosowana w jakich okolicznościach.

3. Aspekty, których zaistnienie może świadczyć o tym, że odbiorca należności jest w rzeczywistości jej administratorem.

Projekt Objaśnień w ramach przesłanek definiujących “administratora dochodu” w kilku miejscach posługuje się terminami nieostryimi czy niejednoznacznymi, które będą budzić dodatkowe wątpliwości interpretacyjne, np. “niewielka marża”, “płatności cykliczne”, “nieprzejrzysta struktura” itp. W celu wyeliminowania wspomnianych wątpliwości na etapie stosowania przepisów terminy te powinny w naszej ocenie zostać możliwie doprecyzowane, gdyż wskazane kryteria – w obecnie zaproponowanym brzmieniu – mogą prowadzić do nieuzasadnionego zawężającego interpretowania i stosowania instytucji BO (np. doprecyzowane Objaśnienia mogą wskazywać, że uzyskiwanie marży, której rynkowość jest potwierdzona analizą cen transferowych, nie powinno generować ryzyka uznania tego podmiotu za administratora dochodu).

W punkcie 2.1.2 Objaśnień wskazano aspekty, których zaistnienie może świadczyć o tym, że odbiorca należności jest w rzeczywistości jej administratorem (ang. administrator of the income), a nie rzeczywistym beneficjentem, tj. m.in.:

- **podmiot pośredniczący realizuje niewielką marżę na przekazywanych płatnościach** – Objaśnienia jednak nie precyzują co podatnik/płatnik powinien rozumieć przez użyte określenie „niewielka marża”. Naszym zdaniem, Objaśnienia jeśli już zawierają tego rodzaju przesłankę to powinny w sposób jak najbardziej nie budzący wątpliwości podatnika/płatnika wprost wskazywać o jaką marżę chodzi (czy też przedział), tak aby nie pojawiały się wątpliwości interpretacyjne. Co więcej, jeśli zastosowana przy płatności zagranicznej marża jest zgodna z zasadami rynkowymi, to nie powinna być ona kwestionowana. Na marginesie pragniemy zauważyć, że odbiorca płatności nie ma obowiązku udostępniać informacji o realizowanej marży. Jest to jego tajemnica handlowa (w szczególności, gdy jest to jego podstawowa działalność);
- **na poziomie podmiotu pośredniczącego nie dochodzi do faktycznego opodatkowania przychodu z tytułu otrzymanych należności** – nasze uwagi do zagadnienia efektywnego opodatkowania odbiorcy należności zamieściliśmy w części 8 niniejszego pisma odnoszącej się do pkt 2.4 Objaśnień (poniżej). Co więcej, pragniemy zauważyć, że Objaśnienia, mimo że podzielone na sekcje poświęcone kolejnym aspektom rzeczywistego właściciela, mieszają podstawy prawne i używane pojęcia. I tak, wśród przesłanek uznania odbiorcy należności za

⁴ Antyabuzyjny charakter klauzuli beneficial owner podkreślono w szeregu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (“TSUE”), jak i sądów (w tym polskich i zagranicznych). Przykładowo: wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach C 115/16, C118/16, C119/16 i C299/16; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 maja 2018 r., sygn. II FSK 1470/16; wyrok brytyjskiego sądu apelacyjnego z dnia 2 marca 2006 r. w sprawie Indofood.

rzeczywistego właściciela znalazła się także wzmianka nt. warunku nie korzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia, który to warunek stanowi odmienną przesłankę podlegającą weryfikacji w momencie ustalania prawa do stosowania preferencji w podatku u źródła. Takie podejście do sformułowania Objaśnień jest wysoce mylące. Przesłanka ta nie powinna znaleźć się w ostatecznej wersji Objaśnień w punkcie dotyczącym definicji rzeczywistego właściciela;

- **należności w krótkich odstępach czasu są przekazywane na rzecz innego podmiotu** – ponownie posłużono się nieprecyzyjnym określeniem „w krótkich odstępach czasu”. Przesłanka ta nie powinna znaleźć się w ostatecznej wersji Objaśnień, ponieważ termin przekazania płatności nie ma znaczenia dla ekonomicznej własności należności;
- **płatności należności występują cyklicznie w regularnych odstępach czasu** – ponownie wyjaśnienia wymaga określenie „regularne odstępy czasu”. Co więcej, przesłanka ta jest całkowicie nieuzasadniona, bowiem wiele transakcji / relacji biznesowych (pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub niepowiązаныmi) z ich natury rzeczy opiera się na zasadzie cyklicznych płatności (np. z tytułu umowy pożyczki poprzez spłatę odsetek zgodnie z warunkami umowy czy zawartej umowy najmu czy licencji poprzez cykliczne np. comiesięczne płatności czynszu/należności licencyjnych). Często też zasada cyklicznych płatności oparta jest na warunkach rynkowych obowiązujących w danej branży i podmioty powiązane, aby uznać ich relację za rynkową (np. zgodną z analizą porównawczą – co z kolei jest wymagane na potrzeby innych przepisów) są zobowiązane do cyklicznego wywiązywania się z umowy np. poprzez dokonywanie określonych płatności na rzecz drugiej strony zawartej umowy. Dostosowanie biznesu do wymogów Objaśnień w tym zakresie mogłoby wiązać się z negatywnymi konsekwencjami dla podmiotów uczestniczących w transakcji na gruncie innych przepisów podatkowych (np. momenty rozpoznania obowiązku podatkowego w CIT, czy rozpoznania obowiązku podatkowego w VAT, czy cen transferowych). W związku z powyższym, przesłanka ta powinna zostać usunięta z Objaśnień;
- **podmiot nie dokonuje reinwestycji środków finansowych uzyskanych w związku z otrzymanymi należnościami** – przesłanka ta jest sprzeczna z treścią przepisu regulującego definicję rzeczywistego właściciela (np. art. 4 pkt 29 ustawy o CIT) w części dotyczącej konieczności otrzymania danej należności dla własnej korzyści, w tym samodzielnego decydowania o jej przeznaczeniu. Z jednej strony przepisy nakładają wymóg samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej z zagranicy należności, podczas gdy Objaśnienia nakładają obowiązek reinwestowania otrzymanych środków finansowych ingerując w swobodę działalności gospodarczej. Innymi słowy, aby dostosować się do treści Objaśnień, konieczne byłoby nie wypełnienie przesłanki będącej elementem ustawowej definicji rzeczywistego właściciela. Zauważamy, że przeznaczenie środków finansowych nie na reinwestowanie, ale na wydatki bieżące czy na spłatę własnego zadłużenia także jest samodzielnym decydowaniem o przeznaczeniu otrzymanych środków, o ile spełnia aspekty związane z samodzielnością działań. Na marginesie, pojęcie „reinwestowania” jest w naszej ocenie pojęciem nieostrym i wymagałoby doprecyzowania. Po stronie podatników w związku z tym mogą pojawić się liczne pytania co do rozumienia tego pojęcia np. czy reinwestycją jest przekazanie otrzymanych środków w formie

nowego finansowania do podmiotu, od którego dopiero co zagraniczny podmiot środki te otrzymał w formie spłaty poprzedniego finansowania;

- **większość przychodów podmiotu pochodzi z transgranicznych płatności finansowych dokonywanych przez podmioty powiązane** - posłużono się nieprecyzyjnym określeniem „większość”. Proponujemy konkretne wskazanie co należy rozumieć przez pojęcie większość (np. w formie procentowej jak to ma miejsce przy okazji przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych, tj. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o CIT). Co więcej, przesłanka ta nie odpowiada realiom biznesowym i w praktyce dyskryminuje rodzaje działalności, które wymagają istnienia w grupie podmiotów holdingowych czy inwestowania na różnych poziomach struktury (różnych szczeblach holdingu) z uwagi na specyfikę danej branży. Celem istnienia tego typu spółek holdingowych/joint venture jest właśnie otrzymanie finansowania od inwestorów i przekazanie go do niższych poziomów struktury. Naturalne i uzasadnione biznesowo jest, że większość przychodów tego typu podmiotów będzie pochodzić z płatności finansowych. Akcentowanie aspektu transgranicznych płatności jako negatywnych jest z kolei dyskryminujące w kontekście np. prawa unijnego. Na marginesie chcemy także zauważyć, że w praktyce, gdyby wyeliminować transgraniczne płatności, to podatek u źródła w ogóle nie znalazłby zastosowania, bowiem dotyczy on właśnie płatności dokonywanych na rzecz podmiotów z siedzibą za granicą;
- **występują znaczące pozycje w bilansie spółki w odniesieniu do zagranicznych podmiotów powiązanych** - posłużono się nieprecyzyjnym określeniem „znaczące”. Proponujemy konkretne wskazanie co należy rozumieć przez pojęcie „znaczące” (np. w formie procentowej lub liczbowej). Co więcej, doprecyzowania wymaga kontekst w jakim należy analizować dane finansowe w odniesieniu do weryfikacji czy odbiorca należności spełnia definicję ich rzeczywistego właściciela;
- **należność jest przekazywana dalej do podmiotu, który nie skorzystałby z preferencyjnego opodatkowania przewidzianego w UPO⁵ lub dyrektywach unijnych** – w naszej ocenie jest to fragment właściwy dla wskazania sposobu interpretacji art. 22c ustawy o CIT (mała klauzula antyabuzyjna, SAAR) i nie ma nic wspólnego z weryfikacją czy odbiorca należności jest jej rzeczywistym właścicielem. Ponownie dochodzi do pomieszczenia podstaw prawnych, które podlegają objaśnieniu co bezpośrednio wpływa na powstanie kolejnych wątpliwości w zakresie interpretacji przepisów dotyczących rzeczywistego właściciela. Przesłanka ta powinna zostać wyeliminowana z Objaśnień;
- **istnieje związek czasowy pomiędzy założeniem podmiotu a zmianą przepisów podatkowych gwarantujących przywileje podatkowe w innym państwie** – analogicznie jak w pkt powyżej jest to fragment właściwy dla wskazania sposobu interpretacji art. 22c ustawy o CIT. Co więcej, fragment „istnieje związek czasowy” jest nieprecyzyjny i wymaga wskazania o jaki okres chodzi np. w miesiącach czy latach. Przesłanka ta w obecnym brzmieniu ingeruje ponadto w suwerenność podatkową innych państw. Przywileje podatkowe, o których mowa w cytowanej przesłance powinny być rozumiane jako wyłącznie te przywileje, które ograniczają polski interes

⁵ Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę z innymi krajami [dalej: „UPO” lub „umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”].

fiskalny – co należy doprecyzować. Poprzez przepisy dotyczące podatku u źródła nie można próbować ograniczać autonomii innych państw co do ich własnych przepisów podatkowych;

- **podmiot znajduje się w jurysdykcji posiadającej rozbudowaną sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub preferencyjne zasady opodatkowania pasywnych dochodów otrzymywanych ze źródeł zagranicznych** – z tej przesłanki wynika, że im więcej umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dany kraj posiada tym bardziej powinien być podejrzany. Zrównywanie tego rodzaju państw z np. państwami uznanymi za tzw. raje podatkowe jest naszym zdaniem nieuprawnione i oczywiście nie może mieć miejsca, bowiem fakt, że dane państwo posiada rozbudowaną sieć umów międzynarodowych świadczy przede wszystkim o jego trosce o dobre relacje międzynarodowe, a nie przesądza o byciu krajem stosującym nieuczciwe działania. Przesłanka ta powinna zostać wyeliminowana w momencie konstruowania ostatecznej wersji Objasnień. W kontekście drugiej części zdania, tj. „lub preferencyjne zasady opodatkowania pasywnych dochodów otrzymywanych ze źródeł zagranicznych”, odnieśliśmy się już wyżej wskazując na prawo do autonomii w zakresie konstruowania przepisów podatkowych innych państw;
- **podatek u źródła w jurysdykcji podmiotu w odniesieniu do wypłat na rzecz nierezydentów nie występuje lub występuje w bardzo ograniczonym stopniu** – przesłanka ta powinna być analizowana wyłącznie w łączności z aspektem unikania polskiego opodatkowania i jest to materia poruszana przez art. 22c ustawy o CIT, tj. małą klauzulę antyabuzywną. Zatem, wymagane jest doprecyzowanie lub wyeliminowanie tego punktu w momencie konstruowania ostatecznej wersji Objasnień.
- **podmiot ma swoją rezydencję w państwie zajmującym wysokie miejsce na liście bezpośrednich zagranicznych inwestycji na terytorium Polski, głównie ze względu na transgraniczne płatności finansowe, a nie działalność handlową lub produkcyjną, i jednocześnie nie występuje współmierność pomiędzy wielkością PKB tego państwa, a skalą inwestycji prowadzonych z jego terytorium** - tak sformułowany wymóg jest sprzeczny z regulacjami Unii Europejskiej i może naruszać umowy w zakresie wspierania wzajemnych inwestycji (tzw. umowy BIT). Abstrahujemy przy tym od strony praktycznej – jak przedsiębiorca miałby uznać czy dane państwo rezydencji spełnia te przesłanki czy nie i skąd miałby pewność czy dokonał dobrej oceny. Należy mieć również na uwadze fakt, że popularność niektórych jurysdykcji wśród inwestorów, z których to krajów prowadzą oni działalność inwestycyjną lub finansową, wynika często z niepodatkowych przesłanek – warto tu wspomnieć chociażby o stabilności systemu bankowego, prawnej pozycji wierzyciela i jego zabezpieczeniu, łatwości egzekucji w przypadku niewypłacalności dłużnika. Przesłanka ta wymaga zatem usunięcia z ostatecznej treści Objasnień.

Reasumując, kryteria mające świadczyć o tym, że odbiorca należności może być w rzeczywistości jej administratorem, a nie rzeczywistym beneficjentem, są dobrane dowolnie, z naruszeniem zawartych umów międzynarodowych, stanowiąc ich swoiste wypowiedzenie oraz z naruszeniem reguł prowadzenia działalności w UE.

Tak nieprecyzyjne określenia zaproponowane w Objasnieniach nie spowodują zwiększenia wiedzy i bezpieczeństwa obrotu po stronie płatników i podatników ani poprawy stosowania

przepisów przez organy podatkowe. Wieloletnie zebrane doświadczenie w kontaktach z organami i prowadzenie przed nimi spraw pokazuje jak mylnie bądź niezrozumiale dokonują one wykładni przepisów. Przykładowo w jednej odmowie wydania opinii organ (Lubelski Urząd Skarbowy; „LUS”) uzasadniając swoje stanowisko stwierdził, że jedną z głównych przesłanek uznania, że spółka występująca o opinię nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej było to, że dyrektor zarządzająca pełni funkcje dyrektorskie w trzech innych spółkach. Z kolei w innej odmowie organ ten wysnuł wniosek, że spółka jest finansowana przez spółkę dominującą, ponieważ wartości jej aktywów i pasywów są ze sobą zbieżne. Zatem, ponownie wnosimy o rozpatrzenie zapisów Objaśnień pod kątem ich doprecyzowania tak, aby faktycznie wyjaśniały one przepisy o podatku u źródła, a nie wprowadzały nowych wątpliwości interpretacyjnych.

4. Nadmierne obowiązki po stronie płatników.

Zauważyć należy, że weryfikacja przesłanek/zagadnień wskazanych w pkt 2.1.2 Objaśnień przez płatnika będzie wymagać bardzo dużego nakładu finansowego i osobowego. W Objaśnieniach zakłada się bezpodstawnie współpracę ze strony zagranicznych odbiorców, co w rzeczywistości często nie występuje. Lektura Objaśnień sugeruje, że w ramach jednej grupy kapitałowej każdy podmiot posiada nieograniczony i natychmiastowy dostęp do wszelkich informacji na temat wszystkich innych podmiotów co w rzeczywistości jest nieprawdziwe. Chodzi m.in. o następujące kwestie:

- *„W odniesieniu do tej ostatniej kategorii zobowiązanie prawne może wystąpić w sytuacji, gdy spółka pośrednicząca nie ma wystarczających zasobów majątkowych, aby wypowiedzieć lub zmienić zobowiązanie niezwiązane. Oznacza to, że podmiot powinien być w stanie zakończyć stosunek prawny z odbiorcą płatności z tytułu zobowiązania niezwiązanego bez bycia uzależnionym od otrzymania tej części dochodu, w odniesieniu do której jego statusu rzeczywistego właściciela jest kwestionowany”;*
- *„Podmiot znajduje się w jurysdykcji posiadającej rozbudowaną sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub preferencyjne zasady opodatkowania pasywnych dochodów otrzymywanych ze źródeł zagranicznych”;*
- *„(...) istnieje związek czasowy pomiędzy założeniem podmiotu a zmianą przepisów podatkowych gwarantujących przywileje podatkowe w innym państwie”.*

Powyższe cytaty stanowią tylko przykłady informacji zbędnych w praktyce biznesowej, a wymaganych Objaśnieniami do zgromadzenia przez polskich płatników. Objaśnienia powinny określić konkretny zakres wymaganych informacji do pozyskania od zagranicznego podmiotu, celem dowiedzenia okoliczności rzeczywistego właścicielstwa. Zakres ten powinien być jednak racjonalny.

W świetle Objaśnień zakres informacji jakie płatnik musi uzyskać tylko w celu zweryfikowania czy pierwsze dwa elementy definicji rzeczywistego właściciela są spełnione (tj. podmiot otrzymuje daną należność dla własnej korzyści, w tym samodzielnie decyduje o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części oraz podmiot nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do

przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi) jest zbyt szeroki i z uwagi na nieprecyzyjną treść Objasnień także nie wiadomo czy wystarczający. Ponadto, problematyka weryfikowania kontrahentów została dostrzeżona przez orzecznictwo np. w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁶ z 26 lutego 2019 r. o sygn. C-115/16, w którym TSUE stwierdził, że weryfikacja może okazać się niemożliwa nawet dla organów podatkowych. Na wyrok TSUE powołał się Naczelny Sąd Administracyjny⁷ w wyroku 17 sierpnia 2022 r., sygn. akt II FSK 3101/19. Z kolei w wyroku NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20, NSA stwierdził, że taka czynność: „może odbywać się przy uwzględnieniu możliwości płatnika w tym zakresie i nie oznacza obowiązku prowadzenia postępowania takiego, jak czynią to organy podatkowe”. Wyraźnie to pokazuje, że proces weryfikacji nie zawsze jest w pełni możliwy i efektywny.

6. Zobowiązanie prawne i faktyczne do przekazania należności.

Na stronie 5 Objasnień wskazano następujący przykład administratora dochodu, tj. podmiotu niebędącego jego rzeczywistym właścicielem: „Nabywcą obligacji spółki A są inne podmioty z grupy kapitałowej. Spółka A nie ma zobowiązań wobec podmiotów niepowiązanych tylko wobec własnej grupy kapitałowej, co oznacza że **nie jest w stanie samodzielnie zakończyć stosunku prawnego wobec nabywców obligacji**”.

Sposób sformułowania tego przykładu stoi w sprzeczności do realiów prawnych i biznesowych, gdyż co do zasady nie jest możliwe jednostronne zakończenie stosunku prawnego lub może to być bardzo trudne i wiązać się z negatywnymi konsekwencjami np. finansowymi. Co więcej, w zdaniu: „Spółka A nie ma zobowiązań wobec podmiotów niepowiązanych tylko wobec własnej grupy kapitałowej, co oznacza że nie jest w stanie samodzielnie zakończyć stosunku prawnego wobec nabywców obligacji” chodziło o należności a nie zobowiązania Spółki A wobec podmiotów niepowiązanych. Przykład ten w obecnym brzmieniu jest mało zrozumiały, zatem wymaga modyfikacji.

Zaznaczenia wymaga także fakt, że przedstawiona w Objasnieniach koncepcja „zobowiązania prawnego i faktycznego do przekazania należności” wyklucza z obniżonych stawek/zwolnień w podatku u źródła pośrednie szczeble holdingowe, które w wielu przypadkach są koniecznością na danym rynku i w danym obrocie, szczególnie w strukturach gdzie inwestor może wejść do danej inwestycji na różnych szczeblach i tym samym ulokować pieniądze w różny pakiet inwestycyjny. Wykluczone zostałyby również podmioty holdingowe, których biznesowym celem istnienia jest posiadanie wyłącznie zobowiązań i należności wobec podmiotów powiązanych z uwagi na fakt stanowienia wehikułu inwestycyjnego dla różnych inwestorów (np. podmiotów zewnętrznych). Wykluczone są również np. spółki celowe jeżeli np. są formalnym właścicielem dochodu, ale w praktyce dysponują bardzo ograniczonymi uprawnieniami wynikającymi ze struktury inwestycyjnej.

⁶ Dalej: „TSUE”

⁷ Dalej: „NSA”

Pragniemy również przypomnieć, że prawo bankowe (art. 92a ust. 3-4 ustawy – Prawo bankowe) i ustawa o obligacjach (art. 2 ust. 1 lit. b) dopuszczają możliwość prowadzenia sekurytyzacji czy emisji obligacji poprzez podmioty emisyjne. Rolą gospodarczą tych podmiotów jest pozyskanie w zamian za wyemitowane papiery dłużne finansowania i de facto przekazanie go do inicjatora sekurytyzacji, czy to w formie ceny za przeniesienia portfela wierzytelności czy w formie udzielonego finansowania (pożyczki). Rozwiązania te powstały bynajmniej nie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych tylko w celu implementacji sprawdzonych i efektywnych rozwiązań rynkowych w USA i Europie Zachodniej po to, aby efektywnie pozyskiwać kapitał, zwłaszcza z zagranicy. Czy wydając objaśnienia analizowane były inne niż podatkowe cele tworzenia takich podmiotów emisyjnych i korzyści z tym związane dla polskiej gospodarki (w tym budżetu państwa) oraz wpływ wydanych objaśnień na koszty pozyskiwania finansowania z zagranicy nie tylko przez banki, ale wszystkich przedsiębiorców, w szczególności w kontekście doświadczeń z zagranicznych rynków kapitałowych?

7. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej.

Na stronie 6 Objaśnień wskazano, że: *„Brak prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej może uzasadniać odmowę przyznania preferencji (korzyści) z UPO lub dyrektyw – 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)”*.

Zatem, zdaniem autorów Objaśnień, aby móc zastosować preferencje wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania konieczne jest spełnienie definicji rzeczywistego właściciela nawet, jeśli nie wynika to wprost z treści danej UPO. W naszej ocenie jest to prawotwórczy sposób interpretacji przepisów, który nie powinien mieć miejsca a już na pewno nie w ramach Objaśnień.

Objaśnienia w wielu miejscach zawierają przykłady elementów działalności gospodarczej podmiotów zagranicznych, z uwagi na które należy uznać, że te zagraniczne podmioty nie spełniają definicji rzeczywistego właściciela, w tym nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej, podczas gdy zabrało listy elementów, które dany podmiot powinien posiadać / zapewnić, a płatnik zweryfikować, aby móc uznać, że mamy do czynienia z rzeczywistym właścicielem należności. Co prawda, na stronie 7 i 8 Objaśnień wskazano przykładową listę cech na jakie należy zwrócić uwagę przy weryfikacji czy odbiorca należności prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą (przy czym na stronie 8 wskazana została lista wyłącznie elementów istotnych dla transakcji pożyczki). Jednakże, nie zawierają one żadnych konkretnych elementów. Na konieczność ustalania precyzyjnych przesłanek do celów podatku u źródła wskazuje orzecznictwo. W wyrokach z 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20 oraz z 14 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 373/22 NSA odniósł się ze zrozumieniem dla podatników, stwierdzając, że organy w ocenie wywiązywania się z obowiązków płatnika powinny brać pod uwagę jego

możliwości organizacyjne i prawne oraz dostępność informacji pozwalających na zastosowanie zwolnienia z pobierania podatku.

Objaśnienia powinny zawierać dokładną listę elementów jakie należy zweryfikować, np. ile pracowników powinno być zatrudnionych (konkretna liczba lub roczna kwota kosztów pracowniczych, ale wraz z wyjaśnieniem z czego ta liczba lub kwota wynika), jaka powinna być powierzchnia biura lub koszty najmu, jakie elementy wyposażenia itp. Jeśli wymagana jest weryfikacja sposobu zarządzania spółką czy bilansu, to Objąśnienia powinny zawierać informację co dokładnie należy sprawdzić i pod jakim kątem (w jakim kontekście). Obecna lista przesłanek jest niejasna i w praktyce płatnicy po jej lekturze w dalszym ciągu nie będą wiedzieć co zweryfikować. Jeśli jednak już nawet płatnicy przejdą przez proces weryfikacji (domniemując, co Objąśnienia miały na myśli), to nie będą mieli pewności co do możliwości zastosowania obniżonych stawek/zwolnień, bo treść Objąśnień dopuszcza rozbieżność w jej interpretacji i rozumieniu, która może powstać na linii płatnik / podatnik / organ podatkowy co ma miejsce obecnie i było widoczne np. w odmowach wydania opinii przez organy, które zajmowały niezrozumiałe, a nawet absurdalne stanowiska. Naszym zdaniem końcowo wpłynie to na fakt, że Objąśnienia nie spełnią swojej zakładanej funkcji w obecnym brzmieniu.

Co istotne, konkretne liczby i przykłady elementów działalności prowadzonej przez zagraniczne podmioty powinny uwzględniać specyfikę poszczególnych branż, bowiem innego rodzaju aktywa będą potrzebne i ekonomicznie uzasadnione dla działalności np. w branży nieruchomościowej, a inne kiedy chodzi np. o branżę finansową czy e-commerce.

Dodatkowo, Objąśnienia w tym zakresie powinny uwzględniać specyfikę spółek holdingowych, które występują powszechnie w obrocie gospodarczym. Co prawda, autorzy Objąśnień zauważają na stronie 8 Objąśnień, że „*W praktyce różne będą przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki produkcyjne/handlowe, usługowe oraz spółki zajmujące się szeroko rozumianą działalnością finansową (np. czynnościami inwestycyjnymi czy też holdingowymi).*” Jednakże, nie odnoszą się w bardziej szczegółowy sposób do tej kwestii np. poprzez wskazanie cech istotnych dla każdego rodzaju działalności (choć do głównych rodzajów).

Obecna propozycja zapisów projektu Objąśnień w praktyce może prowadzić do nieuzasadnionego opodatkowania podatkiem u źródła znacznej grupy zagranicznych spółek holdingowych czy spółek pełniących funkcje finansowe. Naszym zdaniem w Objąśnieniach powinien znaleźć się osobny rozdział w pełni poświęcony podmiotom holdingowym i spółkom finansowym. W ramach tego rozdziału proponujemy m.in. wskazanie katalogu pozytywnych przykładów sytuacji, w ramach których przekazanie środków z Polski w ramach grup kapitałowych (w tym przez spółki finansujące/holdingowe) nie będzie powodowało braku spełnienia przesłanki beneficjenta rzeczywistego. Z perspektywy adresatów Objąśnień (którymi będą zarówno rezydenci krajowi, jak i podmioty zagraniczne) istotne jest, aby taki przykład nie był oderwany od praktyki biznesowej grup kapitałowych, lecz dotyczył powszechnie spotykanych sytuacji w relacjach pomiędzy spółkami z grupy.

W ramach Objąśnień należy również uwzględnić okoliczność, iż podmioty holdingowe z natury rzeczy i specyfiki celów dla których są powoływane nie wymagają zaangażowania istotnego

substratu majątkowo-osobowego. Stąd, Objaśnienia powinny wprost wskazywać, że ocena statusu beneficjenta rzeczywistego dla spółek holdingowych powinna odbywać się przede wszystkim przez pryzmat ewentualnego nadużycia zwolnienia lub innej preferencji podatkowej (m.in. istnienie uzasadnienia biznesowego dla powstania spółki holdingowej w danej jurysdykcji), a nie w kontekście takich aspektów jak liczba zatrudnionych pracowników czy zakres wynajmowanej powierzchni biurowej (vide str. 7 projektu Objaśnień). Logiczne jest, że posiadanie udziałów (akcji) i zarządzanie nimi (przedmiot działalności gospodarczej spółki holdingowej) nie wymaga dużego personelu, powierzchni, czy innych aktywów i żaden racjonalnie działający przedsiębiorca nie wyposażałby swoich spółek w nadmiarową ilość aktywów ponosząc niepotrzebne koszty).

Ponadto, trudno zgodzić się nam ze stwierdzeniem projektu Objaśnień, według których przejawem ograniczonej działalności gospodarczej w przypadku spółek holdingowych i tym samym sztuczności struktury jest okoliczność, iż podmiot ten *“w ograniczonym stopniu uzyskuje przychody z własnej działalności gospodarczej”* (str. 8 projektu Objaśnień), do których autorzy nie zaliczają *“przychodów o charakterze pasywnym wymienionych w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o CIT i art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o PIT”*. Po pierwsze powyższe stwierdzenie nie znajduje oparcia w regulacjach ustawy o CIT oraz ustawy o PIT. Po drugie katalog przychodów wymienionych we wskazanych przepisach obejmuje również przychody, które nie mają typowego charakteru pasywnego (np. z tytułu świadczenia usług czy najmu). Nie wiadomo czy intencją jest by również ich nie uwzględniać w przychodach z działalności gospodarczej. Stąd zaproponowana redakcja Objaśnień zamiast rozwiewać wątpliwości interpretacyjne, będzie rodziła kolejne pytania, m.in. związane z tym, które z typów przychodów wymienionych we wspomnianym przepisie stanowią przychody pasywne. Proponowane brzmienie nie odzwierciedla również celu powoływania oraz funkcjonowania spółek holdingowych, których celem nie jest uzyskiwanie dochodów innych niż pasywne.

Na marginesie należy także wskazać, że projekt Objaśnień (str. 3) dotyczy przychodów uzyskiwanych na terytorium Polski przez nierezydentów. Tym samym, obowiązek szczegółowego badania substancji biznesowej zagranicznych podmiotów holdingowych przez pryzmat rygorystycznych wymogów stawianych wobec rzeczywistego właściciela płatności wprowadza dysproporcję w traktowaniu podatkowym polskich oraz zagranicznych spółek pełniących tego typu funkcje. Interpretując obecne brzmienie projektu Objaśnień można odnieść wrażenie, iż podmioty dokonujące płatności na rzecz polskich podmiotów holdingowych, nie będą co do zasady zobowiązane do weryfikacji prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej oraz substancji biznesowej polskich podmiotów holdingowych w tym samym zakresie, co polscy płatnicy dokonujący płatności na rzecz zagranicznych spółek holdingowych. Takie rozwiązanie, jako powodujące nierówne traktowanie podmiotów o podobnej specyfice, wprowadza niedozwoloną na gruncie UE dyskryminację.

Należy także zwrócić uwagę, że w Parlamencie Europejskim trwają prace nad dyrektywą ATAD-3, która ma określać ramy prawne dla poszczególnych Państw UE, wskazujące na minimalny substrat podmiotu niezbędny do uznania, że podmiot ten nie stanowi tzw. shell company, a więc nie stanowi sztucznego tworu powołanego wyłącznie w celu osiągnięcia określonych korzyści

podatkowych, w tym korzyści polegających na wykorzystaniu odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W ramach tych prac Parlament, proponując zmiany do pierwotnego projektu tekstu dyrektywy dostrzegł, że w grupach kapitałowych częstą praktyką jest współdzielenie biura pomiędzy poszczególne podmioty z grup kapitałowych. W propozycji zmian do dyrektywy Parlament wyraźnie dodał możliwość współdzielenia siedziby z innymi podmiotami w grupie, proponując zmianę dotychczasowego brzmienia „*przedsiębiorstwo posiada własne pomieszczenia w Państwie Członkowskim, lub pomieszczenia do jego wyłącznego użytku*” na nowe brzmienie o treści następującej „*przedsiębiorstwo posiada własne pomieszczenia w Państwie Członkowskim, pomieszczenia do jego wyłącznego użytku lub pomieszczenia dzielone z podmiotami należącymi do tej samej grupy*” [por. *“the undertaking has own premises in the Member State, premises for its exclusive use or premises shared with entities of the same group”*]. Parlament dostrzegł także zmieniające się po pandemii COVID-19 okoliczności dotyczące pracy zdalnej i wskazał, że „*Wymóg dotyczący lokali w państwie członkowskim powinien uwzględniać rosnącą powszechność pracy zdalnej, w przypadku której przedsiębiorstwa działające zgodnie z prawem zmniejszają swoje lokale i rezygnują z utrzymywania wyłącznych lokali*”. Takie aspekty także powinny być wzięte pod uwagę przy konstruowaniu ostatecznej wersji Objasnień.

Brak jest odniesienia do tego, że należyta staranność w weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela, w tym prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, powinna być zachowana również w odniesieniu do płatności dokonywanych na rzecz podmiotów niepowiązanych. Czy w takim przypadku wymogi wobec nich będą tak samo restrykcyjne? Podmioty niepowiązane nie będą miały często możliwości dokonania jakiegokolwiek weryfikacji poza stricte formalną oraz opartą o publicznie dostępne dane (co zostało już przez nas zauważone powyżej). Projekt Objasnień w ogóle nie adresuje tej kwestii. Proponujemy dostosowanie ostatecznej wersji Objasnień poprzez uzupełnienie tego zagadnienia. Zwracamy uwagę, że w samej ustawie o CIT wskazano w art. 26 ust. 1 na konieczność dostosowania poziomu należytej staranności do istniejących powiązań pomiędzy stronami transakcji, zatem Objasnienia w nasze ocenie także powinny poruszać tą kwestię.

Jednocześnie, powyższe kryteria powinny znajdować odpowiednie zastosowanie i być wiążące do zagadnienia istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej, również na gruncie innych przepisów ustawy o CIT, które posługują się tym pojęciem.

Zatem, Objasnienia wymieniają liczne wymogi w zakresie statusu rzeczywistego właściciela, ale brakuje precyzyjnych lub chociażby przedziałowo sformułowanych oczekiwań co do np. liczby pracowników i ich wynagrodzenia, powierzchni i kosztów biura, proporcji przychodów pasywnych do operacyjnych czy transakcji między podmiotami powiązаныmi a niepowiązаныmi. Przy tak sformułowanych Objasnieniach, płatnicy dalej nie będą mieli pewności, jakie konkretnie przesłanki powinien spełnić ich zagraniczny kontrahent, aby zastosować obniżone stawki podatku u źródła lub zwolnienie.

Na stronie 7 Objasnień wskazano, że: „*weryfikacja wymogu prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej nie powinna ograniczać się wyłącznie do sprawdzenia fizycznej obecności takich podmiotów w innych państwach*”. Nie jest jasne o co chodzi w przywołanym

fragmencie. Czy o fakt rejestracji spółki w danym państwie? Proponujemy doprecyzowanie i wskazanie, że *„weryfikacja wymogu prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej nie powinna ograniczać się wyłącznie do sprawdzenia faktu zarejestrowania danego podmiotu w stosownym rejestrze danego państwa.”*.

Na stronie 8 (akapit drugi) oraz 9 Objaśnień ponownie pomieszczone zostały podstawy prawne i używane pojęcia, gdyż przy wyjaśnianiu jak należy rozumieć pojęcie prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej posłużono się kwestią uzyskiwania należności dla własnej korzyści, częściowo aspektami rezydencji podatkowej poruszając temat efektywnego zarządu oraz małej klauzuli antyabuzywnej w kontekście sztuczności działania. Czego bezpośrednim potwierdzeniem jest wprost wyjaśnienie jak należy rozumieć art. 22c ustawy o CIT (strona 9 Objaśnień w tym informacje wskazane pogrubione czcionką oraz w ramce). W tym wywodzie po raz kolejny także posłużono się nieostrymi pojęciami, tj. „istotne funkcje zarządcze” czy „wystarczająco ważne względy gospodarcze”. Zagadnienia te należałoby doprecyzować i ustrukturyzować, tak aby jasno z Objaśnień wynikało, który konkretnie przepis jest objaśniany. Na stronie 8 Objaśnień wskazano, że: *„podmiot nie spełnia kryterium efektywnego zarządu, gdyż w państwie siedziby znajduje się wyłącznie miejsce bieżącego administrowania sprawami”*. W naszej ocenie powinno wprowadzone zostać kryterium (np. %), które wskazywałoby jaki procent składu zarządu powinien posiadać rezydencję danego państwa i na stałe w nim zamieszkiwać.

Także na stronie 8 Objaśnień (przypis nr 11) dokonano wyłączenia z przychodów z własnej działalności gospodarczej (czyli tych „dobrych” przychodów w kontekście statusu rzeczywistego właściciela) wszelkich płatności o charakterze pasywnym. Ta daleko posunięta konkluzja, w dodatku zamieszczona w formie przypisu, może prowadzić do wykluczenia z obniżonych stawek lub zwolnień od podatku u źródła platform holdingowych, których gospodarczym celem i biznesowym sensem istnienia jest właśnie uzyskiwania przychodów pasywnych i prowadzenie transakcji finansowych w obrębie grupy kapitałowej. Istnienie tych platform jest obecnie powszechnym i uzasadnionym zjawiskiem gospodarczym (np. na rynku nieruchomości lub private equity), umożliwiającym przystąpienie do inwestycji na różnych poziomach jej portfolio. Katalog przychodów pasywnych wymienionych w regulacjach o zagranicznych spółkach kontrolowanych jest bardzo szeroki i przeniesienie go na grunt regulacji o podatku u źródła w Objaśnieniach bez odpowiedniego dopasowania będzie powodowało, że w praktyce także podmioty zagraniczne prowadzące działalność w zakresie świadczenia usług niematerialnych (w tym np. za usługi doradcze czy z tytułu praw autorskich) nie będą mogły być uznawane za prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą. Trudno znaleźć uzasadnienie dla odgórnego pozbawienia praw do niższych stawek podatku u źródła właśnie dla takich biznesów. Fragment ten nie powinien znaleźć się w ostatecznej wersji Objaśnień.

Na stronie 9 Objaśnień we fragmencie *„W odniesieniu do art. 22c ustawy o CIT można wskazać na trzy przesłanki jej stosowania sprzeczność uzyskanego zwolnienia z podatku pobieranego*

u źródła z przedmiotem i celem dyrektyw IR lub PS⁸ (...)” Objaśnienia naszym zdaniem powinny w tym miejscu powoływać się na przepisy ustawy o CIT, bowiem to tam znajduje się przywołany art. 22c stanowiący implementację regulacji dyrektyw PS i IR. Jest to szczególnie istotne ze względu na fakt, że można zauważyć podejście organów, które jest sprzeczne z celem i przedmiotem powołanych dyrektyw.

Objaśnienia powinny zostać uzupełnione o postanowienia, iż polski podatnik nie ponosi negatywnych konsekwencji braku pozyskania kompletnych informacji od podmiotów powiązanych, przy założeniu dochowania należytej staranności (tj. np. udokumentowania próby pozyskania takich informacji).

Na koniec należy mocno podkreślić, iż niedopuszczalne jest postanowienie nakładające na polskiego podatnika konsekwencje karno-skarbowe za nieprawdziwość informacji wskazanych w oświadczeniach zagranicznego podmiotu.

8. Warunek rzeczywistego właściciela w kontekście dywidend.

Art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT jako jeden z warunków zwolnienia dywidend z podatku u źródła wymaga, że: *„uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia”*. Z kolei art. 4a pkt 29 ustawy o CIT wprowadza definicję rzeczywistego właściciela. Przepisy te nie mają ze sobą żadnej korelacji, a mimo to Objaśnienia wskazują, że aby można było skorzystać ze zwolnienia dywidend z podatku u źródła to warunek rzeczywistego właściciela musi być spełniony. Co więcej, pragniemy zauważyć, że organ (LUS) w odmowach wydania opinii o stosowaniu preferencji twierdzi, że warunek ten wynika z art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT co jest naszym zdaniem błędne.

Nie tylko art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT, ale też inne części art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT, regulujące zwolnienie dywidend z podatku źródła, nie zawierają warunku, aby odbiorca dywidendy był jej "rzeczywistym właścicielem". Wymagane jest jedynie, aby był właścicielem udziałów (akcji) spółki zależnej. Jest to konsekwencja tego, że uprawnienie do otrzymania dywidendy zależy od posiadania własności udziałów.

W tym kontekście na uwagę zasługuje również okoliczność, zgodnie z którą wyraźnie ustawodawca postanowił wprowadzić odmienne do zwolnienia dywidendowego regulacje w odniesieniu do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych odsetek i należności licencyjnych wypłacanych przez polską spółkę na rzecz zagranicznego podmiotu, o których mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT. Warunki dla zastosowania zwolnienia

⁸ 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”].
Dyrektywa 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”].

z podatku u źródła w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych są co do zasady skonstruowane w analogiczny sposób jak warunki zwolnienia z podatku u źródła dla dywidend, określone w art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT (wskazane wyżej). Jest jednak istotny wyjątek.

W art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT przewidziano mianowicie dodatkowy warunek dla zastosowania zwolnienia z podatku u źródła odsetek oraz należności licencyjnych, którego nie przewidziano w odniesieniu do zwolnienia z podatku u źródła dla dywidend. Warunek ten wprost stanowi, że zwolnienie z podatku źródła może mieć zastosowanie, **jeżeli spółka otrzymująca płatność odsetek czy też należności licencyjnych będzie ich rzeczywisty właścicielem.**

Biorąc powyższe pod uwagę, gdyby intencją ustawodawcy było uzależnienie prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania przy wypłacie dywidendy od spełnienia warunku rzeczywistego właściciela, to ustawodawca jasno wskazałby ten warunek w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, tak jak uczynił to w art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT.

Brak w ustawie o CIT wskazanego powyżej warunku posiadania statusu rzeczywistego właściciela przesądza o tym, że dla skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dywidend nie jest wymagane bycie ich rzeczywistym właścicielem. Wywodzenie w Objasnieniach istnienia warunku posiadania statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do zwolnienia dywidend z podatku u źródła, o którym mowa w art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT, wobec braku takiego zastrzeżenia w ww. regulacjach ustawowych, stanowi wyjście poza granice językowej wykładni tych przepisów, a konkretnie art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT, który to przepis autorzy Objasnień wskazali jako podstawę prawną do postawienia wymogu rzeczywistego właściciela.

Analogiczne podejście zaprezentował w swym orzecznictwie również NSA np. w wyroku z 8 lutego 2023 r. sygn. akt II FSK 1277/22, w którym NSA stwierdził, że „Analiza treści art. 22 ust. 4-4d u.p.d.o.p. prowadzi do wniosku, że zwolnienie podatkowe ma miejsce jeżeli spełnione zostaną łącznie wszystkie w nim wymienione przesłanki. Przepisy te nie zawierają warunku, aby odbiorca dywidendy był jej "rzeczywistym właścicielem". Wymagane jest jedynie, aby był co do zasady właścicielem udziałów (akcji) spółki zależnej. Jest to konsekwencja tego, że uprawnienie do otrzymania dywidendy zależy od posiadania własności udziałów. Zatem zasadne jest przyjęcie, że dla zwolnienia od opodatkowania wystarczające jest spełnienie warunków wymienionych w art. 22 ust. 4-6 ustawy [...]. W świetle powyższego, nie jest więc tak, że dla zastosowania zwolnienia z zapłaty podatku źródła przy wypłacie dywidendy konieczne jest posiadanie statusu rzeczywistego właściciela po stronie odbiorcy takiej płatności. Przeciwnie, żaden przepis u.p.d.o.p. nie przewiduje takiej konieczności, a dla zastosowania zwolnienia z podatku u źródła konieczne jest spełnienie wyłącznie przesłanek określonych w art. 22 ust. 4-6 u.p.d.o.p. i dochowanie przez polskiego płatnika należytej staranności przy weryfikacji spełniania tych przesłanek, co w pełni zasadnie potwierdził Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku”. Analogiczne stanowisko zostało także przedstawione w wyroku NSA z 27 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 240/21 oraz w szeregu wyroków WSA, np. nieprawomocnym wyroku WSA z 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 2679/21.

Mamy świadomość, że NSA wydał wyrok wskazujący na odmienne podejście niż prezentowane ww. rozstrzygnięciach⁹. Przy czym należy zwrócić uwagę na fakt, że jest to jedyny negatywny wyrok NSA w sprawie i został wydany we wcześniejszej dacie niż przywołany wyżej wyrok NSA z 8 lutego 2023 r. (tj. 31 stycznia 2023 r.). Nie można zatem twierdzić, że obserwowana jest zmiana podejścia NSA względem analizowanego zagadnienia, bowiem po jednym negatywnym dla podatników orzeczeniu, NSA wydał orzeczenie pozytywne umacniające podejście prezentowane w przeszłości, tj. że dla zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła dywidend nie jest konieczne spełnienie definicji rzeczywistego właściciela w odniesieniu do odbiorcy dywidendy. NSA w wyroku z 31 stycznia 2023 r. powołuje się na wyroki TSUE z 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16. Jednak stanowisko TSUE wyrażone w tych wyrokach wskazuje, że **„To analiza całości kształtu okoliczności faktycznych umożliwia sprawdzenie, czy elementy konstytucyjne praktyki stanowiącej nadużycie zostały spełnione, a zwłaszcza czy podmioty gospodarcze dokonały transakcji czysto formalnych lub sztucznych, pozbawionych jakiegokolwiek gospodarczego i handlowego uzasadnienia, głównie w celu uzyskania nienależnej korzyści”**.

Twierdzenie, zgodnie z którym warunek rzeczywistego właściciela w odniesieniu do dywidend został przewidziany w art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT, jest całkowicie pozbawione podstaw. Z treści powołanego przepisu wynika, że zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jeżeli uzyskującym dochody (przychody) z dywidend jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. W przytoczonej regulacji nie ma mowy o tym, że odbiorca dywidendy musi spełniać definicję rzeczywistego właściciela w tym prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą. Zatem, teza ta w tym zakresie nie ma pokrycia w literalnym brzmieniu obowiązujących przepisów. Należy zatem odpowiednio zmodyfikować treść ostatecznych Objaśnień do brzmienia przepisów.

9. Definicja rzeczywistego właściciela na gruncie ustaw o CIT i PIT a umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz dyrektywy IR i PS.

Na stronie 12 Objaśnień wskazano, że *„Uwzględniając powyższe przyjęć należy, iż pojęcie „rzeczywisty właściciel” obowiązuje w danej UPO niezależnie od tego, czy znajduje się w niej wprost taka klauzula w odniesieniu do dywidend, odsetek bądź należności licencyjnych. W konsekwencji brak jest podstaw do tego, aby różnicować obowiązki płatnika w zakresie należytej staranności poprzez rozróżnienie UPO zawierających i niezawierających wyrażone wprost odesłanie do pojęcia rzeczywistego właściciela”*. Naszym jednak zdaniem, obowiązująca w tym zakresie jest treść danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli taka treść wprost mówi wyłącznie o rezydencji lub siedzibie (np. umowa zawarta ze Stanami

⁹ Wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20.

Zjednoczonymi) to nie należy jej interpretować rozszerzająco. Objasnienia powinny wskazywać, w jaki sposób należy rozumieć zapisy UPO oraz obowiązujące przepisy polskich ustaw, natomiast nie powinny zastępować ich treści korzystając z wykładni rozszerzającej – co w efekcie nadaje Objasnieniom charakter prawotwórczy.

Odnosząc się do fragmentu zawartego na stronie 13 Objasnień, tj.: *„Mając na uwadze, iż TSUE powiązał w niniejszym wyroku ustalenie nieposiadania statusu rzeczywistego właściciela z nadużyciem dyrektyw podatkowych, można uznać, iż posiadanie pełnego prawa do korzystania i pobierania korzyści z należności jest również elementem definicji beneficial owner. Ma to z kolei szczególne znaczenie dla stosowania dyrektywy PS, która nie zawiera expressis verbis warunku rzeczywistego właściciela. TSUE potwierdził wprost, że zakaz nadużycia unijnych dyrektyw podatkowych nie musi być potwierdzony w ustawodawstwie krajowym wyraźnym przepisem transponującym klauzulę antyabuzywną. W konsekwencji w przypadku wypłat dywidend - w ramach należytej staranności związanej z możliwością zastosowania zwolnienia z dyrektywy PS - polski płatnik powinien dokonać weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela odbiorcy takich dywidend”* - pragniemy zauważyć, że powołany wyrok TSUE zapadł w odniesieniu do konkretnej sprawy i służy interpretacji przepisów, ale nie może zastępować źródła prawa w sytuacji, gdy takiej regulacji nie ma w treści przepisów implementowanych przez polskie prawo z dyrektywy PS. W szczególności, cytowana w Objasnieniach sprawa (C-115/16) dotyczy wypłaty odsetek, a więc dyrektywy IR, gdzie wymóg rzeczywistego właściciela jest przewidziany. Wywodzenie z tej sprawy wymogu rzeczywistego właściciela na gruncie dyrektywy PS, której ta sprawa nie dotyczy, a która to dyrektywa nie zawiera wymogu rzeczywistego właściciela, jest niedopuszczalne. Stąd szczególnie abstrakcyjnie brzmi komentarz o braku obowiązku transponowania zapisu antyabuzywnego do prawa krajowego, gdy na gruncie prawa UE (dyrektywa PS) zapis taki nie istnieje.

Dalej, nawet w tej sprawie (C-115/16) TSUE przewiduje możliwość stosowania klauzuli antyabuzywnej „w przypadku praktyk stanowiących oszustwo lub nadużycie¹⁰”. Dlatego, o ile nie zachodzą takie praktyki, badanie statusu rzeczywistego właściciela wobec braku tego wymogu w przepisach jest całkowicie nieuzasadnione.

Nasze uwagi wskazane do pkt *„Warunek rzeczywistego właściciela w kontekście dywidend”* znajdują zastosowanie także w tym miejscu.

Pragniemy również zauważyć, że punkt 2.2. Objasnień to w dużej mierze przedstawienie historii pojęcia rzeczywistego właściciela na gruncie konwencji modelowej OECD oraz w orzecznictwie TSUE, przy czym niewiele to mówi płatnikom i podatnikom, którzy mają stosować prawo. Proponujemy zmianę treści tak, aby mogła być użyteczna dla podatników / płatników przy stosowaniu przepisów o podatku u źródła poprzez dodanie praktycznych wskazówek i jasnych przykładów przy jednoczesnym usunięciu teoretycznych (historycznych) wywodów prawnych niczego niewnoszących w temacie sposobu rozumienia przepisów o podatku u źródła.

¹⁰ Fragment wyroku (C-115/16)

10. Istotna rzeczywista działalność gospodarcza.

Projekt Objasnień w kilku miejscach uzależnia spełnienie przez odbiorcę płatności warunku beneficjenta rzeczywistego m.in. od wykonywania "istotnej" rzeczywistej działalności gospodarczej (powołując się w tym zakresie nie na przepisy prawa, lecz na raporty OECD lub orzeczenia sądów zagranicznych). Tymczasem, ani przepisy dyrektywy PS oraz IR, ani regulacje umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ani wytyczne OECD nie przewidują w ramach definicji beneficjenta rzeczywistego wspomnianego warunku. Również polska definicja beneficjenta rzeczywistego nie odwołuje się do "istotnej" rzeczywistej działalności gospodarczej. Odniesienie do "istotnej" rzeczywistej działalności gospodarczej możemy znaleźć wyłącznie w przepisach ustawy o CIT i PIT dotyczących zagranicznych jednostek kontrolowanych (należy podkreślić, że począwszy od 2022 r. polska definicja rzeczywistego właściciela nie odnosi się w żaden sposób do tych regulacji) oraz opodatkowania tzw. przerzuconych dochodów, które nie powinny mieć zastosowania w analizowanym przypadku.

Uważamy, że wprowadzenie w projekcie Objasnień wymogu istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej w sposób nieuzasadniony wprowadza dodatkową przesłankę (ciężką w jednoznacznej ocenie) dla posiadania przez odbiorcę płatności statusu beneficjenta rzeczywistego i tym samym wymóg ten powinien zostać skorygowany (poprzez usunięcie referencji do "istotnej" rzeczywistej działalności gospodarczej) na etapie przygotowywania finalnej wersji Objasnień.

11. Substancja grupowa.

Dostrzegamy potrzebę uzupełnienia projektu Objasnień o kwestie podejścia do tzw. "substancji grupowej". W dużych grupach kapitałowych częstą sytuacją jest tworzenie odrębnych spółek holdingowych m.in. w celu dywersyfikacji ryzyka czy umożliwienia dołączenia do nich współinwestora. W takich rozbudowanych strukturach często zaplecze spółki holdingowej stanowią inne podmioty świadczące usługi na rzecz podmiotów holdingowych. W takich przypadkach zasadne wydaje się nam rozpatrywanie substancji odbiorcy płatności nie tylko poprzez odniesienie się do zasobów posiadanych przez dany podmiot, ale do ogółu zasobów dostępnych spółce holdingowej. Odrębnego omówienia w Objasnieniach wymaga również kwestia tego jak wymóg BO należy rozpatrywać w przypadku podmiotów, które na gruncie prawa zagranicznego są objęte reżimem konsolidacji podatkowej (np. odpowiedników polskiej Podatkowej Grupy Kapitałowej). Również w takich sytuacjach zasadne wydaje się nam patrzenie na łączną substancję grupy, w skład której wchodzi odbiorca płatności.

12. Stosowanie koncepcji look-through approach (LTA).

W projekcie Objasnień wskazano, że *"organy podatkowe nie są – co do zasady – zobowiązane do*

stosowania tej [look-through approach – dopisek własny] koncepcji”¹¹. W świetle dalszej ich treści, gdzie wymieniane są przesłanki, po spełnieniu których zastosowanie LTA mogłoby być możliwe, jak również dotychczasowej praktyki interpretacyjnej sądów administracyjnych zezwalających na zastosowanie koncepcji LTA¹² rozumiemy, że intencją tego stwierdzenia było wskazanie, że organy podatkowe nie są zobowiązane do samodzielnego poszukiwania podmiotu będącego beneficjentem rzeczywistym. Stwierdzenie to nie stoi jednak na przeszkodzie uznaniu, że podatnik ma prawo do wykazania, że beneficjentem rzeczywistym danej płatności jest podmiot inny niż ten, który jest jego pierwszym, bezpośrednim odbiorcą. W naszej ocenie w Objaśnieniach powinno zostać wskazane wprost, że stosowanie koncepcji LTA jest dopuszczalne, a uwzględnienie jej skutków pozostaje obowiązkiem organów w sytuacji, gdy podatnik wykaże państwo rezydencji beneficjenta rzeczywistego płatności.

Projekt Objaśnień wskazuje, iż jednym z warunków dla zastosowania LTA jest okoliczność, iż *“wykorzystanie spółki pośredniczącej pomiędzy państwem płatnika a państwem odbiorcy należności będącego rzeczywistym beneficjentem nie skutkuje obniżeniem podatku u źródła pobieranym w państwie płatnika”*. Na wstępie należy wskazać, że wyżej powołany warunek jest sformułowany w sposób niejasny, mogący prowadzić do dwóch odmiennych interpretacji. Zgodnie z pierwszym sposobem rozumienia tego warunku, stosowanie koncepcji LTA powinno być wyłączone w sytuacji, gdy jej zastosowanie prowadziło do zastosowania preferencyjnej stawki podatku WHT na podstawie stosownej UPO lub zwolnienia na podstawie dyrektywy UE, która byłaby niższa niż ta, która mogłaby zostać zastosowana na poziomie bezpośredniego odbiorcy płatności (pośrednika/administratora dochodu), gdyby ten spełniał niezbędne warunki do zastosowania preferencyjnej stawki (m.in. przesłankę beneficjenta rzeczywistego). Alternatywnie, tak sformułowany warunek może być także rozumiany niejako *“na odwrót”*, tj. jako regulacja odmawiająca zastosowania koncepcji LTA, gdy podmiot będący wyłącznie pośrednikiem jest ustanowiony w państwie, w którym preferencyjna stawka podatku WHT jest niższa niż ta, która zostałaby nałożona w państwie siedziby finalnego odbiorcy płatności (beneficjenta rzeczywistego). W proponowanym brzmieniu Objaśnień warunek ten jest niezrozumiały (w szczególności nie wiadomo o *“obniżenie podatku u źródła”* względem jakiej stawki chodzi autorom).

Powyższy warunek nie znajduje poparcia w żadnych przepisach prawa krajowego oraz międzynarodowego. W przypadku jeżeli określona UPO nie znajduje zastosowania, ze względu na fakt, iż odbiorca płatności nie jest rzeczywistym właścicielem należności, zastosowanie powinna znaleźć UPO z krajem rzeczywistego odbiorcy, bez względu na to jaki efekt podatkowy to wywołuje. Dla obowiązku zastosowania właściwej stawki podatku u źródła wynikającej z odpowiedniej UPO warunkiem nie może być porównanie wysokości stawek w UPO z krajem

¹¹ Z drugiej strony, w katalogu przesłanek mogących świadczyć o tym, że odbiorca jest *“administratorem dochodu”* wskazano okoliczność, w której *“należność jest przekazywana dalej do podmiotu, który nie skorzystałby z preferencyjnego opodatkowania przewidzianego w UPO lub dyrektywach unijnych”*. Z powyższego wynika, że argument dotyczący możliwości (lub jej braku) zastosowania zwolnienia przez podmiot uzyskujący płatność (koncepcja LTA) mógłby być stosowany przede wszystkim w sytuacjach, w których pozwoli on na zakwestionowanie statusu beneficjenta rzeczywistego przez odbiorcę płatności.

¹² Np. niedawne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2023 r. (sygn. III SA/Wa 1513/23, III SA/Wa 1514/23) dopuszczające możliwość zastosowania koncepcji LTA do zwolnień dywidendowych.

bezpośredniego odbiorcy oraz w UPO z krajem rzeczywistego beneficjenta, gdyż doprowadziłoby to do nieakceptowalnych z punktu widzenia zasady równości wobec prawa odmiennych skutków analogicznych sytuacji faktycznych. Podobnie w przypadku, jeżeli rzeczywisty odbiorca korzysta ze specjalnego reżimu podatkowego (np. zwolnienia podatkowego dla funduszy inwestycyjnych), ustalenie zasad opodatkowania płatności powinno nastąpić z ich uwzględnieniem i sam fakt stosowania takiego reżimu nie powinien zniweczyć skutków LTA.

Od strony praktycznej (obowiązków sprawozdawczych płatników) warto również podnieść kuriozalność koncepcji stosowania LTA. Otóż, w sytuacji spełnienia przesłanek do zastosowania LTA płatnik i stosowania podstawowej 20% stawki podatku u źródła, płatnik musiałby wówczas właśnie przeprowadzać dodatkowe czynności w celu ustalenia rzeczywistego właściciela płatności z art. 21 ustawy o CIT, ponieważ to na niego a nie odbiorcę płatności, musiałby wystawiać informacje IFT-2R, aby nie ponieść odpowiedzialności karnoskarbowej z art. 80 Kodeksu karnego skarbowego (pragniemy przypomnieć, że do skutecznego wystawienia tej informacji wymagane są określone dane statyczne i numer identyfikacji podatkowej, których ustalenie może nie być łatwe, skoro płatnik nie ma żadnej relacji prawnej z takim podmiotem). Kuriozalność tej sytuacji polega właśnie na tym, że pomimo stosowania 20% podatku, płatnik miałby więcej obowiązków, aniżeli w przypadkach, gdy w świetle projektu objaśnień, koncepcja LTA nie znajdzie zastosowania.

Kolejnym warunkiem stosowania koncepcji LTA jest również to, że *“całość struktury lub dana płatność nie jest sztuczna w rozumieniu art. 22c ustawy o CIT”*. Odnosząc się do tego warunku należy wskazać, iż obecne brzmienie może budzić wątpliwości co do sposobu jego prawidłowego rozumienia. Z tego względu wnosimy o doprecyzowanie w treści Objaśnień, czy badanie sztuczności w kontekście przesłanek z art. 22c ustawy o CIT powinno dotyczyć wyłącznie zwolnień wymienionych w tym przepisie, a więc zwolnień dyrektywowych dla dywidend, a także odsetek i należności licencyjnych. Przyjęcie innego rozumienia, tj. odniesienie tych przesłanek również do preferencji przewidzianych w UPO (bez uwzględnienia treści właściwej UPO), powodowałoby kreowanie przez treść Objaśnień obowiązków nie mających podstawy w przepisach krajowych.

Ponadto, zasadne wydaje się przyjęcie, że tylko sztuczność całej struktury powinna wykluczać możliwość stosowania LTA. Sztuczność konkretnej płatności nie powinna stać na przeszkodzie zastosowaniu LTA, w przypadku jeżeli w braku sztuczności, płatnik byłby zobowiązany do zapłaty tożsamy kwot na rzecz ich rzeczywistego odbiorcy.

13. Kryterium efektywnego opodatkowania.

Jak słusznie zostało wskazane w Objaśnieniach, jednym z warunków zwolnienia dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych z podatku u źródła na gruncie ustawy o CIT jest to, aby odbiorca należności nie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (str. 16 Objaśnień). Warunek ten został przewidziany w art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT w odniesieniu do dywidend oraz w art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT w zakresie odsetek i należności licencyjnych.

W ramach przedstawionej w Objaśnieniach wykładni zaprezentowano pogląd, że sformułowanie „nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”, należy rozumieć jako istnienie efektywnego opodatkowania po stronie odbiorcy należności, w kraju jego rezydencji, tj. powstanie faktycznego obowiązku zapłaty podatku z tytułu otrzymania tego typu należności. Na poparcie ww. poglądu Objaśnienia powołują się na wyrok TSUE w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 oraz wyrok NSA z dnia 8 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1278/22. Wykładnia art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, przedstawiona w Objaśnieniach, jest w naszej ocenie błędna, bowiem pozostaje w sprzeczności zarówno z przepisami ustawy o CIT, jak i Dyrektyw PS i IR, będących podstawą do implementacji do polskiego porządku prawnego omawianych zwolnień. W swej istocie zaprezentowane w Objaśnieniach podejście narusza jedną z podstawowych zasad wykładni przepisów prawa podatkowego, tj. prymatu wykładni językowej.

W żadnym z ww. przepisów nie ma warunku, aby zagraniczny podatnik płacił efektywny podatek w kraju swojej siedziby. Istnieje wyłącznie wymóg, aby był on opodatkowany (podmiotowo), co nie wyklucza sytuacji stosowania przedmiotowych zwolnień z podatku. Istotne jest to, aby nie był to podmiot w całości zwolniony z podatku, jak np. niektóre podmioty państwowe (zwolnienie podmiotowe).

Wykładnia przepisów prawa powinna zaczynać się od zastosowania dyrektyw językowych, mając na uwadze chronologiczne pierwszeństwo zastosowania tych reguł. Dodatkowo, obok pierwszeństwa chronologicznego, przypisuje się dyrektywom językowym pierwszeństwo ich wagi, co przejawia się w zastosowaniu paremii *interpretatio cessat in claris*, polegającej na niedopuszczeniu do interpretacji reguł pozajęzykowych i na poprzestaniu na rezultacie językowym wykładni, jeśli byłby on jednoznaczny/jasny.

Wykładni językowej przypisuje się rolę podstawową. Na gruncie polskiego systemu prawa podatkowego mówi się o zasadzie pierwszeństwa wykładni językowej oraz subsydiarności wykładni systemowej i funkcjonalnej. Zgodnie z tą zasadą, w przypadku, gdy wykładnia językowa daje rezultat jasny i jednoznaczny, interpretator może oprzeć się i poprzestać na wyniku wykładni językowej, a dopiero wówczas, gdy rezultat wykładni językowej budzi wątpliwości, interpretator powinien się odwołać do wykładni systemowej i funkcjonalnej.

Mając na względzie powyższe, należy wskazać w pierwszej kolejności na brzmienie odpowiednio art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT oraz art. 2 lit. a pkt iii Dyrektywy PS w odniesieniu do dywidend i art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 3 lit. a pkt iii Dyrektywy IR w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych, stanowiących jeden z elementów definiowania podmiotów, które podlegają zakresowi zwolnienia z podatku u źródła. W związku z analogicznym brzmieniem regulacji w zakresie dywidend, jak i odsetek oraz należności licencyjnych w dalszej części nasza argumentacja będzie dotyczyć przepisów odnoszących się do dywidend (na zasadzie przykładu). Zatem, wszelkie nasze uwagi i argumenty wskazane poniżej dotyczą także interpretacji art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT.

Art. 2 lit. a pkt iii Dyrektywy PS odnosi się do podmiotu, który „*podlega jednemu z podatków wymienionych w załączniku I część B, **bez możliwości wyboru lub zwolnienia**, lub podlega jakimkolwiek innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z tych podatków*”.

Art. 2 lit. a pkt iii Dyrektywy PS jest ściśle powiązany z art. 3 ust. 1 oraz art. 5 tej dyrektywy. Zgodnie bowiem z art. 5: „*Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu*”. Z kolei art. 3 ust. 1 uzależnia status spółki dominującej od spełnienia warunków, o których mowa w art. 2 Dyrektywy PS.

Polski ustawodawca, implementując ww. warunek na grunt polskich przepisów posłużył się identycznym określeniem tj.: „*nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia*” - art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT.

Językowa wykładnia ww. przepisów prowadzi do wniosku, iż celem tak unijnego, jak i krajowego ustawodawcy, było ograniczenie prawa zastosowania omawianych zwolnień do podmiotów, które nie podlegają w danym kraju opodatkowaniu od całości dochodów (tj. nie są rezydentami podatkowymi danego kraju) lub też, choć co do zasady podlegają opodatkowaniu, korzystają jednak ze zwolnienia mającego charakter podmiotowy, tj. skutkującym zwolnieniem całości ich dochodów/przychodów niezależnie od ich charakteru (np. zwolnienie w odniesieniu do określonych rodzajów funduszy inwestycyjnych). Innymi słowy fakt ewentualnego korzystania ze zwolnienia przedmiotowego (np. z dochodów uzyskiwanych z tytułu dywidend), tj. w odniesieniu do konkretnych źródeł przychodów, pozostaje bez wpływu na spełnienie przesłanek z art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT, pod warunkiem, iż podmiot otrzymujący należności podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym kraju (tj. jest rezydentem podatkowym danego kraju). Nie da się też interpretować zwrotu „całości swoich dochodów” w ten sposób, że odnosi się to również do wybranych rodzajów dochodów.

Za wyżej zaprezentowaną wykładnią na gruncie językowym przemawia ponadto posłużenie się przez ustawodawcę w ramach ww. przepisów analogicznym określeniem, którym ten posługuje się definiując tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT. Przyjmując racjonalność działania ustawodawcy, należy uznać, iż skoro implementując ww. przepisy Dyrektywy PS polski ustawodawca posłużył się pojęciami o zakresie zbliżonym do tego, którym posługuje się definiując na gruncie ustawy o CIT nieograniczony obowiązek podatkowy, nie sposób wywodzić, że w odniesieniu do art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT miał na myśli odmienną kategorię podmiotów podlegających opodatkowaniu. Gdyby tak było to ustawodawca sformułowałby art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT inaczej, czyli na przykład wskazałby wprost, że warunek zawarty w tym przepisie należy rozpatrywać biorąc pod uwagę nie tylko zwolnienie podmiotowe, ale także przedmiotowe (przykładowo: „*nie podlega zwolnieniu w zakresie otrzymywanych należności, o których mowa art. 22 ust. 4*”).

Niezależnie, za takim podejściem przemawia zarazem analiza brzmienia ww. przepisów Dyrektywy PS w języku angielskim. Choć język ten nie ma przyznanego prymatu w odniesieniu

do samego brzmienia Dyrektywy PS¹³, to jednak analiza brzmienia przepisów w tym języku może być pośrednio pomocna w ramach całościowej wykładni, jako języka roboczego instytucji Unii Europejskiej. Jak już wskazano, art. 2 lit. a pkt iii Dyrektywy PS, w polskim brzmieniu posługuje się odpowiednio określeniem „*podlega jednemu z następujących podatków bez zwolnienia*” oraz „*podlega jednemu z podatków wymienionych w załączniku I część B, bez możliwości wyboru lub zwolnienia*”. W wersji angielskiej Dyrektywy PS, przepisy posługują się odpowiednio określeniem „*without being exempt*” oraz „*without the possibility of an option or of being exempt*”. Zwrócić należy uwagę, iż użycie czasownika „*being*” nakazuje odnieść ww. wyrażenie do podatnika jako całego, co wskazuje na zamiar wyłączenia z objęcia Dyrektywy PS zwolnień podmiotowych, tj. jako odnoszących się do statusu podatnika.

W odniesieniu do art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT wskazuje się, iż regulacja ta, z perspektywy podmiotu uzyskującego należność dywidendową, odnosi się w istocie do podatnika podatku dochodowego jako takiego, a więc potencjalnie (a nie efektywnie) podlegającego temu podatkowi¹⁴. Wskazuje się przy tym, iż zwolnienie na tym gruncie ma w istocie charakter podmiotowy, tj. fakt ewentualnego braku spełnienia przesłanki z omawianego przepisu wynika ze statusu danego podmiotu (a co za tym idzie, nie ma tu znaczenia kwestia przedmiotowych dochodów/przychodów)¹⁵.

Celem jaki przyświecał uchwaleniu Dyrektywy PS, pozostaje przede wszystkim chęć zapobieżenia w odniesieniu do wypłat z tytułu dywidend podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym tego typu wypłat¹⁶. Środki zastosowane w Dyrektywie PS zmierzają przy tym do eliminacji ryzyka takiego podwójnego opodatkowania, które może ewentualnie dotyczyć tego typu transgraniczne wypłaty w porównaniu z czysto krajowymi wypłatami zysków¹⁷. W ramach eliminacji tego typu problemu podwójnego opodatkowania, w ww. motywach preambuły Dyrektywy PS, wskazuje się na chęć możliwie jak największego zniesienia barier tak biurokratycznych, jak i formalnych. Powyższe cele wpisują się zarazem w szersze ramy prawa unijnego i stanowią wyraz realizacji zasad swobody przedsiębiorczości oraz przepływu kapitału, które wskazane są w ramach TFUE. Ponadto, prezentowane przez Objasnienia podejście może powodować docelowo naruszenie zasad tak swobodnego przepływu kapitału, jak i swobody przedsiębiorczości, mimo braku istnienia podstaw do zastosowania ograniczeń w tym względzie.

W dalszej kolejności, odnosząc się do przywołanego w Objasnieniach wyroku TSUE z dnia 26 lutego 2019 r., w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 (tzw. wyroki duńskie), pragniemy wskazać, że wbrew Objasnieniom, nie sposób uznać, by ów wyrok był jakimkolwiek potwierdzeniem, że omawiany warunek zawarty w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT należy rozumieć jako obowiązek efektywnego opodatkowania odbiorcy należności. TSUE wskazał bowiem wprost, iż „[...] *zastosowaniu zasady zakazującej praktyk stanowiących nadużycie nie*

Brzmienie Dyrektywy PS w językach polskim i angielskim pozostaje równorzędne, z uwagi na fakt, iż oba te języki znajdują się w katalogu języków urzędowych Unii.

K. Gill, Komentarz do art. 22, [w:] Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz red. dr Krzysztof Gil, Aleksandra Obońska, Adam Waclawczyk, Agnieszka Walter 2019.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Por. odpowiednio motyw 2 preambuły Dyrektywy IR oraz motyw 3 preambuły Dyrektywy PS.

¹⁷ Por. odpowiednio motyw 4 preambuły Dyrektywy IR oraz motyw 4 preambuły Dyrektywy PS.

stoi na przeszkodzie prawo podatników do korzystania z konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi na skutek braku harmonizacji podatków dochodowych.”¹⁸

W powyższym wyroku TSUE potwierdził jednocześnie stanowisko wyrażone przez Rzecznika Generalnego w ramach opinii przedłożonej do omawianego wyroku, w którym wskazano, że: *„Owo efektywne opodatkowanie, które może być niskie lub wręcz żadne, jest skutkiem autonomii podatkowej każdego państwa. Skoro na skutek braku harmonizacji podatków dochodowych dozwolona jest w prawie Unii konkurencja podatkowa pomiędzy państwami członkowskimi, to nie można zarzucać podatnikowi, że w rzeczywistości (to znaczy nie tylko na papierze) czyni użytek z oferowanych przez poszczególne państwa członkowskie korzyści związanych z daną lokalizacją.”¹⁹*

Powyższy wywód TSUE należy rozumieć w ten sposób, że dopuszczalne jest w obrębie Unii Europejskiej zróżnicowane podejście do opodatkowania dywidend, a więc również stosowanie zwolnień w stosunku do tych dywidend przez państwa, w których znajdują się ich odbiorcy. Tym bardziej zatem art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT nie powinien być interpretowany w ten sposób, że spełnienie zawartego w nim warunku jest niemożliwe przy zwolnieniu przedmiotowym dla dywidend w kraju odbiorcy.

Należy wskazać, iż analogiczne podejście zaprezentował w swym orzecznictwie również NSA. Jak wskazał NSA w wyroku z 19 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 1703/14 *„W ocenie Sądu, warunek, o którym mowa w art. 22 ust. 4 pkt 2 PDOPrU nawiązuje do rezydencji podatkowej spółki uzyskującej dochody (przychody) z dywidend lub inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Sformułowanie dotyczące podlegania "opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia" oznacza, że odbiorca dywidendy podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów jako rezydent danego kraju (czyli podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu). Metoda obliczania podstawy opodatkowania nie ma znaczenia dla ustalenia podległości opodatkowania.”*. Analogiczne podejście można również odnaleźć w innych orzeczeniach NSA tj. z 13 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3455/14 oraz z 12 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3790/14.

Do powyższego zagadnienia odniósł się także Minister Finansów w Interpretacji ogólnej z 3 lipca 2012 r. (sygn. DD5/033/4/12/RDX/DD-363) poprzez wskazanie, iż *„Warunek podlegania opodatkowaniu od całości dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, należy rozumieć jako warunek posiadania tzw. rezydencji podatkowej, nie mający bezpośredniego związku z kwestią faktycznego ponoszenia ciężaru podatku przez podatnika, a także przyznawania przez państwo rezydencji ulg i zwolnień podatkowych. Takie rozumienie treści omawianego warunku wynika w szczególności z systematyki ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie bowiem z zasadami techniki prawodawczej do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami. Należy zatem zauważyć, iż zasadniczo tożsame wyrażenie - do zawartego w treści ww. warunków stosowania przywołanych zwolnień podmiotowych – zawarte jest w art. 3 ust. 1 updog oraz art. 20-22 updog.*

¹⁸ Por. teza 108 wyroku.

¹⁹ Opinia rzecznika generalnego J. Kokott przedstawiona w dniu 1 marca 2018 r. N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet. Sprawy połączone C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16. ECLI:EU:C:2018:143

Szczególnie istotny w kontekście wykładni przepisów art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a) oraz pkt 11a lit a) updop jest art. 3 ust. 1 updop, który reguluje kwestię nieograniczonego obowiązku podatkowego. Potwierdzeniem, że terminu „podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia” nie można utożsamiać z realnym obciążeniem podatkiem (niekorzystaniem ze zwolnienia) jest też kontekst, w jakim wyrażenie to zostało użyte w przepisach art. 20-22 updop. W przepisach art. 20 – 22 updop wskazano, iż podmioty pragnące skorzystać ze zwolnień w nich określonych muszą podlegać opodatkowaniu i nie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania w kraju rezydencji. Oznacza to, że ustawodawca przyjmuje, iż nie ma sprzeczności w tym, że podmioty „podlegające opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia” mogą korzystać ze zwolnień podatkowych.”

Interpretacja ogólna jest wydawana w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe i daje ona podatnikom ochronę, o której mowa w art. 14k par. 2 Ordynacji podatkowej.

Systemowo wykładnię z Objaśnień należy odnieść do zwolnień przewidzianych w ramach art. 20 ust. 3 w zw. z ust. 1 ustawy o CIT. Przepisy te przewidują zwolnienie od zysków z tytułu dywidend (względnie innych zysków z tyt. udziału w zyskach osób prawnych) uzyskiwanych od podmiotów zagranicznych, którego adresatem pozostają zasadniczo polscy podatnicy CIT, jako odbiorcy należności z tego tytułu. Przyjęcie wykładni prezentowanej w Objaśnieniach prowadziłoby w sposób nieuprawniony do odmiennych skutków, w zależności od statusu podmiotu (polski podatnik a podatnik zagraniczny), mimo iż oba podmioty pozostają co do zasady w analogicznej sytuacji. Co więcej, skoro sam polski ustawodawca przewidział możliwość zwolnienia dla odbiorcy dywidend (które to dywidendy na mocy Dyrektywy PS mogą podlegać zwolnieniu również w państwie wypłacającego), to nie można, z uwagi na reguły wykładni systemowej, interpretować art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT w ten sposób, że zwolnienie przedmiotowe dywidend po stronie odbiorcy jest przeszkodą dla stosowania zwolnienia w państwie źródła (Polska). W efekcie, z uwagi na dokonanie wykładni zaprezentowanej w Objaśnieniach w drodze procedury przewidzianej w art. 26b ust. 1 ustawy o CIT, dany podmiot (tutaj - podatnik), zostałby potraktowany odmiennie względem polskich podatników CIT (choć gdyby w pełni przyjąć wykładnię wskazaną w Objaśnieniach, to zwolnienie dywidend wypłacanych między polskimi spółkami nie miałyby zastosowania, ponieważ nigdy polska spółka będąca odbiorcą takich dywidend nie spełniłaby warunku ich opodatkowania), którzy uzyskiwaliby analogiczne należności od podmiotów krajowych lub zagranicznych. Co przy tym istotne, taki dyskryminacyjny charakter ww. wykładni nie ma charakteru jedynie abstrakcyjnego, a powoduje co do zasady negatywne ekonomiczne skutki, z uwagi na ewentualną konieczność poniesienia ciężaru podatku w takim wypadku. Taka sytuacja zaś prowadzi do pośredniego naruszenia unijnej zasady swobodnego przepływu kapitału co jak rozumiemy nie było intencją ustawodawcy.

Błąd wykładni, z uwagi na reguły wykładni systemowej, potwierdza też art. 4 ust. 1 Dyrektywy PS. Przepis ten przyznaje wprost państwu rezydencji spółki otrzymującej dywidendy (spółki dominującej) prawo do stosowania zwolnienia względem tych dywidend. Wprost więc ustawodawca europejski dopuszcza możliwość podwójnego zwolnienia z podatku tychże dywidend (raz w państwie źródła, a raz w państwie odbiorcy). Nie można więc Dyrektywy PS,

a także analogicznie sformułowanych polskich przepisów, interpretować w ten sposób, że zwolnienie przedmiotowe w państwie odbiorcy uniemożliwia zwolnienie w państwie źródła. W tym kontekście aspektu zwolnienia „od całości dochodów” nie można rozumieć inaczej niż zwolnienia podmiotowego, tj. wszelkich zysków/dochodów odbiorcy.

Analogicznie do powyższych wniosków (wykładni *a maiori ad minus*) należy uznać, że skoro w stosunku do dywidend zwolnieniu z podatku u źródła w Polsce nie stoi na przeszkodzie ich zwolnienie przedmiotowe w państwie odbiorcy, to nie jest też konieczna efektywna zapłata podatku przez odbiorcę w odniesieniu do tych dywidend.

Pomimo, że przedmiotem Objaśnień są płatności na rzecz nierezydentów, nie sposób omawiając dywidendy nie odnieść się do płatności na rzecz spółek polskich: przecież zwolnienie, mające zastosowanie w przypadku wypłaty dywidend na rzecz będących podatnikami CIT rezydentów i nierezydentów są regulowane dokładnie tymi samymi przepisami: dyrektywą PS oraz, na gruncie CIT, art. 22 ustawy o CIT. Spółka będąca polskim rezydentem podatkowym, otrzymująca dywidendę od innej polskiej spółki, potencjalnie może podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy o CIT (jeżeli nie ma zastosowania zwolnienie z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT), natomiast nie podlega opodatkowaniu na gruncie innych przepisów ustawy o CIT²⁰. Gdyby uznać, że zastosowanie zwolnienia z art. 22 ust. 4 jest uzależnione od tego, czy otrzymujący faktycznie opodatkuje otrzymaną dywidendę, to wypłaty dywidend do polskich spółek zawsze podlegałyby podatkowi u źródła.

Co więcej, brak opodatkowania dywidendy zarówno u płatnika jak i u odbiorcy jest całkowicie uzasadniony zgodny z faktycznym celem dyrektywy. Dochód wypracowany przez daną spółkę (dalej **dochód z biznesu**) po opodatkowaniu jest dystrybuowany jako dywidenda. Ta dywidenda powinna być zwolniona zarówno z podatku u źródła²¹ jak i z podatku w państwie odbiorcy (opodatkowanie w państwie odbiorcy może nastąpić jedynie, jeżeli: (i) podmiot wypłacający dywidendę zalicza ją do kosztów uzyskania przychodów²², lub (ii) jeżeli jednocześnie odbiorca może odliczyć podatek od dochodu z biznesu). Celem dyrektywy PS jest bowiem aby opodatkować dochód z biznesu, ale nie dystrybucję zysków pomiędzy poszczególnymi państwami UE.

W końcowej części Objaśnień co prawda wskazano, że „*W przypadku dywidend warunek powinien być rozumiany w ten sposób, iż podmiot otrzymujący dywidendę powinien podlegać efektywnemu opodatkowaniu w państwie członkowskim. Mając jednak na uwadze odmienną dyrektywę PS i dyrektywę IR, warunek ten powinien być odnoszony wyłącznie do aspektów podmiotowych*” (str. 16). Jednakże, projektodawca posłużył się dość enigmatycznym sformułowaniem i naszym zdaniem konieczne jest przeformułowanie go w taki sposób, żeby wprost wynikało z niego, że warunek przewidziany w art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT w odniesieniu do dywidend oraz w art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT w zakresie odsetek i należności licencyjnych (tj. żeby odbiorca należności nie korzystał ze zwolnienia

²⁰ Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT, przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się dywidend otrzymanych od podmiotów krajowych.

²¹ Art. 5 dyrektywy PS

²² Art. 4ust. 1 pkt a dyrektywy PS

z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia) należy rozumieć w taki sposób, że odbiorca należności nie powinien korzystać ze zwolnienia podmiotowego w kraju rezydencji.

14. Brak wskazówek w zakresie należytej staranności.

Projekt Objasnień w obecnym kształcie nie odnosi się do sposobu rozumienia terminu “należytej staranności”, której dochowanie przy weryfikacji podatnika jest warunkiem *sine qua non* zastosowania preferencyjnej stawki podatku u źródła bądź zwolnienia. Obecny sposób interpretacji tego wymogu, a także to, w jaki sposób proces weryfikacji kontrahenta powinien zostać przeprowadzony i udokumentowany, przysparza wielu wątpliwości i problemów praktycznych.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy zawarcie w treści Objasnień wskazówek co do rodzaju oraz zakresu informacji, które powinny być badane przez płatnika w przypadku dokonywania wypłat podlegających pod obowiązek poboru podatku u źródła (wymóg należytej staranności). Szczególną uwagę chcemy zwrócić na sytuacje, w których płatności objęte podatkiem u źródła są dokonywane na rzecz podmiotów niepowiązanych. W tego typu sytuacjach płatnik z oczywistych powodów nie jest w stanie uzyskać od kontrahenta szeregu dokumentów korporacyjnych (choćby tych, które zostały wymienione w pierwotnym projekcie objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r.). Praktyka pokazuje, że tego typu prośby zazwyczaj kończą się odmową z uwagi na tajemnicę przedsiębiorstwa i brak zrozumienia przez zagraniczne podmioty sposobu interpretacji polskich regulacji podatkowych. Analogiczne wątpliwości powstają również w odniesieniu do wypłaty wynagrodzenia z tytułu usług świadczonych przez zagranicznych podatników (w praktyce zauważamy liczne wątpliwości co do tego jakie okoliczności oraz potwierdzające je dokumenty powinny być wystarczające na potrzeby zwolnienia tych usług z opodatkowania na podstawie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Opracowanie minimalnych realistycznych wymogów, które powinny zostać spełnione przez płatnika w tego typu sytuacjach, z pewnością ujednoliciłoby oraz usprawniło proces uzyskiwania odpowiednich informacji o odbiorcy płatności w celu spełnienia warunku należytej staranności. W naszej ocenie Objasnienia w zakresie należytej staranności powinny ustanawiać jasne wytyczne odnośnie tego jak daleko powinno sięgać badanie dokonywane przez płatnika, przy uwzględnieniu faktu, że płatnik co do zasady nie powinien zastępować organów podatkowych w sprawowanych przez nie funkcjach.

Postulujemy uzupełnienie przedstawionego pod konsultacje dokumentu i wydanie kompleksowych Objasnień. Z punktu widzenia podatników kwestii związanych ze sposobem rozumienia warunków stosowania zwolnień nie da się bowiem rozpatrywać w oderwaniu od tego jakie są możliwości i obowiązki płatnika związane z ich stosowaniem.

15. Inne uwagi.

Należy zauważyć, iż w projekcie Objaśnień brak jest nawiązania do projektu poprzednich objaśnień, zgłoszonych na ich etapie uwag i postulatów z rynku. Wobec braku innych wypowiedzi Ministerstwa Finansów, odbiór projektu poprzednich objaśnień nastąpił w praktyce życia gospodarczego oraz także w praktyce organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych. Brak jakiegokolwiek odniesienia do poprzednich objaśnień podatkowych czy brak merytorycznej polemiki z ich treścią (jeżeli Ministerstwo Finansów zamierza obecnie odstąpić od ich treści) sprawia, że nowy projekt Objaśnień podatkowych nie służy zwiększeniu pewności prawa, lecz tę pewność prawa fundamentalnie ogranicza, nie dając jednocześnie satysfakcjonujących argumentów przemawiających za zmianą podejścia Ministerstwa. Należy również podkreślić, że zarówno z procesu konsultacyjnego dotyczącego projektu poprzednich objaśnień, jak i przy okazji procesowania tzw. ustawy Polski Ład, Ministerstwo Finansów zebrало wiele konstruktywnych głosów od podmiotów życia gospodarczego dotyczących treści przepisów, w tym wskazujących na praktyczne trudności w stosowaniu obecnych przepisów. Z perspektywy uczestników obu procesów konsultacyjnych, rozczarowujący jest brak jakiegokolwiek odniesienia się do wcześniejszych głosów / postulatów bądź zaadresowania ich w nowym projekcie Objaśnień podatkowych.

Następnie należy zwrócić uwagę na brak w nowym projekcie Objaśnień wystarczającej ilości przykładów ilustrujących praktyczne zastosowanie tez wysuniętych w projekcie na konkretnych przypadkach występujących w życiu gospodarczym podmiotów.

W ramach projektu opisano jedynie dwa przykłady odnoszące się wyłącznie do jednej przesłanki otrzymania należności dla własnej korzyści i przesłanki pośrednika (opisanej w rozdziale 2.1.2. Objaśnień). Nie powołano natomiast żadnych przykładów w zakresie pozostałych aspektów poruszanych w projekcie, co podatnikom może przysparzać licznych trudności w zrozumieniu jego treści. Przykładowo, czy wszystkie ujęte w definicji rzeczywistego właściciela (art. 4a.29 CIT) cechy musi spełniać jeden i ten sam podmiot, lub kiedy podatnik CIT może być rzeczywistym właścicielem nie otrzymując płatności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Obrazuje to poniższy przykład.

Istnieje wiele sytuacji, nie mających nic wspólnego z planowaniem podatkowym, gdzie jeden podmiot nie będzie spełniał wszystkich cech wskazanych w art. 4a pkt. 29 CIT. Przykładowo, tak zorganizowany jest leasing samolotów, gdzie występują następujące podmioty:

- a. **Spółka Managerska**, gdzie znajdują się managerowie obliczający opłacalność transakcji, negocjujący wszystkie umowy (z bankami, z leasingobiorcami, z dostawcami samolotów), zawierający transakcje i nadzorujący je, faktycznie podejmujący decyzje.
- b. **Banki** – podmioty zajmujące się profesjonalnie finansowaniem, najczęściej banki. Kupowany na potrzeby leasingu samolot finansowany jest w przeważającej części z kredytu bankowego, a jedynie w niewielkiej części wkładem własnym (equity).
- c. **Spółka Celowa (SPV)** – podmiot faktycznie zarządzany przez Spółkę Managerską, uzyskujący finansowanie od Banków, który kupuje jeden do kilku samolotów i wyleasingowuje je liniom lotniczym. Użycie SPV jest konieczne, ponieważ podstawiające finansowanie na zakup kilku samolotów Banki chcą ograniczyć ryzyko wyłącznie do transakcji związanych z finansowanymi przez nie samolotami (oraz

najczęściej uzyskać zabezpieczenie w postaci zastawu na udziałach spółki posiadającej samoloty). Dlatego Spółka Managerska na kolejne transakcje musi tworzyć kolejne SPV, nierzadko zarządzając kilkudziesięcioma takimi spółkami.

- d. **Spółka Holdingowa**, będąca właścicielem spółek celowych zarządzanych przez Spółkę Managerską.

W związku z powyższym, polski leasingobiorca, zawierający umowę leasingu z SPV, dokonuje objętych art. 21 ust. 1 ustawy o CIT płatności na rzecz SPV. Czy w powyższej sytuacji SPV należy uznać za rzeczywistego właściciela, co umożliwi zastosowanie właściwej UoUPO? A może inny podmiot nim jest?

SPV jest zarządzana przez osobny podmiot, którego managerowie pełnią funkcje zarządcze jednocześnie w kilkudziesięciu innych spółkach, praktycznie nie ma powierzchni biurowej a jedynie adres, pod którym jest zarejestrowana z kilkudziesięcioma innymi spółkami, wszystkie jej funkcje, łącznie z zarządzaniem, są outsourcingowane, zdecydowaną większość otrzymywanych opłat leasingowych przeznacza na spłatę zadłużenia do Banków, a pozostała, niewielka część albo pozostaje w SPV do zakończenia leasingu albo jest transferowana do Spółki Holdingowej. Jeżeli nie SPV, to może Spółka Managerska jest rzeczywistym właścicielem, pomimo, że nie otrzymuje żadnych płatności i do płatności rat leasingowych zastosowanie znajdzie UoUPO pomiędzy Polską a krajem siedziby Spółki Managerskiej? A może rzeczywistymi właścicielami są Banki oraz Spółka Holdingowa, które nie otrzymują wcale płatności licencyjnych, ale spłatę kapitału oraz odsetki (w takim razie czy stosować zapisy art. 12 czy art. 11 UoUPO)? Do tego ani Banki ani Spółka Holdingowa wcale nie angażują się w prowadzenie biznesu leasingowego, a Spółka Holdingowa jedynie spina SPVs nie prowadząc innej działalności gospodarczej. Przecież ktoś rzeczywistym właścicielem być musi: oderwanie „własności rzeczywistej” od „własności prawnej” wymaga istnienia tego rzeczywistego właściciela. Gdyby on nie istniał, to dana płatność rozplywałaby się w powietrzu.

Analogiczna sytuacja występuje z różnego rodzaju funduszami, gdzie funkcje managerskie są wyłączone do osobnej spółki zatrudniającej managerów zarządzających wieloma projektami, realizowanymi w ramach poszczególnych SPV. SPV nie są tworzone ze względu na korzyści podatkowe ale głównie z uwagi na ograniczenie biznesowego ryzyka (do konkretnego projektu) lub z uwagi na konieczność utworzenia osobnego wehikułu ze względu na inną trasę pozyskiwanego kapitału od inwestorów.

O ile Objaśnienia podatkowe mają stanowić wartość dla płatników i podatników (a nie wyłącznie listę potencjalnych zarzutów – instrukcję dla organów podatkowych), powinny zawierać przykłady odnoszące się do realnych problemów, z którymi płatnicy i podatnicy się mierzą.

W związku z tym sugerowane byłoby dodanie w treści Objaśnień dodatkowych przykładów praktycznych, w tym w szczególności w sekcjach „2.1.3. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej”, „2.2. Definicja rzeczywistego właściciela na gruncie ustaw o CIT i PIT a umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz dyrektywy IR i PS”, „2.3. Stosowanie koncepcji look-through approach (LTA)” oraz „2.4. Kryterium efektywnego opodatkowania”.

Konfederacja Lewiatan, KL/405/188/ASW/2023