

Weryfikacja statusu odbiorcy jako odbiorcy rzeczywistego należności (2023)

I. Kim jest rzeczywisty odbiorca (ang. beneficial owner)

Zgodnie z art. 4a pkt 29 ustawy o CIT rzeczywistym odbiorcą jest podmiot, który łącznie spełnia następujące warunki:

1. otrzymuje należności na swoją rzecz, m.in. samodzielnie decyduje o ich przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tych należności lub ich części,
2. nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przeniesienia wierzytelności w całości lub w części na inny podmiot,
3. prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w państwie, w którym znajduje się jego siedziba, jeżeli wierzytelności są uzyskiwane w związku z działalnością gospodarczą, z zastrzeżeniem, że ocena, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą uwzględnia charakter i skalę działalności prowadzonej przez tę jednostkę w zakresie dotyczącym otrzymanej należności.

II. Rzeczywista działalność gospodarcza

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT), która definiuje "beneficjenta" odbiorcy płatności, nie ma jednoznacznej definicji tego, co stanowi faktyczne prowadzenie działalności gospodarczej przez ten podmiot.

Ustawa o CIT zawiera jednak dwie inne regulacje, które wskazują, co może stanowić faktyczne prowadzenie działalności gospodarczej (CFC/ Podatek od dochodów transferowanych).

Regulacja dotycząca opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC) uwzględnia, przy ocenie, czy prowadzona działalność gospodarcza jest rzeczywista, czynniki takie jak to, czy podmiot tworzy strukturę, która działa w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, czy też niezależnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy użyciu własnych zasobów.

Regulacja dotycząca opodatkowania dochodów transferowanych odnosi się do kryteriów takich jak posiadanie fizyczne, wykwalifikowany personel lub odpowiedni sprzęt.

III. Rzeczywista działalność gospodarcza - przykłady

Przykład 1:

Zagraniczny podmiot powiązany otrzymał płatności od polskiej spółki. Podmiot prowadzi działalność gospodarczą w swoim kraju macierzystym, gdzie wykorzystuje dzierżawione maszyny w hali produkcyjnej, której jest właścicielem. Podmiot zatrudnia 180 wykwalifikowanych pracowników do celów produkcyjnych. Płatności otrzymywane od polskiego podatnika są wykorzystywane przez podmiot do dalszych inwestycji w produkcję, zgodnie z przyjętym planem finansowym. Na podstawie przekazanych informacji, co do zasady spełnia kryteria prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej.

Przykład 2:

Zagraniczny podmiot powiązany otrzymał płatności od polskiej spółki. W swoim kraju macierzystym podmiot ten posiada jedynie biuro, w którym operacje są zlecane wynajętemu personelowi. Oprócz biura podmiot nie posiada żadnych aktywów. Ponadto jednostka jest zobowiązana do przekazania należności otrzymanych od polskiego podmiotu na rzecz strony trzeciej na podstawie umowy. W takim przypadku działalność gospodarcza podmiotu zagranicznego co do zasady nie ma charakteru rzeczywistego.



IV. Kiedy należy zbadać rzeczywistego odbiorcę?

Przepisy dotyczące weryfikacji statusu odbiorcy jako beneficjenta rzeczywistego odnoszą się głównie do przepisów dotyczących podatku u źródła (WHT). Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wyraźnie stwierdzono, że weryfikacja statusu beneficjenta rzeczywistego musi być przeprowadzona w każdym przypadku, gdy odsetki lub płatności licencyjne są dokonywane na rzecz zagranicznego, a polski płatnik zamierza skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w CIT. Od 1 stycznia 2019 r. do ustawy o CIT wprowadzono jednak nowelizację, która stanowi, że w przypadku stosowania preferencyjnych zasad opodatkowania przy płatności podatku u źródła (tj. zwolnienie/obniżona stawka podatku u źródła), płatnik - polska spółka - jest zobowiązany do zachowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności należy wziąć pod uwagę charakter i skalę działalności płatnika oraz relacje z odbiorcą płatności.

V. Niekorzystne stanowisko organów podatkowych

Organy podatkowe w wydanych interpretacjach stoją na stanowisku, że w ramach należytej staranności płatnika odbiorca płatności powinien zostać zweryfikowany jako beneficjent rzeczywisty w każdym przypadku, gdy:

- ▶ stosowana jest obniżona stawka podatku u źródła na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- ▶ stosowane jest zwolnienie z podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- ▶ zwolnienie z podatku u źródła jest stosowane na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. zwolnienia wynikające z dyrektywy UE).

Jako przykład można wskazać interpretację indywidualną z 26 listopada 2019 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.408.2019.2.APO, w której stwierdzono: „Należy podkreślić, że dochowanie należytej staranności przy weryfikacji warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku jest wymagane po stronie płatnika, niezależnie od tego, czy łączna kwota wypłat na rzecz jednego podatnika przekracza 2 mln zł w danym roku podatkowym. Przy przeprowadzaniu badania należytej staranności istotne są aspekty dotyczące stosowania określonej preferencji podatkowej. Obejmuje to w szczególności:

1. Weryfikację statusu kontrahenta jako podatnika (beneficjenta) w odniesieniu do otrzymanej płatności, w tym przez pryzmat prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez ten podmiot.
2. Weryfikacja rezydencji podatkowej odbiorcy płatności.
3. Weryfikacja otrzymanych dokumentów pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym (w tym na podstawie na publicznie dostępnych informacji)“.

VI. Niekorzystne stanowisko NSA

31 stycznia 2023 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku o sygn. akt II FSK 1588/20 potwierdził dotychczasowe stanowisko organów podatkowych, stwierdzając, że w ramach należytej staranności polski płatnik ma obowiązek weryfikacji statusu odbiorcy płatności (np. dywidendy) jako jej beneficjenta - z uwzględnieniem możliwości płatnika podatku, cyt: „Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, płatnik podatku, który wykorzystuje preferencję podatkową w podatku u źródła, miał i nadal ma obowiązek czynić to w sposób niestanowiący nadużycia. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku wypłaty dywidendy na rzecz spółki nieposiadającej statusu beneficjenta rzeczywistego. Kwestią sporną pozostaje jednak, zakres obowiązków weryfikacyjnych dotyczących ustalenia statusu podatnika jako faktycznego odbiorcy dywidendy“.

Dodatkowo, w wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w zależności od możliwości płatnika (polskiej spółki) co do uzyskania informacji od odbiorcy wypłaty, jednym ze sposobów na ocenę statusu beneficjenta i potwierdzenie, że podmiot wypłacający dochował należytej staranności jest raport przygotowany przez niezależnego audytora dotyczący działalności odbiorcy (badanie dokumentów i rzeczywistej istoty działalności), cyt: „Potwierdzeniem dochowania należytej staranności może być np. dostępność raportu przygotowanego przez niezależnego audytora dotyczącego działalności odbiorcy (badanie dokumentów i rzeczywistej istoty działalności)“.

VII. Nasza praktyka i doświadczenie

W ostatnim czasie zaobserwowaliśmy wzrost działań kontrolnych ze strony organów podatkowych, koncentrujących się na weryfikacji dokumentacji zgromadzonej w celu zastosowania zwolnień/obniżonych stawek podatku u źródła, a także na weryfikacji dokumentacji, która potwierdza, że odbiorca płatności jest beneficjentem rzeczywistym. Ponadto organy podatkowe żądają przedłożenia dokumentów potwierdzających, że odbiorca płatności jest beneficjentem rzeczywistym, w szczególności w przypadkach, w których wystąpiliśmy o zwrot podatku u źródła w ramach mechanizmu pay&refund (dla płatności przekraczających 2 mln zł). Bazując na doświadczeniu zdobytym podczas reprezentowania klientów w sprawach podatkowych i celnych, proponujemy wsparcie w zakresie przeprowadzenia kompleksowej analizy w zakresie spełnienia wszystkich warunków do zastosowania preferencji w podatku u źródła oraz zebraniu informacji lub dokumentów, które mogą to potwierdzić. Obejmuje to w szczególności analizę statusu odbiorcy płatności jako beneficjenta rzeczywistego.



VIII. Organy podatkowe nie potwierdzają statusu odbiorcy płatności

- ✓ Zwracamy uwagę, że przepisy Ordynacji podatkowej (art. 14b ust. 2a pkt 2 lit. b) wyraźnie wyłącza możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej do organu podatkowego w celu potwierdzenia statusu odbiorcy płatności jako beneficjenta rzeczywistego.
- ✓ Oznacza to, że obecnie nie ma rozwiązania, które pozwoliłoby na uzyskanie formalnie wiążącego potwierdzenia od organów podatkowych, że odbiorca płatności jest beneficjentem rzeczywistym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
- ✓ Bazując na naszym doświadczeniu zdobytym w trakcie kontroli podatkowych oraz wspierając klientów w bieżących rozliczeniach w bieżących rozliczeniach, jesteśmy w stanie zidentyfikować rodzaje dokumentów, które weryfikują organy podatkowe oraz udzielić wskazówek, jak je prawidłowo katalogować.



AGATA DOMINOWSKA
doradca podatkowy,
menadżer w Dziale
Doradztwa Podatkowego
BDO, biuro w Poznaniu
+ 48 61 622 57 00
Agata.Dominowska@bdo.pl

IX. Możliwe sankcje

W przypadku stwierdzenia, że odbiorca płatności (takich jak odsetki, opłaty licencyjne, dywidendy czy usługi niematerialne) nie jest beneficjentem rzeczywistym w rozumieniu ustawy o CIT, istnieje znaczne ryzyko podatkowe. W takim przypadku polska spółka działająca jako płatnik może być odpowiedzialna za:

- zapłatę lub niedobór podatku u źródła według stawki podstawowej (tj. 19% / 20%): Spółka może być zobowiązana do zapłaty podatku u źródła według standardowej stawki mającej zastosowanie do danego rodzaju płatności lub do uzupełnienia braków.
- zapłatę kar i odsetek od zaległości podatkowych. Jeżeli spółka nie dokona prawidłowego potrącenia i przekazała podatek u źródła, może podlegać karom i odsetkom nałożonym przez organy podatkowe za zaległości podatkowe.

Dodatkowo istnieje możliwość osobistej odpowiedzialności członków zarządu polskiej spółki (płatnika podatku) na podstawie Kodeksu karnego skarbowego. Odpowiedzialność ta powstaje w związku z niepobraniem i nieprzekazaniem podatku u źródła do urzędu skarbowego w wymaganym terminie.



Niniejszy materiał nie stanowi wyczerpującej informacji podatkowej, ani nie stanowi opinii podatkowej. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji prosimy o zasięgnięcie szczegółowej porady podatkowej.

BDO to międzynarodowa sieć niezależnych firm audytorsko – doradczych, których współpraca koordynowana jest z centralnego biura w Brukseli. Początki BDO sięgają 1963 roku. W Polsce BDO działa od 1991 roku. Mamy 5 biur, w: Warszawie, Krakowie, Poznaniu, Wrocławiu, Katowicach.

BDO od lat doceniane jest w prestiżowych Rankingach dotyczących działalności m.in. Działów: Audytu oraz Doradztwa Podatkowego.

Ostatnie wyróżnienia dla firmy dotyczą Rankingów:

Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej za 2022 rok:

- I miejsce Najlepsza Firma Doradztwa Podatkowego w kategorii firm średnich Rzeczypospolitej i Parkietu za 2022 rok:
- Najbardziej Aktywna Firma na Giełdzie (IV miejsce)
- Najlepsza Firma Audytorska (V miejsce)
- Najlepsza Firma badająca spółki giełdowe (VI miejsce)

BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, ul. Postępu 12, 02–676 Warszawa;
tel.: +48 22 543 16 00, fax: +48 22 543 16 01, e-mail: office@bdo.pl

BDO