

Warszawa, 28 czerwca 2019 r.

Sz. P. Leszek Skiba
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

Na podstawie zaproszenia z dnia 19 czerwca 2019 r. do wzięcia udziału w konsultacjach publicznych dotyczących projektu objaśnień (dalej: **Projekt Objasnień**) dotyczących podatku u źródła w imieniu:

1. Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej,
2. Belgijskiej Izby Gospodarczej,
3. Amerykańskiej Izby Handlowej w Polsce,
4. Polsko-Niemieckiej Izby Przemysłowo-Handlowej,
5. Brytyjsko-Polskiej Izby Handlowej,
6. Włoskiej Izby Handlowo-Przemysłowej w Polsce,
7. Irlandzko-Polskiej Izby Handlowej,
8. Polsko-Hiszańskiej Izby Gospodarczej,
9. Polsko-Portugalskiej Izby Gospodarczej,
10. Skandynawsko-Polskiej Izby Gospodarczej oraz
11. Polsko-Szwajcarskiej Izby Gospodarczej.

(dalej: **Izby**)

poniżej przedstawiamy nasze uwagi do Projektu Objasnień.

I. Uwagi ogólne

W pierwszej kolejności Izby pragną wskazać iż popierają cel i sens wydawania objaśnień podatkowych w stosunku do nowych i skomplikowanych przepisów w szczególności takich jak w przypadku przepisów dotyczących podatku u źródła.

Jednocześnie aby objaśnienia miały swój praktyczny i użyteczny walor, ich treść powinna być dla podatników łatwa i zrozumiała do odkodowania, w możliwie największym stopniu odzwierciedlać realia biznesowe i gospodarcze, a także odpowiadać na zgłaszane przez przedsiębiorców postulaty.

Tymczasem przedstawiony do konsultacji Projekt Objasnień:

- a) wprowadza szereg nowych kryteriów oceny dla niektórych instytucji (jak np. dla oceny rzeczywistego właściciela), które są trudne do uzasadnienia z perspektywy biznesowo-gospodarczej;
- b) odwołuje się w sposób niejasny do koncepcji, których analiza w przedstawionym zakresie nie była dotychczas przedmiotem szerszej praktyki rynkowej i orzeczniczej (np. koncepcja „podatnika” dla zastosowania preferencji z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - **UPO**);
- c) zawiera wskazówki które mogą być odczytywane jako wewnętrznie sprzeczne (np. progi de minimis / safe harbor przy ocenie należytej staranności);
- d) wybiórczo adresuje zgłaszane w trakcie konsultacji niejasności, nie wskazując jak interpretować kwestie powiązane ze wskazanymi obszarami (np. względne zaadresowanie koncepcji „look through approach” bez wskazania w jaki sposób praktycznie mogłaby ta koncepcja zostać zastosowana);

- e) wskazuje iż Objasnienia mają zastosowanie do zdarzeń, które miały miejsce przed wejściem w życie przepisów dotyczących podatku u źródła które obowiązują od 1 stycznia 2019 r. **co w ocenie Izby stanowi próbę nieuprawnionego rozszerzenia działania objaśnień również na zdarzenia które miały miejsce przed wejściem w życie przepisów.**
- f) obszerną część poświęca analizie tła i kontekstu międzynarodowego jako uzasadnienia do wprowadzenia nowych przepisów, odwołując się przy tym do raportów czy opracowań często nieznanymi szerszemu gronu podatników – miejsce to mogłoby zostać przeznaczone na rozstrzygnięcie licznych wątpliwości zgłaszanych przez przedsiębiorców w trakcie konsultacji publicznych;

W ocenie Izby, zwiększenie waloru praktycznego Projektu Objasnień wymagałoby w szczególności korekt w wyżej wskazanych obszarach szczegółowo omówionych poniżej a także zaadresowania kwestii wątpliwych wynikających z nowych przepisów które nie zostały omówione w Projekcie Objasnień.

Z uwagi na fakt iż w znaczącym zakresie przepisy dotyczące podatku u źródła obowiązują od 1 stycznia 2019 r. zaś Projekt Objasnień został wydany dopiero pół roku później (mimo iż spotkanie konsultacyjne miało miejsce w lutym 2019 r.), Izby postulują aby w ostatecznej wersji Objasnień zostało wskazane iż w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca 2019 r. ocena stosowania kryteriów należytej staranności czy definicji rzeczywistego właściciela będzie znacząco łagodniejsza, na wzór podejścia przyjętego w zakresie objaśnień dotyczących raportowania schematów podatkowych. W ten sposób przedsiębiorcom zostanie zapewniony stosowny czas na zapoznanie się z treścią Objasnień i dostosowania się do nich.

Niezależnie od przedstawionych poniżej uwag, Izby pragną ponownie zaadresować:

- a) Postulat uwzględnienia w Projekcie Objasnień również innych przykładów dotyczących zaadresowania kwestii należytej staranności i rzeczywistego właściciela płatności, które były już podnoszone w trakcie spotkań konsultacyjnych – **załącznik nr 1;**
- b) Postulat wyjaśnienia zagadnień budzących praktyczne wątpliwości a związanych ze stosowaniem nowych przepisów – **załącznik nr 2;**
- c) Postulat możliwie szybkich modyfikacji na gruncie legislacyjnym wprowadzonych przepisów celem zmniejszenia wynikających z nich barier rozwoju gospodarczego w szczególności obciążenia administracyjnego, które zostały zidentyfikowane w trakcie dotychczasowej praktyki ale również ochrony już zaistniałych zdarzeń gospodarczych (zawartych kontraktów przed wejściem w życie ustawy) – **załącznik nr 3**

II. Uwagi szczegółowe

1. Należyta staranność płatnika (str. 27-31 Projektu Objasnień)

Projekt Objasnień zawiera szereg komentarzy dotyczących tego w jaki sposób płatnik może dokumentować zachowanie należytej staranności. Wytyczne te dotyczą zarówno przykładowych działań jakie powinien podjąć płatnik aby dochować należytej staranności jak również kryteriów należytej staranności zróżnicowanych podmiotowo i przedmiotowo.

1.1 Przykładowe działania płatnika

- W ocenie Izby kryteria należytej staranności zostały zakreślone bardzo szeroko. Doceniając fakt uwzględnienia progów kwotowych w przypadku wypłat należności do podmiotów niepowiązanych, w pozostałych przypadkach powstaje ryzyko oczekiwania iż płatnik będzie zmuszony do korzystania z wywiadowni gospodarczych, dokonywania nieuzasadnionego biznesowo „śledztwa” na temat swoich kontrahentów wykraczających poza to co jest konieczne w ramach innych typowych procedur prawnych jak np. AML (w szczególności. śledzenie doniesień medialnych na temat kontrahenta).
- Ponadto treść Projektu nie wskazuje jak często płatnik ma powtarzać procedurę weryfikacji należytej staranności w stosunku do danego kontrahenta.

- Projekt wskazuje iż raport niezależnego audytora / doradcy podatkowego może być wykorzystany w przypadku transakcji z podmiotami niepowiązanymi jako wzmacniająca należyta staranność. Brak jednak analogicznego odniesienia w przypadku komentarzy dotyczących podmiotów powiązanych.
- Co więcej Projekt wskazuje iż niepozyskanie dokumentów od podmiotu powiązanego nie może uzasadniać niższej należytej staranności – w ocenie Izb istotne byłoby wskazanie iż odmiennie taką sytuację należy oceniać w przypadku niepozyskania informacji od kontrahenta niepowiązanego.

W związku z powyższym Izby przedstawiają następujące postulaty:

- Usunięcie z Projektu referencji do danych publicznie dostępnych rozumianych jako doniesień medialnych i branżowych czy publikowanych doniesień o inwestycjach kontrahentów a raczej wyeksponowanie iż dane publicznie dostępne to te dane które mogą być typowo sprawdzane w ramach relacji z kontrahentem (np. istnienie strony internetowej tam gdzie jest to praktyką biznesową, pozyskiwanie danych z bezpłatnych rejestrów);
- Wskazanie iż procedura należytej staranności względem kontrahenta powinna być ponawiana względem danego kontrahenta w racjonalnym okresie czasowym (np. raz do roku);
- Wskazanie iż raport niezależnego audytora może zostać również wykorzystany do dokumentowania należytej staranności w relacjach z podmiotami powiązanymi;
- Wskazanie iż nieotrzymanie informacji od kontrahenta niebędącego podmiotem powiązany nie będzie rodzić negatywnych skutków dla płatnika

1.2 Przedmiotowo-podmiotowe kryteria należytej staranności

Projekt Objaśnień wskazuje iż należyta staranność może być zróżnicowana w zależności od określonych warunków podmiotowo – przedmiotowych.

1.2.1 Kryterium powiązania podmiotów

W przypadku podmiotów niepowiązanych zgodnie z Projektem Objaśnień należyta staranność może zostać dochowana:

- dla płatności do „kilkudziesięciu tysięcy złotych” przykładowo poprzez certyfikat rezydencji;
- dla płatności w łącznej kwocie 500 tys. zł przykładowo poprzez certyfikat rezydencji oraz oświadczenie podatnika o spełnianiu warunków do niepobrania podatku / zastosowania zwolnienia;
- dla płatności przekraczających kilkaset tysięcy lub przy złożeniu oświadczenia płatnika – konieczne jest zachowanie wyższego standardu należytej staranności

W ocenie Izb tak zakreślone progi mogą być różnie odczytywane. Trudno również jednoznacznie ocenić czy zebranie wskazanych dokumentów jest wystarczające dla dochowania należytej staranności czy też konieczne jest równoległe podejmowanie również innych działań (co znacząco obniżyłoby atrakcyjność proponowanego rozwiązania)

1.2.2 Kryterium statusu podmiotu

- Zgodnie z Projektem Objaśnień, należyta staranność może być niższa w przypadku wypłat np. na rzecz banku centralnego

W ocenie Izb wypłata należności do banków centralnych jest stosunkowo rzadkim zjawiskiem w obrocie gospodarczym. Bardziej praktyczny przykład mógłby dotyczyć banków i / lub podmiotów których status jest regulowany (np. notowanych na giełdzie)

1.2.3 Kryterium jurysdykcji

- Zgodnie z Projektem Objasnień, należyta staranność powinna być wyższa w przypadku dokonywania wypłat na rzecz jurysdykcji podatkowych z którymi zawarta UPO nie przewiduje podatku u źródła lub które nie pobierają podatku u źródła od dalszych wypłat.

W ocenie Izby wskazane kryterium jest nieuzasadnione i de facto przerzuca na płatników negatywne konsekwencje związane z tym iż taka a nie inna stawka podatku u źródła została ustalona przez Polskę i inną jurysdykcję w dwustronnych negocjacjach. Co więcej w przypadku tzw. usług niematerialnych normą jest iż od ich wypłat nie jest pobierany podatek u źródła co nie ma związku z optymalizacjami podatkowymi a jest właśnie konsekwencją treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Końcowo, płatnik nie powinien być zobligowany do analizy systemów podatkowych innych krajów i ustalania lokalnych reguł opodatkowania wypłaty należności.

W związku z powyższym Izby przedstawiają następujące postulaty:

- W przypadku podmiotów niepowiązanych wskazanie konkretnych progów kwotowych i adekwatnych jednoznacznych dokumentów jakimi płatnik może dokumentować dochowanie należytej staranności tj.
 - dla płatności do 100 tysięcy złotych - certyfikat rezydencji;
 - dla płatności od 100 tysięcy zł do 2 mln zł - certyfikat rezydencji oraz oświadczenie podatnika o spełnianiu warunków do niepobrania podatku / zastosowania zwolnienia;
 - dla płatności przekraczających 2 mln zł – wyższy standard należytej staranności

oraz przyjęcie analogicznych progów dla podmiotów powiązanych;

- Rozszerzenie „kryterium statusu” o banki podlegające nadzorowi właściwych organów innych państw a także podmioty notowane na giełdzie;
- Usunięcie z Projektu Objasnień referencji do krajów które nie pobierają podatku od źródła bądź ze względu na treść umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź lokalne przepisy z uwagi na ich dyskryminacyjny charakter

2. Rzeczywisty właściciel płatności (str. 13-26 Projektu Objasnień)

Projekt Objasnień adresuje kwestię rzeczywistego właściciela płatności (tzw. *beneficial owner*) w kilku obszarach m.in.:

- Tzw. „look through approach” – koncepcji zgodnie z którą możliwe jest skorzystanie z preferencji w podatku u źródła przez podmiot nie będący bezpośrednim odbiorcą płatności, ale będący jej rzeczywistym właścicielem;
- Przesłanki prowadzenia tzw. rzeczywistej działalności gospodarczej z uwzględnieniem specyfiki podmiotów holdingowych;
- Podatnika jako podmiotu uprawnionego do korzystania z preferencji wskazanych w UPO.

Jednocześnie jednak, treść Projektu Objasnień pomija szereg innych przykładów, które w ocenie Izby mają istotne znaczenie biznesowo – gospodarcze i w niewielkim jedynie stopniu wskazuje przykłady „pozytywne” tj. bezpieczne przystanie pozwalające przedsiębiorcom na jednoznaczną ocenę w zakresie statusu rzeczywistego właściciela płatności.

W związku z tym, w załączniku nr 1 Izby ponownie przesyłają wymagające zaadresowania przykłady obrazujące specyfikę funkcjonowania różnych podmiotów.

2.1. „Look through approach”

Izby doceniają odwołania do koncepcji „look through approach”. Jej wprowadzenie jest zauważalnym i pozytywnym krokiem w stronę przedsiębiorców. Niemniej jednak z treści Projektu Objasnień nie wynika w jaki sposób takie podejście należałoby praktycznie zastosować, w szczególności w przypadku gdy określone preferencje podatkowe zależą od kryterium udziałowego (np. w przypadku płatności podlegających zwolnieniu na bazie art. 22 ust. 4 lub art. 21 ust. 3 ustawy o CIT).

Przykład: Praktycznym przykładem wątpliwości dotyczących zastosowania koncepcji „*look through*” może być sytuacja gdy w wyniku dokonania analizy okaże się, iż rzeczywistym odbiorcą dywidendy nie jest spółka-matka z siedzibą w UE posiadająca przeszło 10% udziałów w podmiocie wypłacającym dywidendę, ale spółka-babka (również zlokalizowana w UE i posiadająca w spółce-matce przeszło 10% udziałów), to czy można uznać, iż w dalszym ciągu znajduje zastosowanie zwolnienie z podatku wynikające z Dyrektywy PS (zakładając, iż pozostałe warunki są spełnione)? A czy jeśli spółka-babka byłaby zlokalizowana poza UE, to czy należałoby uznać, że dla celów kalkulacji podatku należy zastosować umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a krajem siedziby (poza UE) spółki-babki?

Przykład 2:

Innym przykładem wątpliwości dotyczących stosowania koncepcji „*look through*” może być sytuacja gdy płatnik wypłacający należność z Polski ma trudności w ustaleniu czy rzeczywistym odbiorcą jest podmiot A czy też podmiot B. Niemniej skutki podatkowe są takie same dla obu podmiotów, tj.

- a) zarówno podmiot A jak i podmiot B mają siedzibę w tym samym kraju i znajdzie zastosowanie ta sama umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (a w rezultacie ta sama stawka lub zwolnienie) lub
- b) podmioty A oraz podmiot B mają siedziby w innych krajach, ale umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z tymi krajami przewidują takie samo traktowanie (tj. taką samą stawkę podatku lub zwolnienie).

Czy w takiej sytuacji w oświadczeniu, które złoży płatnik może on opisać te wątpliwości oraz wskazać na praktyczny brak negatywnych konsekwencji dla budżetu z nich wynikający i w rezultacie może on zastosować obniżoną stawkę lub zwolnienie wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania?

Z treści Projektu Objasnień nie wynika w jaki sposób praktycznie stosować koncepcje „*look through approach*” również w innych aspektach tj. w szczególności:

- w zakresie składania oświadczeń płatnika (czy płatnik może od razu w treści oświadczenia wskazać że stosuje tę koncepcję i takie oświadczenie będzie go chronić),
- na jakim etapie ta koncepcja ma być realizowana i kto ją stosuje (płatnik w momencie wypłaty? administracja skarbowa następnie gdy w ramach kontroli organ podatkowy ustali kto jest rzeczywistym właścicielem?),
- czy kontrahent może wystąpić o opinię zabezpieczającą mimo że płatność nie jest na jego rzecz ale jest on rzeczywistym właścicielem płatności?
- Na czyją rzecz powinna zostać wystawiona informacja IFT-2?

W związku z powyższym Izby przedstawiają następujące postulaty:

- Doprecyzowanie zasad stosowania koncepcji „*look through approach*” w przypadku gdy warunkiem skorzystania z preferencji jest posiadanie określonego progu udziałowego;
- Omówienie zastosowania koncepcji „*look through approach*” na bazie wyżej wskazanych przykładów;
- Zaadresowanie wyżej wskazanych warunków stosowania koncepcji „*look through approach*” w odniesieniu do oświadczenia płatnika, występowania przez płatnika / podatnika o opinię zabezpieczającą a także w jaki sposób i na jaki podmiot powinna zostać wystawiona informacja IFT-2

2.2. Przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej z uwzględnieniem specyfiki podmiotów holdingowych

2.2.1. Kryterium rzeczywistej działalności gospodarczej

Jednym ze wskazanych kryteriów oceny czy podmiot prowadzi działalność gospodarczą zgodnie z Projektem jest ocena czy personel podmiotu jest adekwatny do jego skali działalności. W szczególności na stronie 20 Projektu wskazano iż „jedna osoba nie może skutecznie podejmować decyzji menadżerskich w stosunku do kilkunastu spółek prowadzących działalność gospodarczą.

W ocenie Izb takie podejście nie jest uprawnione i ocena czy jest to możliwe czy nie powinna być właśnie związane ze skalą działalności i analizowana odrębnie dla danego przypadku.

Izby postulują usunięcie z treści Projektu Objaśnień wskazanego przykładu i pozostawienie tej kwestii ocenie na poziomie ewentualnej kontroli.

2.2.2. Specyfika podmiotów holdingowych

Projekt Objaśnień wskazuje na pewną specyfikę podmiotów prowadzących działalność holdingową w zakresie ich statusu jako rzeczywistego właściciela płatności. W tym zakresie wskazane zostały okoliczności które mogą sugerować iż spółka holdingowa nie jest rzeczywistym właścicielem płatności w szczególności:

- i. spółka zatrudnia 1-2 pracowników na część etatu,
- ii. wynagrodzenie tych pracowników jest nieadekwatne do pełnionej funkcji (tu odniesienie do wartości zarządzanego portfolio inwestycji),
- iii. wprowadzenie konieczności analizy adekwatności wynagrodzenia
- iv. posiadanie oprogramowania pozwalającego na podejmowanie decyzji

Raz jeszcze wymaga podkreślenia fakt iż działalność holdingów jest wielokrotnie motywowana względami biznesowymi, nie zaś podatkowymi. Mogą być to zarówno powody efektywności kosztowej, efektywności zarządczej czy strategii działania na danym rynku lub zarządzania portfelami różniących się między sobą grup inwestorów. Mogą to być wreszcie powody regulacyjne czy historyczne. Nie ulega też wątpliwości iż substrat majątkowo-osobowy niezbędny do realizowania funkcji holdingowych jest radykalnie inny niż w przypadku spółek prowadzących działalność finansową czy działalność operacyjną co również dostrzega Minister Finansów na stronie 20 Projektu Objaśnień¹. Co więcej w dobie zmieniającej się szybko rzeczywistości gospodarczej i znaczących ułatwień gospodarczych zauważalna jest wręcz tendencja – niezależna od profilu działalności podmiotu - do korzystania z usług wyspecjalizowanych podmiotów (zarówno w ramach grup kapitałowych jak i poza nimi) do realizacji określonych funkcji, co wielokrotnie pozwala na redukcję kosztów ich obsługi. Jakkolwiek, prowadzenie pełnej działalności gospodarczej za ich pośrednictwem nie może być argumentem uzasadniającym substancję biznesową (np. gdy cały zarząd składa się z „wynajętych dyrektorów”), to jednak wspomaganie się zewnętrznymi usługodawcami nie powinno w ocenie Izb być traktowane negatywnie w tym kontekście.

Realia biznesowe w szczególności zakres działalności holdingów rzadko kiedy efektywnie wymusza konieczność zatrudniania (szczególnie jeśli mówimy o umowach o pracę) większej ilości ludzi. Co więcej, w rozbudowanych grupach kapitałowych posiadających niejednokrotnie w strukturach dziesiątki podmiotów, dla większej efektywności kosztowej działalność holdingów bywa zarządzana z poziomu odrębnych spółek zatrudniających pracowników. W szczególności w sytuacji gdy holding oraz podmiot zatrudniający ludzi do jego obsługi mają miejsce w jednym kraju lub też w sytuacji gdy w danym kraju na poziomie różnych podmiotów (rozpatrywanych łącznie) zgromadzony jest wystarczający substrat majątkowo – osobowy stanowiący o całości realizowanych przez grupę funkcji, praktyka analizy i oceny

¹ „(...) w praktyce różne będą przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej prowadzonej przez spółki produkcyjne/handlowe, usługowe czy spółki zajmujące się szeroko rozumianą działalnością finansową (przykładowo czynnościami inwestycyjnymi czy też holdingowymi)”

substancji biznesowej powinna zmierzać w kierunku konsolidowania tych funkcji (tzw. *consolidated substance*).

W ocenie Izby, oczekiwanie iż płatnik będzie w stanie ocenić adekwatność wynagrodzeń pracowników podmiotu holdingowego jest bardzo restrykcyjne i nieracjonalne. Tym bardziej że praktyka biznesowa pokazuje iż niekiedy wynagrodzenie danego menedżera czy dyrektora może być alokowane pomiędzy kilka podmiotów z uwagi na zbieżność funkcji. Żeby prawidłowo ocenić adekwatność wynagrodzenia zasadne byłoby znowu spojrzenie skonsolidowane a nie „stand-alone” (t.j. czy całkowite wynagrodzenie danego członka zarządu z tytułu jego wszystkich funkcji w grupie (potencjalnie w różnych spółkach) jest adekwatne do jego zadań/kompetencji/odpowiedzialności). **W ocenie Izby kontrowersyjne jest również zastrzeżenie iż atrybuty ostatecznej decyzyjności w zakresie zarządzania aktywami powinny być przypisane do pracowników holdingu.** Podmioty holdingowe posiadają szeroki aspekt decyzyjności w zakresie bieżącego zarządzania czy kluczowych decyzji związanych z aktywami. W praktyce biznesowej trudno jednak wyobrazić sobie aby to holding samodzielnie prowadził strategię inwestycyjną (np. decydował o wyjściu z danej inwestycji / portfolio czy zakupie nowej inwestycji) – są to decyzje typowo inwestorskie / właścicielskie. Pozostawienie obecnego brzmienia omawianej przesłanki powoduje więc znaczące niebezpieczeństwo iż jej interpretacja będzie zbyt daleko idąca.

Niezależnie, Izby zwracają uwagę iż Projekt Objaśnień nie adresuje kwestii wypłat do polskiego holdingu podczas gdy jednocześnie przepisy uzależniają niepobranie WHT od dywidendy wypłacanej na rzecz polskiego rezydenta podatkowego od np. podpisania oświadczenia płatnika.

W związku z powyższym Izby postulują o:

- **dopuszczenie tzw. skonsolidowanego substratu majątkowo-osobowego dla oceny rzeczywistej działalności gospodarczej prowadzonej przez dany podmiot w danym kraju.** Często względy biznesowe decydują o rozdzieleniu / wydzieleniu określonych aktywów pomiędzy kilka spółek / podmiotów. Nie zmienia to jednak faktu iż w danej jurysdykcji na poziomie skonsolidowanym dana grupa posiada wystarczający substrat majątkowo-osobowy;
- zrezygnowanie w Projekcie Objaśnień ze wskazanych przesłanek na rzecz bardziej ogólnego zaadresowania kwestii substratu majątkowo – osobowego holdingu - **tak aby pozostawić je na poziomie który nie będzie narzucał a priori jednoznacznej negatywnej oceny substancji biznesowej holdingu;**
- pozytywne wskazanie iż co do zasady korzystanie przez podmioty finansujące i holdingowe z usług zewnętrznych podmiotów a także wykorzystanie otrzymanych dochodów do spłaty swoich zobowiązań (np. przeznaczenie otrzymanej dywidendy na spłatę udzielonego finansowania) nie przesądza o braku substancji biznesowej / niespełnieniu kryterium rzeczywistego właściciela gdyż są to działania podejmowane w toku normalnej działalności gospodarczej;
- zaadresowanie kryteriów oceny polskiej spółki holdingowej z uwzględnieniem możliwości stosowania podejścia skonsolidowanej substancji.

2.2.3. Status centrum usług wspólnych

Na stronie 24 Projektu Objaśnień w zakresie analizowania działalności Centrum Usług Wspólnych („CUW”) zostało wskazane iż: „(...) **wydaje się za zasadne przyjęcie, że tego rodzaju podmiot posiada status rzeczywistego właściciela płatności**”

Izby pragną podkreślić to co już wielokrotnie było podnoszone na etapie spotkań konsultacyjnych i przygotowywanych pism: **zgodnie z hierarchią źródeł prawa, ratyfikowane umowy międzynarodowe mają pierwszeństwo przed przepisami ustaw.** Jednocześnie UPO oparte na Konwencji Modelowej OECD jako umowy międzynarodowe nie przewidują kryterium rzeczywistego właściciela w przypadku wypłat klasyfikowanych jako tzw. zyski przedsiębiorstw (z reguły art. 7 UPO).

W tym zakresie Izby oczekują potwierdzenia iż kryterium rzeczywistego właściciela płatności będzie mieć zastosowanie wyłącznie do tych wypłat w stosunku do których zgodnie z UPO lub implementowanymi dyrektywami Unii Europejskiej taki warunek jest wprost przewidziany, a więc w szczególności Izby oczekują potwierdzenia iż w przypadku wypłat traktowanych na gruncie danej UPO jako tzw. zysk przedsiębiorstwa płatnik nie będzie zobowiązany do weryfikacji tzw. rzeczywistego właściciela.

Ponadto z Projektu zdaje się wynikać, iż w przypadku CUW jednym z warunków uznania, iż CUW jest rzeczywistym właścicielem należności, które są przez niego refakturowane jest m.in. fakt refakturowania „z marżą odzwierciedlającą zaangażowanie podmiotu refakturowującego” (pkt 2.3 in fine, s. 23). W tym kontekście, doprecyzowania wymagałaby okoliczność, że ww. marża nie musi zostać przez podmiot refakturowujący doliczona bezpośrednio do każdej (konkretnej) wartości refakturowanego kosztu, lecz powinna być postrzegana jako marża odzwierciedlająca zaangażowanie podmiotu refakturowującego w ramach pełnionej przez niego roli jako dostawcy określonych usług wspólnych.

Pragniemy zwrócić uwagę, iż częstymi są przypadki w których CUW pełni aktywną rolę w przypadku nabywania usług od podmiotów zewnętrznych (np. negocjuje i kupuje usługi IT czy też nabywa licencje dla wszystkich lub kilku podmiotów z grupy). W takich przypadkach korzystanie z CUW jest biznesowo uzasadnione, gdyż CUW wykorzystuje korzyści skali kupując dla większej liczby podmiotów, posiada specjalistów ds. zakupów w danym obszarze (ze względu na korzyści skali może posiadać w swoich zasobach specjalistów ds. zakupów w jakiejś wąskiej dziedzinie, dla której zatrudnianie specjalisty przez jeden podmiot w grupie byłoby nieefektywne). Dzięki takim przewagom CUW jest w stanie uzyskać lepszą cenę lub inne warunki zakupowe niż poszczególne podmioty z grupy. W takiej sytuacji, koszty zakupionych przez CUW usług czy licencji są w dalszej kolejności refakturowane bez marży na rzecz poszczególnych podmiotów z grupy kapitałowej, które z danej usługi czy licencji korzystają (przy użyciu kluczy alokacji wynikających z cen transferowych) – nie oznacza to jednak, że podmiot refakturowujący nie otrzymuje wynagrodzenia (marży) z tytułu swojego zaangażowania.

Należy bowiem podkreślić, że standardowo na podmioty z grupy kapitałowej alokowane są również koszty osobowe, administracyjne czy biurowe związane z wykonaniem funkcji zakupu tych usług czy licencji przez CUW (w tym przykładzie koszty osobowe, biurowe, administracyjne związane z zakupem usług IT czy też licencji) – koszty te są alokowane z marżą, której wysokość ustalana jest zgodnie z przepisami o cenach transferowych.

Na zasadność takiego podejścia z perspektywy obowiązujących regulacji w zakresie cen transferowych (zarówno krajowych, jak i międzynarodowych) wskazują bezpośrednio zapisy aktualnych Wytycznych OECD, z których wynika, że w określonych sytuacjach przeniesienie części kosztów bez marży jest warunkiem zapewnienia rynkowości transakcji (*arm's length principle*): „Gdy stosuje się metodę marży transakcyjnej netto opartą na kosztach, często wykorzystuje się koszty całkowite, które obejmują wszystkie koszty bezpośrednie i pośrednie przypisane działalności lub transakcji, stosując właściwy podział uwzględniający ogólne koszty przedsiębiorstwa. Powstaje pytanie, czy i w jakiej mierze można w warunkach pełnej konkurencji przenieść bez marży poważną część kosztów podatnika (kosztów nadających się do wyłączenia z mianownika wskaźnika zysku netto). Chodzi o ustalenie, w jakiej mierze strona niezależna zgodziłaby się nie pobierać marży od części poniesionych kosztów.(...) Jeżeli okaże się, że przeniesienie kosztów bez marży jest zgodne z zasadą pełnej konkurencji, to powstaje druga kwestia, która dotyczy skutków dla porównywalności i ustalenia zasięgu pełnej konkurencji. (...)”(Punkt 2.99 oraz 2.100 Wytycznych OECD (wersja z 2017 roku),)

W związku z powyższym Izby wnoszą o potwierdzenie, że refaktura kosztów przez CUW bez marży nie stoi na przeszkodzie uznaniu, iż CUW jest rzeczywistym właścicielem należności, w sytuacji gdy CUW zaangażowany jest w nabycie danego świadczenia i koszty tego zaangażowania są odpowiednio uwzględniane przy kalkulacji należnego mu wynagrodzenia zgodnie z regulacjami wynikającymi z cen transferowych.

2.3. Podatnik jako podmiot uprawniony do korzystania z preferencji UPO (str. 17 Projektu Objasnień)

Jak wskazano na stronie 17 Projektu Objasnień „*uprawnienia do skorzystania z korzyści przewidzianych w danej UPO przysługują jedynie podatnikom, a więc podmiotom uzyskującym w Polsce dochody przychody (...) Podmiot pośredniczący, którego jedyną funkcją w odniesieniu do płatności lub jej części jest jej przekazanie dalej, nie spełni więc tego kryterium z uwagi na brak powstania po jego stronie definitywnego przychodu (trwałego i definitywnego przysporzenia majątkowego)*”.

Projekt Objasnień nie wskazuje jednak w jaki sposób oceniać czy dany podmiot jest podatnikiem, w szczególności wysoce niejasna i powodująca przez to ryzyko niewłaściwej interpretacji jest przesłanka braku definitywnego przychodu po stronie podatnika.

W związku z powyższym Izby postulują o:

- **wyjaśnienie jak należy ustalić spełnienie kryterium definitywnego przychodu;**
- **potwierdzenie, iż dla określenia statusu podatnika i zastosowania UPO zgodnie z utrwaloną praktyką zarówno krajową jak i międzynarodową wystarczający jest certyfikat rezydencji który wskazuje iż dany podmiot na potrzeby konkretnej UPO jest podatnikiem w danym kraju;**
- **wyjaśnienie jaka jest korelacja pomiędzy „podatnikiem” a „rzeczywistym właścicielem płatności” – w przypadku obu przesłanek Minister Finansów odnosi się do podmiotów pośredniczących.**

Wyrażamy nadzieję, że powyższe uwagi zostaną uwzględnione w dalszym procesie prac nad Objasnieniami,

Z poważaniem,

Joanna Jaroch-Pszeniczna



Wicedyrektor CCIFP

Załącznik nr 1 – przykłady wymagające zaadresowania na poziomie objaśnień Ministra Finansów

Przykład nr 1 - Spłata finansowania na rzecz podmiotu z grupy kapitałowej mającego siedzibę w kraju z którym Polska ma podpisaną UPO

Praktyczny opis sytuacji

- W praktyce gospodarczej występują sytuacje gdy w ramach grupy kapitałowej dedykowany jest jeden podmiot, który pełni funkcję spółki finansującej. Odrębność funkcji finansującej w ramach grupy, pozwala na lepsze rozpoznanie poziomu zapotrzebowania poszczególnych spółek z grupy na finansowanie, dostępność bardziej elastycznego i mniej sformalizowanego finansowania niż gdyby było ono uzyskiwane od banku. Pozwala to również na oddzielenie działalności finansowej od działalności holdingowej / operacyjnej. W modelowej sytuacji spółka finansująca z grupy udziela finansowania innym podmiotom, przy czym jej działalność również może być finansowana długiem. Również jak w przypadku spółki holdingowej, działalność spółki finansującej w ramach grupy nie wymaga posiadania rozbudowanego zaplecza technicznego czy kadr itp. Tego typu spółki zawsze funkcjonują w szerszym środowisku w grupy kapitałowej, co oznacza, że ich działalność jest wspierana często pośrednio (np. poprzez usługi) przez zasoby grupy.

Pytanie Izb:

- Jakimi dokumentami spółka – płatnik może dowodzić iż pożyczkodawca spełnia kryteria rzeczywistego właściciela płatności? Jakiego rodzaju działania może podjąć płatnik w celu zachowania „należytej staranności”?

Stanowisko Izb:

- W ocenie Izb spółka finansująca zawsze spełni kryterium rzeczywistego właściciela płatności jeżeli na prowadzonej działalności finansowej będzie generować zysk (na poziomie rynkowym), gdy charakter zawieranych przez nią umów nie będzie wskazywał na istnienie stosunku pośrednictwa / powiernictwa oraz przedstawi certyfikat rezydencji. W szczególności, w ocenie Izb, przy spełnieniu tych warunków, fakt iż spółka następnie spłaca swoje zobowiązania nie przesądza, iż nie jest ona rzeczywistym właścicielem płatności. Jednocześnie istnienie zysku będzie w szczególności wskazywać na fakt, iż spółka samodzielnie dysponuje płatnością oraz ponosi ryzyko ekonomiczne z nim związane;
- W zakresie kryterium rzeczywistej działalności gospodarczej, w przypadku spółki finansującej oczekiwania w zakresie dokumentacji powinny uwzględniać zakres i skalę jej działalności np. sprawozdania finansowe, kompozycja zarządu, wciąg z publicznych rejestrów potwierdzających zarejestrowanie spółki w kraju siedziby. Właściwą ocenę w zakresie działalności może również uzupełniać informacja o podleganiu przez spółkę finansującą podatkowi dochodowemu od realizowanych zysków z działalności finansowej oraz oświadczenie podatnika iż jest on rzeczywistym właścicielem otrzymanych należności,

Przykład nr 2 - Wypłata odsetek na rzecz banku zagranicznego będącego liderem konsorcjum banków

Praktyczny opis sytuacji (przykład polskiego podmiotu uzyskującego finansowanie)

- Spółka pozyskuje finansowanie od konsorcjum banków zlokalizowanych zarówno w UE jak i poza UE, reprezentowanych przez inny bank będący liderem konsorcjum. Lider prowadzi rozliczenia poszczególnych konsorcjantów z tytułu obsługi udzielonego kredytu, otrzymując z tego tytułu wynagrodzenie;

Pytanie Izb:

- Jakimi dokumentami spółka – płatnik może dowodzić iż dla płatności spełnione są kryteria rzeczywistego właściciela?

Stanowisko Izb:

- Z uwagi na status banków jako podmiotów regulowanych i działających na podstawie zezwoleń odpowiednich władz nadzorczych krajów, w ocenie Izb polska spółka – płatnik powinna być uprawniona do stosowania stawki wynikającej z właściwej UPO na podstawie publicznie dostępnych danych takich jak np. rejestry czy potwierdzenia prowadzenia działalności na podstawie zezwolenia oraz certyfikatu rezydencji.

Przykład nr 3 - Zapłata za usługi reklamowe na rzecz zagranicznego domu mediowego

Praktyczny opis sytuacji (przykład polskiego podmiotu uzyskującego finansowanie)

Częstą praktyką biznesową jest zakup kampanii reklamowych od zagranicznych domów mediowych. Celem świadczenia usług, domy mediowe również korzystają z usług podwykonawców.

Pytanie Izb:

- Jakimi dokumentami spółka – płatnik może dowodzić iż dla płatności spełnione są kryteria rzeczywistego właściciela?

Stanowisko Izb:

- W ocenie Izb kryterium rzeczywistego właściciela nie dotyczy płatności za tzw. usługi niematerialne i kwestia ta jest kluczowa do wyjaśnienia w ramach Objaśnień. Na gruncie zawartych przez Polskę UPO, opłaty za tzw. usługi niematerialne stanowią tzw. zysk przedsiębiorstwa opodatkowany w kraju rezydencji podmiotu otrzymującego płatność (o ile nie stanowi zysku zakładu). Tym samym jedynym kryterium w tym zakresie, może być weryfikacja czy dany podmiot jest rezydentem danego kraju (co potwierdza zasadniczo certyfikat rezydencji).
- Zdaniem Izb kontrahent jest właścicielem płatności za wykonane usługi jeżeli została ona dokonana na rzecz podmiotu z którym została zawarta umowa o ich wykonanie, a spółka posiada dokumenty świadczące o tym iż usługi zostały faktycznie wykonane. Powyższa konkluzja pozostaje w mocy nawet jeżeli przy wykonywaniu usług kontrahent korzystał z podwykonawców oraz posiada certyfikat rezydencji kontrahenta.
- Jak wskazano powyżej, w ocenie Izb kryterium rzeczywistego właściciela nie powinno być analizowane w przypadku wypłaty należności które zgodnie z UPO nie podlegają WHT w Polsce. W tym zakresie więc, „należyta staranność” płatnika powinna się ograniczać wyłącznie do uzyskania certyfikatu rezydencji podatnika.

Niezależnie, w przypadku przyjęcia że dla dochowania należytej staranności konieczne jest podjęcie jakichkolwiek innych działań płatnika to w ocenie Izb jakkolwiek weryfikacja zakresu działalności kontrahenta powinna opierać się o publicznie dostępne dane.

Przykład nr 4 - Zapłata za licencje oraz programy komputerowe na rzecz zagranicznego sklepu (podmiot niepowiązany)

Praktyczny opis sytuacji:

- Częstą praktyką jest zakup licencji, programów komputerowych od zagranicznych sklepów (podmiotów niepowiązanych). Wskazane podmioty nabywają licencje, sublicencje, programy komputerowe od innych zagranicznych podmiotów.

Pytanie Izb:

- Czy kryterium rzeczywistego właściciela należy odnosić do usług niematerialnych? Jakiego rodzaju działania może podjąć płatnik w celu zachowania „należytej staranności”?

Stanowisko Izb:

- Podobnie jak w przypadku usług niematerialnych czy dywidend wypłacanych na gruncie Dyrektyw UE, w ocenie Izb kryterium rzeczywistego właściciela na gruncie ustawy o CIT nie dotyczy wypłaty na rzecz zagranicznego podmiotu niepowiązanego, który udziela licencji oraz

sprzedaży programów komputerowych. W przypadku zawartych przez Polskę UPO, opłaty za tzw. prawa do korzystania z programów komputerowych (innych niż tzw. uprawnienia end-user, które z natury nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła również, gdy podlegają dalszej odsprzedaży bez prawa modyfikacji) w większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania kwalifikowane są jako tzw. zysk przedsiębiorstwa opodatkowany w kraju rezydencji podmiotu otrzymującego płatność (o ile nie stanowi zakładu). Tym samym jedynym kryterium w tym zakresie, może być weryfikacja czy dany podmiot jest rezydentem danego kraju (co potwierdza certyfikat rezydencji podatkowej).

- W przypadku zakupu licencji / sublicencji od zagranicznego sklepu (który nabywa licencje od innych podmiotów, a następnie je odsprzedaje), wskazany podmiot powinien być traktowany jako rzeczywisty odbiorca płatności ponieważ, dzięki swojej pozycji rynkowej oferuje w jednym miejscu dostęp do wielu licencji / sublicencji / programów komputerowych / innych praw majątkowych, jest w stanie negocjować bardziej atrakcyjne warunki cenowe i ponosi ryzyka związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Wskazana sytuacja powinna być traktowana podobnie jakby kontrahent korzystał z podwykonawców przy wykonaniu usług.
- Jak wskazano powyżej, w ocenie Izb kryterium rzeczywistego właściciela nie powinno być analizowane w przypadku wypłaty należności które zgodnie z UPO nie podlegają WHT w Polsce. W tym zakresie więc, „należyta staranność” płatnika powinna się ograniczać wyłącznie do uzyskania certyfikatu rezydencji podatnika.
- Niezależnie, w przypadku przyjęcia że dla dochowania należytej staranności konieczne jest podjęcie jakichkolwiek innych działań płatnika to w ocenie Izb jakakolwiek weryfikacja zakresu działalności kontrahenta powinna opierać na dowodach potwierdzających udzielenie licencji, udostępnienie programów komputerowych, oraz weryfikacji kontrahenta w oparciu o publicznie dostępne dane.

Przykład nr 5 - Nabycie praw do transmisji wydarzeń sportowych i programów telewizyjnych od podmiotów niepowiązanych

Praktyczny opis sytuacji:

- Podmiot działający w branży medialnej nadawca programów telewizyjnych w celu realizacji swojej działalności zakupuje od podmiotów zagranicznych (1) prawa do transmisji wydarzeń sportowych, (2) licencje na nadawanie programów telewizyjnych.

Ad (1) – prawa do transmisji wydarzeń sportowych

- Prawa do transmisji wydarzeń sportowych podmiot polski nabywa od podmiotów zagranicznych, znanych od lat organizacji oraz federacji sportowych takich jak: EHF Champions League, NBA, Golf USGA, SportsMAN, Spanish League, The Football Association Premier League, FIFA, UEFA, Bundesliga, Pitch International, Sportrader Germany, itp. Spółka zawiera umowy z Federacjami (organizacjami) sportowymi, a nie z poszczególnymi klubami które reprezentuje Federacja (organizacja) stąd też Federacje (organizacje) zawierają umowy licencyjne we własnym imieniu i na własną rzecz. Niektóre z nich są podmiotami typu „*non profit organizations*”.
- Z kolei wynagrodzenie płacone przez zagraniczne Federacje (organizacje) sportowe klubom za udział w rozgrywkach często ustalane jest jako procent należności licencyjnych płaconych przez polski podmiot na rzecz tych organizacji. Spółce – polskiemu płatnikowi nie są znane zasady podziału tych należności licencyjnych pomiędzy poszczególne kluby sportowe.
- Jeżeli chodzi o federacje i organizacje sportowe, to są to podmioty najczęściej powołane przez kluby biorące udział w rozgrywkach ligowych i które często są udziałowcami takiej federacji lub organizacji sportowej – polskim przykładem organizacji sportowej jest Extraklasa S.A., która jest spółką powołaną między innymi przez polskie kluby do zarządzania całym systemem rozgrywek ligowych. Oprócz zarządzania systemem rozgrywek takim organizacjom sportowym przekazywane są również prawa do transmisji rozgrywek sportowych w celu ich dalszej dystrybucji. Jest to uzasadnione biznesowo i tak to działa na całym świecie. Stąd też powołanie

takich organizacji sportowych, które są uprawnione do zarządzania prawami do transmisji wydarzeń sportowych i ich dystrybucji we własnym imieniu, jest uzasadnione biznesowo.

Pytanie Izb:

- Czy w świetle wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2019 roku definicji rzeczywistego właściciela, kontrahenci tacy jak opisani powyżej (zagraniczni dystrybutorzy, czy Federacje Sportowe, którzy wypłacają klubom należności z pozyskanych praw licencyjnych mogą być uznani za rzeczywistego właściciela tych należności?

Stanowisko Izb

- Z ww powodów dla których organizacje sportowe są powołane, nie mogą być one traktowane jako pośrednicy, lecz jako należycie uprawnieni właściciele należności otrzymywanych z tytułu dystrybucji tych praw. Tak więc federacje i organizacje sportowe są właścicielami należności wypłacanych przez polskie podmioty za prawa sportowe, gdyż są podmiotami uprawnionymi do zarządzania tymi prawami, zawierania umów dotyczących tych praw i otrzymywania należności z tego tytułu i nie zmienia tego sposób rozliczeń pomiędzy federacjami i organizacjami a klubami, które mogą być różne w zależności od systemu prawnego obowiązującego w państwie, gdzie federacja (organizacja) sportowa ma siedzibę.
- Jednocześnie federacje i organizacje sportowe prowadzą normalną działalność w państwie rezydencji podatkowej, tj. posiadają tam biura, personel, etc.

Ad (2)

- Oprócz praw sportowych niejednokrotnie przedmiotem nabycia w Polsce są również licencje do wyświetlania filmów, kanałów tematycznych, seriali, itp. nie tylko od bezpośrednich producentów ale również od Dystrybutorów (czyli podmiotów, które uprzednio nabyły te prawa od producentów) co jest typowe dla biznesu medialnego na całym świecie. Jednocześnie, w praktyce mogą wystąpić dwa stany faktyczne: Dystrybutorzy są powiązani z Producentami (stanowią część jednej grupy kapitałowej, lecz nie są powiązani ze Spółką) lub pomiędzy Dystrybutorami a Producentami nie zachodzą powiązania kapitałowe.

Pytanie Izb:

- Czy w świetle wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2019 roku definicji rzeczywistego właściciela opisanych powyżej Dystrybutorów można uznać za podmioty spełniające wymogi z tej definicji?

Stanowisko Izb

- W ocenie Izb, niezależnie od tego czy Dystrybutorzy są podmiotem powiązaniem z producentem czy też nie, to nie działają oni jako pośrednicy czy agenci posiadający pełnomocnictwo producentów i działający w ich imieniu, lecz są to podmioty, których podstawową działalnością jest nabywanie we własnym imieniu i na własne ryzyko praw/licencji do nadawania filmów, seriali, programów telewizyjnych, etc. w celu ich dalszej dystrybucji, sami też (zgodnie z informacją jaka dostarczają Spółce) decydują o wykorzystywaniu tych należności licencyjnych, oraz sposobie ich przeznaczenia, (czy też podziału).
- Polski płatnik co do zasady nie posiada żadnych informacji o sposobie rozliczeń pomiędzy konkretnymi Dystrybutorami a producentami. W przypadku gdy Dystrybutor i Producent są podmiotami niepowiązanymi, to znając zasady działania branży medialnej można założyć, że wynagrodzenie producentów, które jest im należne od Dystrybutora kalkulowane jest jako stała opłata oraz procent od kwoty należności otrzymanych przez Dystrybutora.

Jednocześnie Dystrybutorzy prowadzą normalną działalność w państwie rezydencji podatkowej, tj. posiadają tam biura, personel, etc.

