

Warszawa, 20 sierpnia 2019 r.

KL/298/151/PP/2019

Pan  
**Tadeusz Kościński**  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

*Szanowny Panie Ministrze,*

w nawiązaniu do opublikowanego na stronie internetowej Ministerstwa Finansów Projektu z dnia 19 czerwca 2019 r. objaśnień podatkowych „Zasady poboru podatku u źródła” („Projekt”) oraz uwag zgłoszonych przez Konfederację Lewiatan w pismach z dnia 26 lutego 2019 r. (KL/81/35/PP/2019) oraz z dnia 28 czerwca 2019 r. (KL/237/119/PP/2019), przekazujemy podsumowanie głównych kwestii budzących wątpliwości i obawy przedsiębiorców, które w naszej ocenie nie zostały wyczerpująco wyjaśnione w Projekcie objaśnień.

Konfederacja Lewiatan wyraża zadowolenie z przesunięcia o pół roku wejścia w życie przepisów zmieniających zasady poboru podatku u źródła. Jest to znakomita sposobność, żeby ponownie przedyskutować temat ww. objaśnień. Deklarujemy gotowość ekspertów Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan do spotkania i szerszego przedstawienia sygnalizowanych w piśmie wątpliwości.

Z poważaniem,



Maciej Witucki

Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień w sprawie nowych zasad poboru podatku u źródła.



## Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień w sprawie nowych zasad poboru podatku u źródła

### 1. Wprowadzenie wymogu beneficial owner (rzeczywistego właściciela)

Nie można zgodzić się z twierdzeniem Ministerstwa Finansów, że nowe przepisy dot. poboru podatku u źródła nie zmieniły zasad opodatkowania tym podatkiem określonych kategorii dochodów, a jedynie zmodyfikowały sposób weryfikacji podatnika pod kątem skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania u źródła. Do takiej zmiany zasad dochodzi bowiem w kontekście dywidend i usług niematerialnych. Zgodnie z Projektem w przypadku ww. kategorii przychodów należy każdorazowo badać spełnienie przez odbiorcę płatności kryterium tzw. *beneficial owner* (rzeczywistego odbiorcy), nawet jeżeli kryterium takie nie wynika wprost z ustawy CIT bądź z zawartych przez Polskę umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, które to umowy są aktem prawnym hierarchicznie wyższego rzędu niż ustawy krajowe.

Idąc dalej, jeżeli dana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania [UPO] nie wprowadza wymogu identyfikacji rzeczywistego właściciela, celem stosowania jej postanowień, to nie można wyprowadzać takiego wymogu do przepisów krajowych lub samych Objasnień. W szczególności, wymóg badania rzeczywistego właściciela nie dotyczy płatności z tytułu usług, ponieważ UPO zasadniczo przewidują klauzulę rzeczywistego właściciela jedynie dla należności o charakterze pasywnym (dywidendy, odsetki, należności licencyjne, ew. płatności za tzw. usługi techniczne). W odniesieniu zaś do dyrektyw europejskich, należy zauważyć, że polskie przepisy implementujące ich treść przewidują wymóg badania rzeczywistego właściciela jedynie w odniesieniu do zwolnienia z podatku u źródła dla odsetek i należności licencyjnych, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT. Wymóg taki nie został zaś przewidziany dla zwolnienia z podatku u źródła dla dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Jednocześnie, ochronę przed potencjalnym nadużyciem zwolnień z podatku u źródła wynikających z dyrektyw europejskich przewidziano w tzw. małej klauzuli antyabuzywnej, tj. art. 22c ustawy o CIT.

#### **Badanie czy odbiorca płatności jest jej właścicielem i podatnikiem**

Na gruncie polskich przepisów dokumentem, z którego wynika rezydencja podatkowa zagranicznego podmiotu, i który to dokument płatnik zobowiązany jest posiadać, żeby zastosować postanowienia UPO, jest certyfikat rezydencji podatkowej. Jest to dokument formalny, urzędowy. Płatnik nie posiada kompetencji ani nie jest jego rolą podważanie mocy urzędowej certyfikatu rezydencji – jest to rolą organów administracji publicznej. Płatnik ma prawo opierać się na treści certyfikatu rezydencji i nie powinien prowadzić własnego dochodzenia w zakresie realności siedziby lub miejsca efektywnego zarządu odbiorcy płatności. Nie jest też rolą płatnika weryfikowanie zaświadczenia (dokumentu urzędowego), jakim jest certyfikat rezydencji i przesłanek wydania tego zaświadczenia. W związku z tym, nieuzasadnione jest wyprowadzanie wniosku, jak uczyniono to w Objasnieniach, o obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela (w tym aspektu rzeczywistej działalności gospodarczej) w odniesieniu



do każdej płatności, do której ma zastosowanie UPO, w oparciu o argument, że jest to konieczne dla ustalenia statusu zagranicznego odbiorcy jako podatnika na gruncie UPO.

Nie ma też uzasadnienia zawarte w Projekcie i poparte treścią ustawy o CIT wskazanie, zgodnie z którym „Przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej należy uwzględniać nie tylko przy dokonywaniu zwrotów podatku u źródła oraz dokonywaniu weryfikacji wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Przesłankę tę płatnik powinien brać pod uwagę również przy stosowaniu preferencji z UPO”.

## 2. Funkcjonowanie klauzul ubruttawiających

Bardzo istotnym zagadnieniem w Projekcie jest funkcjonowanie klauzul ubruttawiających. Oznaczają one, że uzgodniona w umowie kwota wynagrodzenia jest kwotą netto i nie zawiera żadnych podatków lokalnych. W takich przypadkach, podatek u źródła musi zostać pokryty ze środków własnych polskiego płatnika. Jak zostało to wskazane wyżej, zmienione zasady poboru podatku u źródła przewidują konieczność weryfikowania statusu tzw. *beneficial owner* m.in. w kontekście usług nabywanych od podmiotów niepowiązanych. W przypadku podmiotów niepowiązanych polski płatnik często nie ma żadnego wpływu na pozyskanie niezbędnych dokumentów poświadczających posiadanie przez odbiorcę płatności statusu rzeczywistego właściciela, tym samym odzyskanie zapłaconego podatku (na skutek ubruttowania płatności) bez poparcia dokumentacyjnego będzie dla niego problematyczne lub wręcz niemożliwe. **Tym samym nowe przepisy mogą spowodować wzrost kosztów u polskich podmiotów o ok. 25%.**

Na uwagę zasługuje także realna obawa, że mechanizm poboru podatku u źródła pogorszy konkurencyjność polskich firm w zestawieniu z zagranicznymi podmiotami. Te ostatnie sprzedające usługi lub towary na rynku polskim zachowują możliwość tańszego nabywania usług, ponieważ nie będą zobowiązane do stosowania mechanizmu poboru podatku.

Projekt nie wyjaśnia, czy i w jaki sposób płatnik może wystąpić o opinię o zastosowaniu zwolnienia w przypadku dywidend – które nie mogą być ubruttowane. Wypłacane są zawsze w kwocie po potrąceniu podatku. Przeprowadzenie postępowania z poziomu płatnika może być operacyjnie istotnie prostsze niż z poziomu zagranicznego podmiotu.

## 3. Minimalny substrat osobowo-majątkowy jako przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej

Pojęcie substratu majątkowo-osobowego nie jest terminem zdefiniowanym w polskim prawie podatkowym, doktrynie czy judykaturze podatkowej. Projekt jednak posługuje się tym pojęciem.



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

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

Wykładnia przedstawiona w Objasnieniach dyskryminuje spółki holdingowe oraz podmioty prowadzące działalność w sektorze usług, w tym finansowych i zniechęca do prowadzenia działalności w tym obszarze, co stanowi naruszenie zasady równości oraz swobody działalności gospodarczej i przepływu kapitału (w kontekście spółek holdingowych z UE, w tym w Polsce). Dla przykładu, wyspecjalizowana działalność podmiotów holdingowych umożliwia sprawne podejmowanie decyzji dotyczących aktywów grupy, bez obciążenia administracyjnego typowego dla działalności operacyjnej. Jest też wielokrotnie koniecznością dla inwestycji typu joint venture oraz w przypadku działań zmierzających do pozyskania kupca lub inwestora dla całej grupy. Istota ekonomiczna podmiotów holdingowych przejawia się w niewielkim stopniu skomplikowania ich struktury aktywów, uproszczeniu łańcucha decyzyjnego, rezygnacji z rozbudowanej bazy sprzętowej i pracowniczej typowej dla spółek operacyjnych oraz optymalizacji kosztów. Idąc dalej, spółki odpowiadające za finansowanie (zewnętrzne i wewnętrzne) danej grupy kapitałowej (*group treasury*).

Dochodzimy tym samym do zagadnienia całkowicie pominiętego w Projekcie - każdy rodzaj działalności wymaga środków i zasobów adekwatnych do prowadzenia tej działalności. Projekt stwierdza co prawda, że „w praktyce różne będą przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki produkcyjne/ handlowe, usługowe oraz spółki zajmujące się szeroko rozumianą działalnością finansową (przykładowo czynnościami inwestycyjnymi czy też holdingowymi)”. Jednocześnie jednak jako okoliczności „obciążające” wskazywane są typowe, żeby nie powiedzieć klasyczne rozwiązania przyjęte w funkcjonowaniu podmiotów holdingowych czy finansowych, takie jak outsourcing obsługi prawno-administracyjnej. Należy pamiętać, że w wielu przypadkach dana spółka (jej zarząd) realizuje cele przyjęte przez grupę kapitałową lub wskazane wspólnika, co nie w pewnym zakresie wyklucza autonomiczność działań – a na wymóg całkowitej autonomiczności zdaje się wskazywać Projekt („uzasadnione są wątpliwości co do prowadzenia rzeczywistej działalności inwestycyjnej przez spółkę, która nie posiada kadry należycie umocowanej do podejmowania decyzji odpowiadającej skali tej działalności, adekwatnie wynagradzanej i ponoszącej odpowiedzialność za wykonywane zadania, czy też której funkcjonowanie w danym państwie sprowadza się jedynie do faktu rejestracji spółki w danej jurysdykcji i ewentualnej rutynowej obsłudze administracyjnej (tzw. wirtualny adres)”.



#### 4. Należyta staranność

Kryteria dochowania należytej staranności opisane w Projekcie są niejasne i nieprecyzyjne. Trzeba zwrócić uwagę na praktyczną trudność weryfikacji źródła informacji na temat odbiorców należności. Powstaje zasadnicze pytanie, kto i według jakich przesłanek miałby oceniać, które jurysdykcje podatkowe mogą być szczególnie ryzykowne z perspektywy praktyki *treaty shopping* oraz *directive shopping*, kto miałby oceniać całą siatkę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez kraj rezydencji odbiorcy płatności, żeby oceniać czy dalsze ewentualne wypłaty będą obciążone podatkiem czy też nie. Nie jest znana ani metodologia ww. analiz, ani rozległość ww. analiz.

Dyskusyjne są także pytania do odbiorcy należności zawarte w Projekcie. Należy zwrócić uwagę na brak kryteriów czy też metodologii oceny uzyskanych odpowiedzi. Jednocześnie Projekt wskazuje, że „prawidłowość tej oceny podlega weryfikacji organów podatkowych” – ponownie, ocena ta będzie wyłącznie subiektywna, oparta na wyobrażeniu danego urzędnika.

Projekt zmierza w kierunku nakładającym na płatników obowiązek działania jak wywiadownie gospodarcze lub korzystania z usług takich podmiotów. Wymaga się od płatników działań wykraczających poza zachowania przyjęte w realiach biznesowych. Podobny kierunek zaczyna kształtować się w interpretacjach indywidualnych KIS, także poprzedzających Projekt („Potwierdzeniem dochowania należytej staranności może być np. dysponowanie raportem sporządzonym przez niezależnego audytora, w zakresie działalności odbiorcy płatności (badanie dokumentów oraz faktycznej substancji biznesowej)” - 0111-KDIB1-2.4010.172.2019.1.BG). Są to oczekiwania oderwane od realiów gospodarczych. Przeprowadzenie takich analiz: a) będzie wiązało się z kosztami, b) może nadal nie spełniać oczekiwań organów podatkowych (brak jasnych/ obiektywnych kryteriów oceny), c) może spotkać się ze sprzeciwem zagranicznego kontrahenta.

Projekt wskazuje np. w odniesieniu do spółek holdingowych, że „Brak rzeczywistej działalności gospodarczej będzie wynikał z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących m.in. zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz posiadanych pomieszczeń i wyposażenia”. Należy z tego wyprowadzić wniosek, że płatnik w ramach dochowania należytej staranności powinien zbadać (m.in.) powyższe zagadnienia dotyczące nierezydenta. Od strony praktycznej to może być niewykonalne, może też wiązać się np. z docieraniem do informacji stanowiących tajemnice przedsiębiorstwa.

\*\*\*

Powyżej zarysowane problemy są ujęte skrótowo, pozostajemy do dyspozycji i w gotowości do szerszego przedstawienia problemów.

**Konfederacja Lewiatan KL/298/151/PP/2019**

