

Warszawa, 30/04/2020

Sz. P. Tadeusz Kościński
Minister Finansów

Sz. P Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu

Sz. P. Filip Majdowski
Z-ca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego

Sz. P. Marcin Lachowicz
Z-ca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego

Szanowni Państwo,

W nawiązaniu do prowadzonego procesu konsultacji WHT, a w szczególności wcześniejszych spotkań, z udziałem Ministerstwa Finansów oraz przedstawicieli izb gospodarczych oraz firm, w imieniu:

1. Francusko-Polskiej Izby Gospodarczej,
2. Amerykańskiej Izby Handlowej w Polsce,
3. Polsko-Niemieckiej Izby Przemysłowo-Handlowej,
4. Belgijjskiej Izby Gospodarczej
5. Brytyjsko-Polskiej Izby Handlowej,
6. Włoskiej Izby Handlowo-Przemysłowej w Polsce,
7. Irlandzko-Polskiej Izby Handlowej,
8. Polsko-Hiszpańskiej Izby Gospodarczej,
9. Polsko-Portugalskiej Izby Gospodarczej,
10. Polsko-Szwajcarskiej Izby Gospodarczej
11. Niderlandzko-Polska Izba Gospodarcza

chcielibyśmy przede wszystkim podziękować za Państwa otwartość oraz chęć wyjścia naprzeciw podnoszonej konieczności nowelizacji ustaw podatkowych w zakresie przepisów dotyczących podatku u źródła. Przedstawione dotychczas kierunki nowelizacji niewątpliwie są w naszej ocenie krokiem w dobrym kierunku, który mamy nadzieję przyczyni się do zwiększenia pewności co do podejmowanych działań biznesowych i stosowania przepisów podatkowych a także zmniejszenia obciążeń administracyjnych.

Doceniając zaprezentowane podejście, chcielibyśmy jednocześnie zwrócić uwagę na pilną konieczność podjęcia działań w zakresie trzech następujących obszarów:

Obszar 1 - zakres stosowania przepisów dotyczących podatku u źródła:

W ocenie Izb niezbędne jest:



- a) wyjaśnienie zakresu stosowania przepisów dotyczących podatku u źródła za 2019 r., w szczególności w kontekście zasad tzw. należytej staranności płatnika,
- b) wyjaśnienie w jaki sposób podatnicy i płatnicy są zobowiązani działać w okresie od 1 stycznia 2020 r. do dnia uchwalenia nowelizacji

Jak rozumiemy jednym z obecnie rozważanych kierunków w zakresie zaadresowania kwestii wskazanych w punkcie a) jest wydanie interpretacji ogólnej. Rozumiemy, że wskazywałaby ona kryteria oceny należytej staranności płatnika. Z uwagi na istotne znaczenie praktyczne tej kwestii (w szczególności w zakresie przyszłych kontroli podatkowych), **w imieniu Izb zwracamy się z prośbą o rozważenie poddania projektu interpretacji ogólnej pod konsultacje społeczne.** W ocenie Izb, ewentualne wytyczne w zakresie należytej staranności powinny w szczególności brać pod uwagę realne możliwości pozyskiwania określonych dokumentów, w szczególności z uwzględnieniem stopnia powiązania podmiotów czy materialności wypłat (w szczególności w ocenie Izb w szeregu przypadków wystarczającymi dokumentami potwierdzającymi zachowanie należytej staranności byłoby uzyskanie certyfikatu rezydencji podatnika oraz stosownego oświadczenia płatnika).

Obszar 2 - kluczowe elementy nowelizacji przepisów dotyczących podatku u źródła

Firmy zrzeszone w Izbach z dużą satysfakcją przyjmują deklarację zmian i ich zarysowane w trakcie spotkania w dniu 4 listopada 2019 r. kierunki. Na potrzeby prac nad nowelizacją, chcielibyśmy niezależnie zaadresować kwestie które w ocenie Izb wymagają szczególnej uwagi:

- a) **Wyłączenie z zakresu nowego reżimu WHT płatności na rzecz podmiotów niepowiązanych**

W przypadku wypłat na rzecz podmiotów niepowiązanych w ocenie Izb niezwykle istotnym byłby powrót do stosowania zasad sprzed wejścia w życie nowelizacji. Jak wielokrotnie podnosili przedsiębiorcy zrzeszeni w Izbach, tego typu płatności są obarczone znaczącym ryzykiem ubruttowienia i finalnie przeniesienia ciężaru ekonomicznego podatku na polskich przedsiębiorców (odzyskanie zapłaconego podatku w nowej procedurze mogłoby być znacząco utrudnione). Rozumiejac potrzebę uszczelniania systemu podatkowego, w ocenie firm zrzeszonych w Izbach, pozostawienie w procedurze poboru i zwrotu podatku płatności do podmiotów niepowiązanych jest nadmiernym środkiem do tego celu.

Postulujemy więc wyłączenie z zakresu stosowania nowych przepisów płatności dokonywanych na rzecz podmiotów powiązanych

- b) **Stosowanie nowego reżimu WHT z zastrzeżeniem treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) oraz warunków wynikających z implementowanych Dyrektyw UE**

W ocenie Izb ważnym punktem wymagającym nowelizacji, jest wątpliwość dot. obowiązku badania statusu rzeczywistego właściciela dla płatności które zgodnie z zawartą przez Polskę UPO lub na bazie implementowanej Dyrektywy UE takiego warunku nie zawierają. Przykładowo:

- i. płatności, które zgodnie z UPO są uznawane za zyski przedsiębiorstw (art. 7 UPO);
- ii. wypłaty należności pasywnych w stosunku do których w ramach UPO nie został przewidziany warunek „rzeczywistego właściciela”.



W związku z powyższym postulujemy następujące rozwiązanie:

- doprecyzowanie odpowiednich przepisów ustawy o CIT, tak aby nie było wątpliwości, że wniosek o zwrot pobranego podatku nie wymaga załączenia oświadczenia o posiadaniu statusu rzeczywistego właściciela oraz o prowadzeniu rzeczywistej działalności gospodarczej, chyba że zwolnienie wynikające z ustawy o CIT nie ma zastosowania, a obowiązek przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela wynika z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- potwierdzenie braku obowiązku weryfikacji rzeczywistego właściciela przy wypłacie należności z tytułu usług niematerialnych.

c) Definicja „rzeczywistego właściciela płatności”

Jak rozumiemy, intencją Ministerstwa Finansów jest zbliżenie rozumienia pojęcia rzeczywistego właściciela płatności do jego rozumienia na gruncie międzynarodowym. W ocenie Izby, takie podejście jest zdecydowanie słuszne gdyż co do zasady na gruncie międzynarodowym (przykładowo - Komentarz do Konwencji Modelowej OECD) statusu „rzeczywistego właściciela” nie definiuje się poprzez rzeczywistą działalność gospodarczą podmiotu otrzymującego płatność a raczej poprzez jego rolę w przepływie danej płatności.

Co więcej, Komentarz do Konwencji Modelowej OECD wprost wskazuje iż pożądane byłoby analizowanie statusu „rzeczywistego właściciela” płatności właśnie w rozumieniu jego międzynarodowego kontekstu (jednolitego dla państw podpisujących UPO) a nie zaś krajowych definicji. Również z przepisów Dyrektywy Interest-Royalty¹, nie wynika aby elementem analizy statusu rzeczywistego właściciela były jego aktywa, zasoby, kadry. Tym samym, w ocenie firm zrzeszonych w Izbach jednym z pożądanych kierunków nowelizacji byłoby wyłączenie elementów definicji odnoszących się do tzw. rzeczywistej działalności gospodarczej. W tym zakresie w ocenie Izby wystarczające powinno być stosowanie szeregu istniejących w ustawie o CIT klauzul anty-abuzywnych.

d) Definicja rzeczywistej działalności gospodarczej

W przypadku gdyby nie został spełniony postulat związany z wyłączeniem z definicji rzeczywistego właściciela płatności odwołania do tzw. rzeczywistej działalności gospodarczej, Izby pragną zwrócić uwagę na jeden z aspektów wynikających z definicji wskazanej w art. 24a ust. 18 ustawy o CIT.

Art. 24a ust. 18 ustawy o CIT określa zasady definiowania tzw. „rzeczywistej działalności” na potrzeby przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela, cyt. „przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

¹ Artykuł 1 punkt 4 Dyrektywy 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: „Spółkę Państwa Członkowskiego uznaje się za właściciela odsetek lub należności licencyjnych tylko wtedy, gdy otrzymuje ona te płatności dla własnej korzyści i nie jako pośrednik, taki jak przedstawiciel, powiernik lub upoważniony sygnatariusz, na rzecz innych osób”.



- 1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy jednostka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
- 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki;
- 5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.”

Zacytowany powyżej katalog przykładowych warunków, jakie spełniać musi rzeczywisty właściciel należności zwolnionej z opodatkowania u źródła bądź opodatkowanej preferencyjnie, wymaga doprecyzowania warunku zawartego w pkt 5) w zakresie wyrażenia „zasoby własne”.

Użyte w tym przepisie pojęcie „zasoby” obejmuje: zasoby ludzkie, środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne (WNiP) niezbędne do wykonywania przez jednostkę gospodarczą swoich funkcji stosownie do przedmiotu i charakteru swojej działalności.

Z kolei pojęcie „własne”, w świetle wykładni literalnej, należałoby wyłożyć jako własne zasoby ludzkie = wyłącznie pracownicy beneficjenta wypłaty oraz własne środki trwałe i WNiP.

Taka wykładnia pojęcia „własne” prowadziłaby do wypaczenia definicji „rzeczywistego właściciela” płatności i w konsekwencji do sytuacji, w której nawet odbiorcy dywidend, opłat licencyjnych, odsetek i wynagrodzeń za usługi niematerialne, którzy prowadzą działalność produkcyjną lub usługową nie spełnialiby warunku nr 5 kiedy działają oni w oparciu o:

- leasing personelu lub kupują usługi outsourcingowe,
- leasing środków trwałych, wynajęte hale produkcyjne, biura i magazyny.

W związku z powyższym przepis ten wymaga zmiany poprzez usunięcie pojęcia „własne” lub wyjaśnienie w drodze ogólnej interpretacji prawa podatkowego MF, która potwierdzi funkcjonalną wykładnię warunku nr 5, zgodnie z którą warunek należy uznać za spełniony zarówno w przypadku korzystania z zasobów własnych, jak i wykorzystywanych na podstawie umów najmu, leasingu, umów o świadczenie usług itp.

e) Stosowanie koncepcji „*Look through approach*”

Jak rozumiemy, po stronie Ministerstwa Finansów istnieje akceptacja dla stosowania mechanizmu „*look through approach*”. Istotą tej koncepcji, jest możliwość zastosowania stawki podatku u źródła (lub zwolnienia) właściwej dla kraju rzeczywistego właściciela



płatności w sytuacji gdy bezpośredni odbiorca płatności nim nie jest. Na etapie konsultacji, Izby wskazywały szereg sytuacji w których zastosowanie mechanizmu będzie mieć duże praktyczne znaczenie (w szczególności w sytuacji gdy płatność nie „wychodzi” poza UE, gdy odbiorca płatności i rzeczywisty właściciel są w tym samym kraju itp.). Niezależnie jednak od typu sytuacji, wartościowe od strony praktycznej byłoby uregulowanie koncepcji na poziomie ustawowym bądź wiążących objaśnień, tak aby zapewnić bezpieczeństwo jej stosowania przez płatników.

Co do zakresu stosowania mechanizmu „*Look through approach*” w ocenie Izb dopuszczalne powinno być jego stosowanie zarówno w stosunku do płatności podlegających UPO jak również płatności wynikających z Dyrektyw UE (tam gdzie rzeczywisty właściciel jest w UE). Wskazują na to przykładowo przepisy wspomnianej Dyrektywy Interest-Royalty które wymagają aby rzeczywisty właściciel (a nie bezpośredni odbiorca był w Państwie Członkowskim Unii Europejskiej. Podobnie, co do możliwości stosowania koncepcji „*Look through approach*”, wypowiedzi się Europejski Trybunał Sprawiedliwości w niedawnych wyrokach w tzw. sprawach duńskich². Warto również zauważyć, że przykładowo w Czechach mechanizm „*look through*” jest stosowany zarówno do płatności podlegających UPO jak i płatności wynikających z przepisów krajowych - do tych zaś należą przepisy implementowanych Dyrektyw UE.

W związku z powyższym postulujemy następujące rozwiązanie:

W sytuacjach, gdy bezpośredni odbiorca należności nie spełnia obecnej definicji rzeczywistego właściciela, a ma ona zastosowanie (odsetki, należności licencyjne), potwierdzenie obowiązywania:

- a) zwolnienia z opodatkowania odsetek i opłat licencyjnych, gdy rzeczywisty właściciel ma siedzibę w UE i spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki z ustawy o CIT („bezpieczna przystań” dla podatników z UE);
- b) preferencyjnej stawki podatku wynikającej z UPO między Polską a krajem siedziby rzeczywistego właściciela należności, gdy rzeczywisty właściciel ma siedzibę poza UE, spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki z ustawy o CIT / UPO oraz nie ma zastosowania klauzula obejścia prawa podatkowego („podejście anty-abuzywne” dla podatników spoza UE).

Obszar 3 - Pozostałe kwestie wymagające nowelizacji przepisów dotyczących podatku u źródła

1. Doprecyzowanie zasad zwrotu WHT

Postulujemy następujące rozwiązania:

- a. skrócenie procedury zwrotu podatku z 6 do 3 miesięcy;
- b. potwierdzenie, że płatnik jest uprawniony do wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku u źródła w sytuacji, w której wpłacił podatek z własnych środków i poniósł

² Wyrok ETS z 26.02.2019 r. w połączonych sprawach C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16



ciężar ekonomiczny podatku. Uprawnienie płatnika w tym zakresie nie jest uzależnione od istnienia pisemnej umowy pomiędzy stronami transakcji zawierającej klauzulę ubruttawiającą, a wniosek o zwrot zapłaconego podatku nie musi uzasadniać przyczyn ubruttowania;

- c. potwierdzenie, że płatnik jest uprawniony do zaliczenia do kosztów podatkowych kwoty ubruttowania, gdy koszt ten został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów NKUP wymienionych w ustawie o CIT, pod warunkiem, że klauzula ubruttawiająca została faktycznie zastosowana. Uprawnienie płatnika w tym zakresie nie jest uzależnione od istnienia pisemnej umowy pomiędzy stronami transakcji zawierającej klauzulę ubruttawiającą.

2. Oświadczenie płatnika dotyczące dokonywanych wypłat

Jednym z podnoszonych już postulatów, którego wprowadzenie znacząco zmniejszyłoby obciążenia administracyjne jest uregulowanie iż oświadczenie płatnika może być składane raz w roku. W obecnym stanie prawnym, w ciągu jednego roku płatnik może być zobowiązany do składania przedmiotowego oświadczenia wielokrotnie w ciągu roku i w konsekwencji wielokrotnie w ciągu roku być zmuszonym do weryfikacji kontrahentów.

Jak rozumiemy, Ministerstwo Finansów rozważa możliwość podpisania oświadczenia płatnika zgodnie z reprezentacją (nie zaś jak obecnie - przez wszystkich członków zarządu) oraz zmodyfikowania zasad odpowiedzialności karno-skarbowej członków zarządu płatnika ponoszonej w związku z prawdziwością oświadczenia. **Izby stanowczo podkreślają iż nowelizacja w tym zakresie jest bardzo pożądana i oczekiwana.**

3. Opinia o stosowaniu zwolnienia

Zgodnie z aktualnym brzmieniem ustawy o CIT, zakres opinii o stosowaniu zwolnienia obejmuje dywidendy, odsetki i należności licencyjne. Okres oczekiwania na wydanie opinii wynosi do 6 miesięcy. Teoretycznie, o taką opinię może również wystąpić zagraniczny podatnik.

Postulujemy następujące rozwiązanie:

- a. skrócenie terminu na wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia z 6 do 3 miesięcy;
- b. rozszerzenie dopuszczalnego zakresu opinii zabezpieczającej o należności inne niż dywidendy, odsetki i należności licencyjne, które potencjalnie podlegają opodatkowaniu u źródła w Polsce, a są wyłączone z opodatkowania na podstawie UPO (w szczególności wynagrodzenie za usługi niematerialne) - o ile nie zostaną one wyłączone ze stosowania nowego reżimu.
- c. Zapewnienie na poziomie systemowym możliwości występowania z wnioskiem o opinię zabezpieczającą przez zagranicznych podatników, bez konieczności rejestracji na NIP w Polsce.



4. Limit 2 mln złotych - wyłączenie obowiązku uwzględniania wypłat z tytułu nabycia tzw. usług niematerialnych w limicie 2 mln złotych, o którym mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT

Należności wypłacone z tytułu nabycia usług o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT, podlegają w Polsce opodatkowaniu 20% WHT. W odróżnieniu od pozostałych należności uwzględnianych we wskazanym limicie (odsetki, należności licencyjne, dywidendy), opodatkowanie należności z tytułu nabycia tzw. usług niematerialnych zgodnie z UPO, w tym w szczególności UPO opartymi na modelu konwencji OECD, ma miejsce jedynie w państwie rezydencji podatkowej usługodawcy. W praktyce zatem, na podstawie właściwych UPO, polscy płatnicy nie pobierają ostatecznie WHT od takich wypłat, jednakże ich wysokość będą musieli uwzględnić w limicie 2 mln złotych, co prowadzi do sztucznego, przyspieszonego przekroczenia limitu. Taka sytuacja negatywnie będzie się odbijać na polskich płatnikach, ponieważ w przypadku przekroczenia progu będą zobowiązani do poboru 20% WHT od każdej wypłaty należności, co negatywnie będzie się odbijać na stosunkach gospodarczych z kontrahentami. Zagraniczni kontrahenci mogą wykazywać mniejsze zainteresowanie podjęciem współpracy z polskimi spółkami, z uwagi na konieczność poboru odzyskania 20% wypłaconej na ich rzecz należności w ramach procedury zwrotu podatku. Co więcej, w przypadku polskich płatników, którzy na podstawie klauzuli umownych zobowiązani są do poniesienia ciężaru ekonomicznego WHT, konieczność pokrycia WHT z własnych środków może negatywnie odbić się na ich płynności finansowej. W związku z tym, za zasadne uważamy zaliczanie do wskazanego limitu 2 mln złotych, jedynie tych należności, co do których UPO wprost przewidują możliwość opodatkowania w państwie źródła (odsetki, należności licencyjne, dywidendy).

Należy również zauważyć, że w polskim systemie podatkowym funkcjonuje już rozwiązanie mające na celu ograniczenie nadużyć związanych z nabywaniem tzw. usług niematerialnych. W art. 15e ustawy o CIT przewidziano częściowe wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów ponoszonych w związku zakupem tego typu świadczeń od podmiotów powiązanych. Katalog świadczeń wskazanych w art. 15e ustawy o CIT w znacznej części pokrywa się z katalogiem usług podlegających WHT.

W połączeniu z powyższym ograniczeniem, wliczanie wypłat z tytułu tzw. usług niematerialnych do limitu 2 mln zł przy wypłatach należności z tytułu tzw. usług niematerialnych stanowi nieproporcjonalne obciążenie dla polskich płatników WHT, z powodów wskazanych powyżej.

W związku z powyższym Izby postulują wyłączenie należności z tytułu tzw. usług niematerialnych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT, z limitu 2 mln złotych, po przekroczeniu którego płatnik jest zobowiązany do pobrania podatku u źródła.

5. Liberalizacja zasad posługiwania się certyfikatami rezydencji oraz ich kopiami

W powyższym zakresie Izby proponują dwa rozwiązania, ułatwiające wywiązywanie się polskich płatników WHT z obowiązków związanych z posiadaniem certyfikatów rezydencji podatkowej zagranicznych kontrahentów.

- a) W pierwszej kolejności należy zasygnalizować potrzebę wyraźnego wskazania, w nowelizacji lub w ostatecznej wersji objaśnień podatkowych odnośnie zasad poboru podatku u źródła, na możliwość posługiwania się certyfikatem rezydencji zagranicznego kontrahenta również w wersji elektronicznej. Obecnie z przepisów nie wynika zakaz wykorzystania certyfikatu w takiej formie, do udokumentowania państwa rezydencji podatkowej kontrahenta. Uznajemy jednak za wskazane wyrażenie wprost zasady, że płatnicy podatku u źródła nie muszą w tym



zakresie ograniczać się do papierowego dokumentu. Ma to na celu usunięcie wszelkich wątpliwości odnośnie wymaganej formy certyfikatu. Warto również zwrócić uwagę, że stosowanie elektronicznych wersji dokumentów jest szczególnie istotne w świetle aktualnych zagrożeń i warunków współpracy pomiędzy podmiotami, związanych z epidemią koronawirusa.

- b) W ocenie Izby istotne jest również zwiększenie limitu należności, przy wypłacie których miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji. Obecnie limit ten jest ustalony na poziomie 10 000 zł w roku kalendarzowym i dotyczy wyłącznie należności wypłacanych na gruncie art 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT, co w naszej ocenie jest kwotą znacząco za niską. W konsekwencji, możliwość posługiwania się kopią certyfikatu przy weryfikacji miejsca siedziby kontrahenta dla celów podatkowych jest w gruncie rzeczy iluzoryczna, ponieważ w realiach rynkowych płatności za wskazane usługi niematerialne, w zdecydowanej większości przypadków, znacznie przekraczają przewidziany limit, w szczególności mając na uwadze, że limit ten przysługuje w stosunku do jednego kontrahenta w skali roku.

W związku z powyższym Izby postulują:

- wskazanie wprost w nowelizacji lub objaśnieniach podatkowych dotyczących zasad poboru WHT na możliwość posługiwania się elektroniczną wersją certyfikatu rezydencji zagranicznego, który potwierdza jego siedzibę dla celów podatkowych oraz
- zwiększenie limitu płatności oraz rozszerzenie go na również inne płatności (nie tylko za tzw. usługi niematerialne), przy których weryfikacja siedziby kontrahenta dla celów podatkowych może być oparta o kopię certyfikatu rezydencji, do kwoty 100 000 zł.

Obszar 4 - Szczególna sytuacja dywidend wypłacanych na gruncie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT

W tym miejscu Izby ponownie chciałyby zaadresować, niezależnie od planowanej nowelizacji, postulat zgłaszany już wielokrotnie (ostatnio pismem z dnia 25 lutego 2020 r). a dotyczący warunków dla zwolnienia dywidend wypłacanych na gruncie art. 22 ust 4 ustawy o CIT.

Znowelizowane przepisy dotyczące podatku u źródła, wprowadziły do ustawy o CIT pojęcie należytej staranności płatnika. W ciągu ostatniego roku, firmy zrzeszone w ww. Izbach wielokrotnie podnosiły podczas spotkań z przedstawicielami Ministerstwa Finansów iż pojęcie należytej staranności w odniesieniu do podatku u źródła będzie obszarem znaczącej niepewności.

W szczególności firmy wskazywały iż z uwagi na uchwalony kształt przepisów niezbędne jest wyraźne wskazanie, że **test rzeczywistego właściciela nie ma zastosowania do dywidend wypłacanych przez polskie podmioty i korzystających ze zwolnienia na bazie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT lub korzystających z preferencyjnych zasad podatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO), jeżeli skorzystanie z preferencji przewidzianej przez UPO nie jest wyraźnie uzależnione od takiego warunku.**

W trakcie 2019 roku oraz na początku 2020 roku Dyrektor KIS zaczął wydawać interpretacje wskazujące iż o ile przesłanka rzeczywistego właściciela nie jest warunkiem zastosowania zwolnienia na gruncie art. 22 ust 4 ustawy o CIT, to jednak po stronie płatnika istnieje obowiązek weryfikacji warunków do zwolnienia płatności z WHT z wspomnianą należyłą starannością obejmującą (w ocenie



Dyrektora KIS) w szczególności test rzeczywistego właściciela³. Takie stanowisko Dyrektora KIS nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach prawa, które, w przeciwieństwie do regulacji dotyczących zwolnienia odsetek i należności licencyjnych z opodatkowania, nie zawierają wymogu spełnienia testu rzeczywistego właściciela przy wypłacie dywidendy.

Jak firmy wielokrotnie podnosiły w ramach procesu konsultacji, wprowadzenie takiego warunku byłoby nie do pogodzenia z treścią Dyrektywy Parent-Subsidiary. W przeciwieństwie do Dyrektywy regulującej opodatkowanie podatkiem u źródła należności i odsetek licencyjnych, która wprost taki warunek zawiera, Dyrektywa Parent-Subsidiary w żadnym miejscu nie uzależnia stosowania zwolnienia od statusu udziałowca / akcjonariusza jako rzeczywistego odbiorcy płatności. Tę różnicę dostrzegła również Rzecznik Generalna przy Trybunale Sprawiedliwości Unii Europejskiej Juliane Kokott w opinii do sprawy C-117/16, w której wskazała iż z punktu widzenia stosowania zwolnienia na bazie Dyrektywy Parent-Subsidiary kryterium rzeczywistego właściciela jest irrelewantne⁴.

Wyżej wskazane podejście organów podatkowych, sprawia iż polscy przedsiębiorcy zaangażowani są w skomplikowane i czasochłonne dyskusje z partnerami biznesowymi i udziałowcami, którym trudno zrozumieć stanowisko organów podatkowych, nie znajdujące oparcia w obowiązujących przepisach prawa krajowego i międzynarodowego. W konsekwencji, z uwagi na znaczące ryzyko podatkowe po stronie polskich firm, często podejmowane są decyzje o wstrzymaniu płatności. Powyższe nie sprzyja pewności obrotu czy inwestycji, ale przede wszystkim stanowi znaczące utrudnienie dla polskich firm w rozwoju działalności.

Jak rozumiemy, intencją Ministerstwa Finansów jest znowelizowanie przepisów dotyczących podatku u źródła. Na dzień przesłania niniejszego pisma, projekt nowelizacji nie został jednak ujawniony. Firmy członkowskie Izby nie mają również pewności w jakim zakresie nowelizacja przepisów będzie wpływać na rozliczenia za okres od dnia wprowadzenia przepisów tj. od 1.01.2019 r. do dnia wejścia w życie nowelizacji.

W związku z powyższym firmy członkowskie Izby, zwracają się z uprzejmą prośbą o pilne podjęcie działań w tym obszarze w sposób, który pozwoli również na zaadresowanie rozliczeń dokonywanych od 1.01.2019 r., w szczególności poprzez:

- potwierdzenie w drodze ogólnej interpretacji prawa podatkowego (która obejmie rok 2019 i kolejne) braku obowiązku weryfikacji rzeczywistego właściciela przy wypłacie dywidendy, chyba że zwolnienie wynikające z ustawy o CIT nie ma zastosowania, a obowiązek przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela wynika z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- dostosowanie odpowiednich przepisów ustawy o CIT, polegające na wskazaniu, że wnioski o zwrot pobranego podatku nie wymaga załączania oświadczenia o

³ Por. interpretacja DKIS z 11-06-2019 sygn. 0111-KDIB1-2.4010.91.2019.2.MS, interpretacja DKIS z 27-09-2019 sygn. 114-KDIP2-1.4010.323.2019.2.AJ

⁴ Por. Opinia Rzecznika Generalnej Juliane Kokott przedstawiona w dniu 1 marca 2018 r. do sprawy C-117/16 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CC0117&from=EN>



posiadaniu statusu rzeczywistego właściciela oraz o prowadzeniu rzeczywistej działalności gospodarczej, chyba że zwolnienie wynikające z ustawy o CIT nie ma zastosowania, a obowiązek przeprowadzenia testu rzeczywistego właściciela wynika z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednocześnie deklarujemy gotowość wzięcia udziału w ewentualnych konsultacjach i dalszych dyskusjach dotyczących nowelizacji przepisów.

Łączę wyrazy szacunku,

Joanna Jaroch-Pszeniczna
Wicedyrektor CCIFP

