

Fiskus przygotowuje objaśnienia do przepisów o podatku u źródła

I. Jeszcze w tym roku resort finansów wyda objaśnienia o podatku u źródła

Ministerstwo Finansów prowadzi konsultacje podatkowe projektu objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o podatku u źródła (WHT). Przedmiotem konsultacji jest projekt objaśnień podatkowych dotyczący klauzuli rzeczywistego właściciela (klauzula BO), kryterium podlegania efektywnemu opodatkowaniu w odniesieniu do przepisów unijnych dyrektyw oraz koncepcji look-through approach (LTA). Przypomnijmy, że przepisy regulujące tzw. procedurę pay & refund wprowadzono do polskiego systemu podatkowego 1 stycznia 2019 r. Faktycznie zaś obowiązek poboru podatku u źródła według stawki krajowej po przekroczeniu 2 mln zł progu wypłat dywidend, odsetek i należności licencyjnych na rzecz tego samego podatnika powiązanego, z prawem do zwrotu całości bądź części pobranego podatku, wprowadzono 1 stycznia 2022 roku.

II. Trzeba spełniać łącznie wszystkie warunki uznania za rzeczywistego właściciela

Rzeczywistym właścicielem (BO) w rozumieniu przepisów o CIT jest podmiot, który spełnia łącznie trzy warunki. Po pierwsze, 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. Po drugie, podmiot ten nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi. I po trzecie, podmiot ten prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

III. Administratora należności nie można uznać za rzeczywistego właściciela

W objaśnieniach wyjaśniono, że uwzględniając międzynarodowe znaczenie podatkowe pojęcia BO należy uznać, iż przesłanka (warunek) otrzymywania należności dla własnej korzyści oraz braku zobowiązania do przekazania należności innemu podmiotowi powinny być rozpatrywane łącznie. W założeniu wykluczają one z definicji BO podmioty, które w odniesieniu do otrzymywanej należności pełnią funkcję administratora dochodu (ang. administrator of the income). Resort zwraca równocześnie uwagę, że nie jest możliwe stworzenie wyczerpującej listy przesłanek (warunków) kwalifikujących dany podmiot jako administratora dochodu. Administrator dochodu nie może być uznany za rzeczywistego właściciela, gdyż jego prawo do dysponowania dochodem jest ograniczone zobowiązaniem do przekazania otrzymanej należności innemu podmiotowi.

Płatnik w ramach należytej staranności powinien zweryfikować zagranicznego kontrahenta nie tylko pod kątem statusu rzeczywistego właściciela, ale również ocenić, czy płatność dokonywana na jego rzecz lub podmiot ten nie spełniają negatywnych przesłanek (warunków) określonych w przepisach o CIT, wykluczających możliwość stosowania zwolnień podatkowych - wyjaśnił minister finansów w projekcie objaśnień podatkowych dotyczących przepisów o podatku u źródła (WHT).



IV. Przekazanie dochodu nie zawsze w tej samej formie, w której go uzyskano

W objaśnieniach znalazło się też wyjaśnienie, że zobowiązanie faktyczne ustala się na podstawie wszystkich okoliczności sprawy. Kryterium to powinno być stosowane przede wszystkim w odniesieniu do podmiotów powiązanych. Kryterium to kładzie nacisk na badanie substancji ekonomicznej podmiotu pośredniczącego lub weryfikację istnienia „egzekwowalnego obowiązku” (ang. enforceable obligation) do przekazania należności, np. gdy zagraniczna spółka udzielająca sublicencji nie posiada innych funduszy jak te otrzymane od polskiego płatnika na zapłatę na rzecz licencjodawcy z innej jurysdykcji za otrzymaną od niego licencję. Spółka pośrednicząca, która wypłaca dalej dywidendy z uwagi na nieformalną politykę dywidendową grupy kapitałowej (czyli bez powinności umownej lub mającej umocowanie w przepisach prawa), może być uznana za zobowiązaną do przekazania należności dalej na podstawie kryterium faktycznego. Obowiązek przekazania dochodu nie zawsze jednak musi polegać na przekazaniu dochodu w takiej samej formie w jakiej został on uzyskany. Rozważając, czy istnieje obowiązek przekazania dochodu, należy zauważyć, że obowiązek ten musi być skonkretyzowany względem otrzymanej płatności i ściśle z nią związany.

V. Konieczne jest badanie czy działalność jest prowadzona rzeczywiście

Odnosząc się do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, minister finansów wyjaśnił, że przesłanki tej nie będą spełniały zarówno struktury podatkowe cechujące się całkowitą sztucznością (ang. wholly artificial arrangement), jak i częściową sztucznością (ang. artificial arrangement in part). Kryterium całkowitej sztuczności należy rozpatrywać przede wszystkim w kontekście orzecznictwa TSUE, w świetle którego, przesłankę tę spełniają fikcyjne spółki, niewykonujące faktycznie żadnej działalności gospodarczej (tzw. spółki krzaki). Podmiot taki nie posiada żadnego personelu, siedziby ani wyposażenia. Pojęcie to stopniowo jednak ewaluowało, zyskując większą elastyczność (stopniowalny charakter). Obecnie zatem posiadanie jednego czy dwóch pracowników nie oznacza, że kryterium sztuczności nie jest spełnione. Innymi słowy, weryfikacja wymogu prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej nie powinna ograniczać się wyłącznie do sprawdzenia fizycznej obecności takich podmiotów w innych państwach. W konsekwencji fakt, że spółka holdingowa spełnia przewidziane w danej jurysdykcji kryteria co do minimalnego substratu osobowo-majątkowego nie oznacza automatycznie, że kryterium sztuczności nie jest spełnione.



VI. Rzeczywista musi być nie tylko działalność, ale i konkretna transakcja

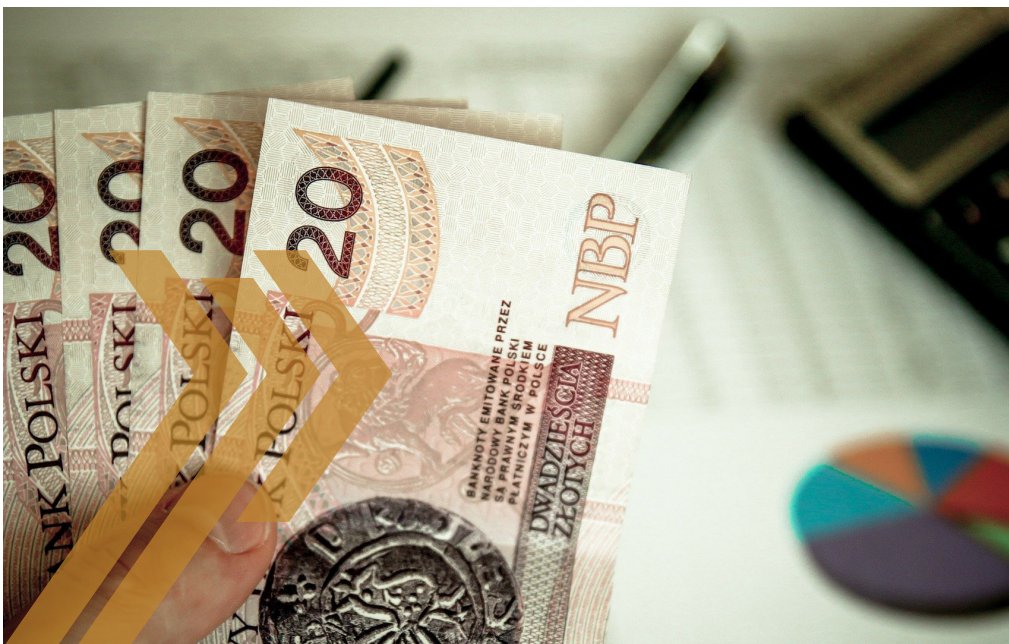
Sztuczność w świetle orzecznictwa TSUE występuje zarówno wówczas, gdy podmiot wykorzystywany w strukturze optymalizacyjnej jest sztuczny, jak i wtedy, kiedy podmiot ten jest realny, tj. prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, ale konkretna transakcja, której jest stroną, jest sztuczna. Jeżeli odbiorca płatności nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej, to wówczas trudno jest uznać, iż jest on rzeczywistym właścicielem płatności, a w szczególności by mógł decydować o wykorzystaniu tak pozyskanych środków. Z drugiej strony, samo prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej przez taki podmiot nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że spełnia on warunki uznania go za rzeczywistego właściciela w stosunku do danej płatności. Płatnik w ramach należytej staranności powinien zatem zweryfikować zagranicznego kontrahenta nie tylko pod kątem statusu rzeczywistego właściciela, ale również ocenić, czy płatność dokonywana na jego rzecz lub podmiot ten nie spełniają negatywnych przesłanek (warunków) określonych w przepisach o CIT, wykluczających możliwość stosowania zwolnień podatkowych.

VII. Przy braku definicji rzeczywistego właściciela w umowie stosuje się definicję z CIT

Zdaniem ministra finansów przyjąć należy, iż pojęcie „rzeczywisty właściciel” obowiązuje w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania 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 umów zawierających i niezawierających wyrażone wprost odesłanie do pojęcia rzeczywistego właściciela. Należy przyjąć, że dla celów stosowania obniżonej stawki podatku pobieranego u źródła, przewidzianej w danej umowie, zasadne jest stosowanie definicji rzeczywistego właściciela obowiązującej na gruncie ustawy o CIT. W przypadku wypłat dywidend - w ramach należytej staranności związanej z możliwością zastosowania zwolnienia - polski płatnik powinien dokonać weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela odbiorcy takich dywidend.



RAFAL KOWALSKI
Partner w Dziale Doradztwa
Podatkowego
tel.: +48 22 543 16 00
Rafal.Kowalski@bdo.pl



VIII. Stosowanie koncepcji look-through approach (LTA) możliwe wyjątkowo

W objaśnieniach stwierdza się, że stosowanie koncepcji look-through approach (czyli ustalania przez organ podatkowy, kto jest rzeczywistym właścicielem należności w sytuacji, gdy podmiot uzyskujący taką należność nie jest jej rzeczywistym właścicielem) nie znajduje uzasadnienia ani w przepisach ustawy o CIT, ani ustawy o PIT, ani też w przepisach Ordynacji podatkowej. W konsekwencji organy podatkowe nie są - co do zasady - zobowiązane do stosowania tej koncepcji. Możliwość jej zastosowania jest w zasadzie ograniczona tylko do przypadków, gdy łącznie spełnione są następujące przesłanki: wykorzystanie spółki pośredniczącej pomiędzy państwem płatnika a państwem odbiorcy należności będącego rzeczywistym beneficjentem nie skutkuje obniżeniem podatku u źródła pobieranym w państwie płatnika; występuje tożsamość płatności co do rodzaju w relacji płatnik - zagraniczna spółka pośrednicząca - zagraniczny odbiorca płatności będący rzeczywistym beneficjentem; całość struktury lub dana płatność nie jest sztuczna.

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