

Warszawa, dn. 28 czerwca 2019 r.

Pan
Leszek Skiba
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z projektem objaśnień podatkowych w sprawie zasad poboru podatku u źródła [**Objaśnienia**], Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska zrzeszający ponad 230 firm członkowskich, wśród których znajdują się m.in. największe portale internetowe, sieci reklamowe, domy mediowe i agencje interaktywne przedstawia swoje stanowisko i propozycje do ostatecznej wersji Objasnień.

1. Tryb procedowania z Objasnieniami

Na wstępie chcemy wyrazić nasze zaniepokojenie związane ze sposobem procedowania z Objasnieniami. Spotkanie konsultacyjne, na którym Ministerstwo Finansów przedstawiło pierwsze założenia do Objasnień, miało miejsce 4 lutego b.r. [**Spotkanie konsultacyjne**], a do 22 lutego b.r. został wyznaczony termin na przedstawienie propozycji w zakresie Objasnień. Ministerstwo zapowiadało przy tym przygotowanie projektu Objasnień na przełomie lutego i marca b.r., a wersji finalnej w kwietniu b.r. Żaden z tych terminów nie został dotrzymany, po czym były one wielokrotnie przekładane. Ostatecznie projekt Objasnień został przedstawiony na 10 dni przed datą, do której zostało odroczone obowiązywanie części znowelizowanych przepisów w zakresie podatku u źródła (1 lipca b.r.) i też tyle dni zostało wyznaczone na przedstawienie uwag, włączając w to dwa weekendy i jedno święto państwowe.

W związku z powyższym, proponujemy, żeby w Objasnieniach wskazać, za wzorem objaśnień w zakresie przepisów dot. przekazywania informacji o schematach podatkowych, że **organy podatkowe nie będą w stosunku do płatników/podatników wyciągać konsekwencji karnych skarbowych ani nakładać dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58a § 1 pkt 5 Ordynacji**

podatkowej, do końca 2019 r. Umożliwi to płatnikom i podatnikom zapoznanie się z Objaśnieniami i wdrożenie w ich organizacjach procedur umożliwiających spełnienie kryteriów w nich przewidzianych.

2. Odniesienie Objaśnień do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2019 r.

W Objaśnieniach wskazane zostało, że odnoszą się one w określonych aspektach do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2019 r.:

„W niektórych przypadkach, objaśnienia odnoszą się także do stanu prawnego sprzed wejścia w życie ustawy nowelizującej (dotyczy to między innymi uwag z zakresu celu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz dyrektyw unijnych, a także przesłanek odmowy przyznawania korzyści wynikających z tych aktów prawnych)” (s. 2 Objaśnień)

Zwracamy uwagę, że objaśnienia podatkowe nie należą do źródeł prawa powszechnie obowiązującego, wymienionych w art. 87 Konstytucji RP.

W naszej ocenie, przytoczony przypadek stanowi przejaw niedozwolonej wykładni rozszerzającej obowiązków podatników / płatników oraz próbę nadania przepisom prawa podatkowego działania wstecznego. Przepisy dotyczące podatku u źródła, będące przedmiotem Objaśnień, weszły w życie 1 stycznia 2019 r., a stosowanie istotnej części z nich zostało odroczone do 1 lipca 2019 r. Niedopuszczalne jest zatem nakładanie na podatników / płatników wymogów właściwych dla przepisów obowiązujących od 2019 r., na stany faktyczne mające miejsce przed 1 stycznia 2019 r. Nie można, z powodów wskazanych wyżej, dokonywać interpretacji przepisów obowiązujących przed 1 stycznia 2019 r., w oparciu o treść, cel i „ducha” regulacji obowiązujących po tej dacie, w szczególności w oparciu o dokument (objaśnienia podatkowe), który nie stanowi źródła prawa powszechnie obowiązującego.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że przedstawioną w nich interpretację przepisów należy odnosić wyłącznie do płatności dokonanych po 31 grudnia 2018 r.**

3. Zastosowanie definicji rzeczywistego właściciela do płatności objętych umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania

Sformułowania użyte w Objaśnieniach wywołują wątpliwość czy intencją ich autora nie było wskazanie, że wymogi badania statusu rzeczywistego właściciela należy odnosić do każdej płatności, w stosunku do której UPO lub przepisy krajowe implementujące dyrektywy europejskie przewiduje obniżoną stawkę podatku u źródła, zwolnienie lub odstąpienie od jego pobrania, bez względu na to, czy w stosunku do danego źródła dochodów / danej płatności UPO lub dyrektywa europejska wprowadziła klauzulę rzeczywistego właściciela (tzw. klauzula beneficial owner) (s. 12-21 Objaśnień), przykładowo:

„Należy podkreślić, że powyższe uwagi – zasadność badania statusu odbiorcy płatności jako podatnika, jak również odmowa przyznawania korzyści podatkowych dla podmiotów pośredniczących (weryfikowanych na podstawie cech wyrażonych w ustawowych kryteriach uznania za rzeczywistego właściciela) – są uniwersalne dla ogółu UPO zawartych przez Polskę, tj. zarówno tych, w których wprost zostało wyrażone kryterium beneficial owner, jak i tych, w których go nie wyrażono.”

W naszej ocenie powyższa wykładnia idzie zbyt daleko. Jak wskazaliśmy w pkt 2, objaśnienia podatkowe nie należą do źródeł prawa powszechnie obowiązującego i nie mogą dokonywać wykładni rozszerzającej obowiązków przewidzianych dla płatników / podatników. W tym kontekście należy również zwrócić uwagę, że art. 88 Konstytucji RP przyznaje UPO prymat nad postanowieniami prawa krajowego, a same UPO przewidują możliwość posługiwania się przepisami prawa krajowego w ich interpretacji, jeżeli UPO nie wprowadza definicji danego pojęcia. Wynika z tego, że jeżeli UPO w ogóle nie przewiduje określonego wymogu / nie wprowadza określonego pojęcia, to niedozwolone jest jego wywodzenie z przepisów prawa krajowego.

W związku z powyższym, jeżeli dana UPO nie wprowadza wymogu identyfikacji rzeczywistego właściciela, celem skorzystania z jej postanowień, to nie można wyprowadzać takiego wymogu z jej celu, „ducha”, przepisów krajowych lub samych Objaśnień. 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 updog. 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 updog. Jednocześnie, ochronę przed potencjalnym nadużyciem zwolnień z podatku u źródła wynikających z dyrektyw europejskich przewidziano w tzw. małej klauzuli antyabuzywnej, tj. art. 22c updog.

Zwracamy również uwagę, że kierunek wykładni zaprezentowany w Objaśnieniach stoi w sprzeczności ze stanowiskiem przedstawionym przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów na Spotkaniu konsultacyjnym. Wskazane zostało wówczas, że zmiany w przepisach dot. podatku u źródła z 2019 r. nie zmieniają warunków zastosowania stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa, wskazanych w przepisach prawa materialnego, m.in. nie zmieniają wymogów wskazanych w UPO.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że wymóg badania statusu rzeczywistego właściciela dotyczy wyłącznie tych przypadków, gdzie jest wprost przewidziany w przepisach prawa materialnego**, tj. w przypadku zwolnienia z podatku u źródła dla odsetek i należności licencyjnych, o którym mowa w art. 21 ust. 3 updog. oraz stosowania stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa / odstępiania od poboru podatku u źródła na podstawie UPO, które w tym zakresie zawierają klauzulę rzeczywistego właściciela **oraz że nie dotyczy tych przypadków, gdzie nie jest wprost przewidziany w przepisach prawa materialnego**, tj. w przypadku zwolnienia z podatku u źródła dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych, o którym mowa w art. 22 ust. 4 updog oraz stosowania stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa / odstępiania od poboru podatku u źródła na podstawie UPO, które w tym zakresie nie zawierają klauzuli rzeczywistego właściciela, w szczególności płatności za usługi niematerialne.

4. Wymogi w zakresie statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do spółek holdingowych

W Objaśnieniach wskazane zostały wymogi przy badaniu statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do spółek holdingowych. Między innymi, wskazane zostały wymogi zatrudniania więcej niż 2 pracowników na pełen etat, posiadanie stałych pomieszczeń na użytek spółki, wyposażenie w sprzęt i oprogramowanie pozwalające na podejmowanie decyzji (s. 24):

„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. Minimalny substrat majątkowoosobowy podmiotu holdingowego, przyjmujący przykładowo formę zatrudnienia niewielkiej liczby pracowników (w szczególności nie więcej niż 1-2 pracowników), niejednokrotnie na część etatu, niewystarczające kompetencje tych pracowników (tj. brak atrybutu ostatecznej decyzyjności w zakresie zarządzania posiadanymi aktywami – udziałami, kapitałem, wartościami niematerialnymi i prawnymi), nieadekwatność wynagrodzeń do formalnie pełnionych funkcji (np. wynagrodzenie zbyt niskie w relacji do rzekomego zarządzania wielomiliardowym portfelem aktywów), brak stałych pomieszczeń dostępnych dla spółki, brak wyposażenia w sprzęt oraz oprogramowania pozwalającego na podejmowanie decyzji, np. możliwość analizy rentowności inwestycji, może implikować niespełnienie przesłanek koniecznych do zakwalifikowania wspomnianego podmiotu jako rzeczywistego właściciela otrzymanych płatności.”

Naszym zdaniem wykładnia przedstawiona w Objaśnieniach dyskryminuje spółki holdingowe 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). Wspecjalizowana 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.

Interpretacja przedstawiona przez Ministra Finansów w Objaśnieniach idzie naszym zdaniem w kierunku przeciwnym do oczekiwań rynku związanych z podmiotami holdingowymi i w sposób nieuzasadniony narzuca na nie wymagania co do struktury kosztowo-pracowniczej, stojące w sprzeczności z ich istotą ekonomiczną. Należy zwrócić uwagę, że członkowie zarządu takich spółek pełnią istotne funkcje dla grupy również na bazie innych stanowisk, powiązanych z innymi podmiotami z grupy lub też świadczą na rzecz niektórych podmiotów z grupy specjalistyczne usługi, odseparowane od ich obowiązków formalnych jako członków zarządu. Nie można zatem w tak jednoznaczny sposób, jak wskazano w Objaśnieniach, stwierdzić, że wynagrodzenie odzwierciedlające wartość aktywów grupy powinno być przypisane do stanowiska członka zarządu spółki holdingowej lub pozostałego personelu takiej spółki.

Zwracamy uwagę, że w obecnych realiach rynkowych coraz więcej procesów gospodarczych, szczególnie mających charakter powtarzalny, administracyjny lub kalkulacyjny, przekazywana jest podmiotom usługowym (outsourcing). Nie można

pominąć faktu, że dziesiątki tysięcy stanowisk pracy w Polsce, w szczególności w dużych miastach, to zespoły zajmujące się outsourcingiem, a polskie organy rządowe zachęcają do tej formy przedsiębiorczości i przenoszenia jej przez zagraniczne spółki do Polski. Nie można zatem z drugiej strony oczekiwać, że spółka holdingowa będzie dysponować na własność sprzętem biurowym typu drukarki, skanery, komputery, że będzie we własnym zakresie prowadzić księgowość i zadania administracyjne lub zatrudniać szereg pracowników na umowę o pracę. W tym ostatnim aspekcie zwracamy uwagę, że przepisy dotyczące rzeczywistej działalności gospodarczej wskazują na przesłankę posiadania personelu, co może obejmować zarówno osoby zatrudnione na umowę o pracę, na umowę cywilnoprawną (dzieło / zlecenie), jak też zespół wykonujący działalność usługowo (w tym jako outsourcing). Zawężanie dopuszczalnych form zatrudnienia do umowy o pracę pozostaje zatem w sprzeczności z literalnym brzmieniem przepisów.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że odbiorcy należności, w tym spółki holdingowe**, celem skorzystania ze stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa, jeżeli przepisy prawa materialnego przewidują wymóg ustalenia statusu rzeczywistego właściciela, **powinni dysponować lokalem, wyposażeniem i personelem adekwatnym do ich charakteru i skali działalności, bez względu na formę prawną korzystania z lokalu, wyposażenia lub personelu. Należy wyraźnie wskazać, że dopuszczalne jest przy tym korzystanie z ww. zasobów na podstawie umów z podmiotami oferującymi je w sposób usługowy, w tym w postaci tzw. outsourcingu. Należy wskazać, że personel może wykonywać zadania na rzecz odbiorcy należności na podstawie umowy o pracę, umowy cywilnoprawnej lub jako podmiot świadczący usługi (przedsiębiorca), a wybór formy powinien być podyktowany specyfiką działalności odbiorcy należności i jego polityką w zakresie kosztów.**

5. Wymogi w zakresie statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do domów mediowych, transakcji cash pooling, zbiorowych organizacji z dziedziny sportu, konsorcjów banków

W treści Objaśnień przytoczony został wniosek, przedstawiony podczas Spotkania konsultacyjnego, co do ustalenia sposobu badania statusu rzeczywistego właściciela w przypadku domów mediowych (s. 23). Nie doczekał się on jednak rozwinięcia w Objaśnieniach.

Ponadto, podczas Spotkania konsultacyjnego, zgłaszane były wnioski o odniesienie się w Objaśnieniach co do sposobu badania statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do transakcji cash pooling, zbiorowych organizacji z dziedziny sportu, konsorcjów banków. Te przypadki również nie zostały w Objaśnieniach poruszone.

W naszej ocenie, z uwagi na funkcje (realne i uzasadnione ekonomicznie) pełnione przez ww. podmioty, proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że pool leader w cash pooling, zbiorowe organizacje z dziedziny sportu oraz banki będące uczestnikami konsorcjum (a nie agent) posiadają status rzeczywistego właściciela w odniesieniu do otrzymywanych płatności, związanych z ich działalnością** (domniemanie, które w Objaśnieniach ustanowiono np. dla organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi).

6. Stosowanie wymogów dot. stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa w odniesieniu do podmiotów będących rzeczywistymi właścicielami, ale niebędących bezpośrednimi odbiorcami płatności tzw. look through approach

W Objasnieniach wskazane zostało, że w przypadku, gdy ustalono, że bezpośredni odbiorca płatności nie jest jej rzeczywistym właścicielem i jednocześnie ustalono, który podmiot spełnia definicję rzeczywistego właściciela, to w odniesieniu do danej płatności, obowiązki z zakresu podatku u źródła ustala się w odniesieniu do tego drugiego podmiotu (s. 22 Objasnień):

„Przy ocenie, czy dany podmiot jest przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi należy brać pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia oraz realizacji transakcji, a tym samym należy zbadać kto rzeczywiście posiada uprawnienie do uzyskania należności i czy jej odbiorca nie jest zobowiązany do przekazania tej należności kolejnemu podmiotowi. Jeżeli zachodzi taka sytuacja, tzn. że rzeczywistym właścicielem należności jest ten inny podmiot (co należy wykazać lub zbadać) wówczas do opodatkowania podatkiem u źródła będą miały zastosowanie przepisy UPO lub przepisy krajowe wdrażające dyrektywy unijne właściwe dla państwa rezydencji tego podmiotu (ang. look trough approach).”

W Objasnieniach nie zostało jednak wskazane jak interpretować wówczas kwestię spełnienia wymogu posiadania udziałów lub podobnych przez podmiot będący rzeczywistym właścicielem.

Przykład:

Polska sp. z o.o., polski rezydent podatkowy, wypłaca odsetki swojemu 100% udziałowcowi, spółce kapitałowej będącej rezydentem podatkowym jednego z krajów UE, która posiada udziały polskiej spółki przez nieprzerwany okres co najmniej 2 lat oraz spełnia inne warunki przewidziane do zwolnienia odsetek z podatku u źródła, przewidziane w art. 21 ust. 3 i n. updop, z wyjątkiem statusu rzeczywistego właściciela [**Udziałowiec bezpośredni**]. Z kolei Udziałowiec bezpośredni zobowiązany jest prawnie lub faktycznie przekazać odsetki swojemu 100% udziałowcowi, spółce kapitałowej będącej rezydentem podatkowym jednego z krajów UE, która posiada udziały Udziałowca bezpośredniego przez nieprzerwany okres co najmniej 2 lat [**Udziałowiec pośredni**] oraz spełnia inne warunki przewidziane w art. 21 ust. 3 i n. updop, w tym posiada status rzeczywistego właściciela, tak że gdyby ona była Udziałowcem bezpośrednim, to przysługiwałoby jej zwolnienie odsetek z podatku u źródła.

Naszym zdaniem w podanym przykładzie, podążając za wykładnią przedstawioną w Objasnieniach, Udziałowiec pośredni spełnia warunki do skorzystanie ze zwolnienia z podatku u źródła odsetek, o którym mowa w art. 21 ust. 3 i n. updop i oświadczenia wymagane tymi przepisami Udziałowiec pośredni powinien złożyć polskiej spółce.

Ponadto, w Objasnieniach nie wskazano, w stosunku do którego podmiotu płatnik powinien wykonać obowiązki informacyjne (formularz IFT). Podążając za kierunkiem wykładni zaprezentowanym przez Ministra Finansów, formularz IFT powinien zostać złożony względem rzeczywistego właściciela należności – w podanym wyżej przykładzie: względem Udziałowca pośredniego.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **doprecyzowanie w Objasnieniach, że ilekroć bezpośredni odbiorca płatności nie jest jej rzeczywistym właścicielem, to spełnienie warunków dla zastosowania stawki podatku u źródła niższej niż**

podstawowa / zwolnienia, dotyczących posiadania udziałów i podobnych aspektów (np. okres posiadania, posiadanie tytułem własności) uznaje się za spełnione dla rzeczywistego właściciela, jeżeli jednocześnie bezpośredni odbiorca płatności spełnia je względem płatnika, a rzeczywisty właściciel względem bezpośredniego odbiorcy. Wymagane dla zastosowania zwolnienia w podatku u źródła oświadczenia i dokumenty powinny zostać uzyskane przez płatnika bezpośrednio od rzeczywistego właściciela. Proponujemy, żeby w tym zakresie Objąsnienia przedstawiły przykłady, analogiczne do wskazanego przez nas powyżej.

7. Aktywne poszukiwanie informacji w kontekście wymogu zachowania należytej staranności

W Objąsnieniach wskazane zostało, że chcąc dopełnić wymogu należytej staranności w zakresie zbadania przesłanek do zastosowania stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa, zwolnienia lub wyłączenia z obowiązku pobrania podatku, polski płatnik powinien śledzić publicznie dostępne wiadomości, wykonać telefony do kontrahenta, zweryfikować jego adres i zadać mu liczne pytania w kwestionariuszu – wymogi te zostały zaadresowane w części Objąsnień dot. podmiotów niepowiązanych (s. 31-32 Objąsnień):

„W ocenie Ministra Finansów dochowanie wyższego standardu należytej staranności przy wypłatach do podmiotów niepowiązanych może obejmować przykładowo dokonywaną okresowo pogłębioną weryfikację danych o podatniku zawartych w pozyskanym certyfikacie rezydencji podatkowej poprzez ich porównanie z dokumentami posiadanymi przez płatnika, w tym umowami lub fakturami, a także z danymi powszechnie dostępnymi. Działania te obejmować mogą w szczególności wykonanie telefonów do kontrahenta lub weryfikację charakteru adresu kontrahenta (tj. czy nie jest to adres w wirtualnym biurze) lub korzystanie z dedykowanych narzędzi eksperckich (np. aplikacji komputerowej lub kwestionariusza zawierającego liczne pytania dotyczące transakcji i informacji o podatniku).”

Kierunek wykładni zaprezentowany w Objąsnieniach stoi w sprzeczności ze stanowiskiem przedstawionym przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów na Spotkaniu konsultacyjnym. Wskazane zostało wówczas, że płatnicy, celem dochowania należytej staranności, nie będą zobowiązani do podejmowania działań typowych dla wywiadowni gospodarczych, ale będą opierać się na dokumentacji i informacjach będących w ich posiadaniu, w tym w oparciu o obowiązujące je procedury prawne (np. procedura przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy). Naszym zdaniem interpretacja przedstawiona w Objąsnieniach zmierza w przeciwnym kierunku, wymagając od płatników podejmowania działań wykraczających poza zachowania przyjęte w realiach biznesowych. Przedstawiony kierunek wykładni jest również sprzeczny z innym fragmentem Objąsnień, gdzie wskazano, że przepisy dotyczące podatku u źródła nie powinny być interpretowane jako wprowadzające ograniczenia i uciążliwości dla uczciwego biznesu oraz powinny być stosowane z uwzględnieniem racjonalności i rzeczywistych możliwości dostępnych dla płatnika (s. 5 Objąsnień). Tymczasem w realiach rynkowych, wymaganie lokalnego badania adresu kontrahenta czy wypełniania przez niego rozbudowanego kwestionariusza jawi się jako nadmiernie uciążliwe.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **zakwalifikowanie w Objąsnieniach działań w postaci śledzenia danych powszechnie dostępnych w urzędowych rejestrach, weryfikacji charakteru adresu kontrahenta oraz korzystania z narzędzi eksperckich jako safe harbours spełnienia wymogu należytej staranności oraz podkreślenie, że mają one charakter fakultatywny.**

8. Stosowanie wymogu zachowania należytej staranności w zakresie płatności do podmiotów powiązanych

W Objaśnieniach wskazane zostało, że w stosunku do podmiotów powiązanych oczekiwana będzie wyższa należyta staranność w badaniu przesłanek do zastosowania stawki podatku u źródła niższej niż podstawowa, m.in. polegająca na pozyskaniu dokumentacji grupowej (w tym lokalnej dokumentacji cen transferowych podatnika), struktury organizacyjnej i zarządczej podatnika, opisy stanowisk zatrudnionych przez niego osób. Odmowa udostępnienia ww. informacji nie będzie uzasadnieniem dla obniżenia standardu należytej staranności (s. 30-31 Objaśnień). Poniżej przytaczamy przykładowe fragmenty w tym zakresie:

„Z uwagi na fakt, że podmioty w grupach kapitałowych mają większą dostępność do określonych informacji dotyczących pozostałych podmiotów z grupy, w przypadku wypłaty należności pomiędzy podmiotami powiązanimi należy oczekiwać wyższych standardów należytej staranności, niż w relacjach pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.”

„Zatem w przypadku podmiotów powiązanych należyta staranność powinna obejmować uzyskanie dokumentów grupowych wskazujących na przepływy finansowe między podmiotami w grupie oraz rolę poszczególnych podmiotów w jej strukturze, a także dokumentów, na podstawie których będzie można ustalić substancję biznesową powiązanego odbiorcy należności. Dokumenty, na podstawie których można dokonać ustalenia substancji biznesowej powiązanego odbiorcy należności, mogą przykładowo obejmować: opis przedmiotu działalności odbiorcy należności, jego sprawozdanie finansowe, strukturę organizacyjną i zarządczą, opisy stanowisk zatrudnianych przez niego osób. Przykładowym dokumentem, który może być szczególnie przydatny przy analizie substancji biznesowej powiązanego odbiorcy należności, może być jego lokalna dokumentacja cen transferowych (ang. Local file).”

W naszej ocenie wykładnia zaprezentowana w Objaśnieniach w powyższym aspekcie jest zatem sprzeczna z innym fragmentem Objaśnień, gdzie wskazano, że przepisy dotyczące podatku u źródła nie powinny być interpretowane jako wprowadzające ograniczenia i uciążliwości dla uczciwego biznesu oraz powinny być stosowane z uwzględnieniem racjonalności i rzeczywistych możliwości dostępnych dla płatnika (s. 5 Objaśnień). Nie do pogodzenia z tą naczelną zasadą jest w szczególności nieuwzględnianie odmowy przedłożenia dokumentów lub informacji przez podatnika przy ocenie dochowania przez płatnika należytej staranności.

Grupy podmiotów powiązanych, należące do tzw. „uczciwego” biznesu, o którym mowa w Objaśnieniach, nie funkcjonują w realiach pełnej transparentności i pełnego dostępu do wszelkich informacji. Określone podmioty są wyspecjalizowane w wykonywaniu konkretnych zadań i otrzymują taki zestaw informacji i dokumentów, jaki jest im niezbędny do wypełniania tych zadań. Postępowanie takie jest podyktowane nie tylko zwiększeniem efektywności działań i zmniejszeniem nakładu pracy administracyjnej, ale również zwiększeniem standardu poufności danych przez redukcję ilości informacji będących w obiegu.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że działania w postaci uzyskania dokumentów grupowych wskazujących na przepływy finansowe między podmiotami w grupie oraz rolę poszczególnych podmiotów w jej strukturze, sprawozdanie finansowe kontrahenta i lokalna dokumentacja cen**

transferowych kwalifikuje się jako *safe harbours* spełnienia wymogu należytej staranności oraz podkreślenie, że mają one charakter fakultatywny.

9. Stosowanie wymogu zachowania należytej staranności w zakresie płatności do polskich podatników CIT

Objaśnienia nie wskazują, w jaki sposób wymóg należytej staranności powinien być badany w przypadku zwolnienia z podatku u źródła w oparciu o art. 22 ust. 4 updog dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych, wypłacanych do polskich podatników CIT. W naszej ocenie, z uwagi na niskie ryzyko nadużyć podatkowych w tym przypadku (brak korzyści podatkowych z „podstawienia” podmiotu polskiego, brak argumentu w postaci utrudnionej możliwości zaspokajania się przez Skarb Państwa z majątku zagranicznego podmiotu, brak ograniczeń w możliwości przeprowadzania kontroli podatkowych, publicznie dostępne dane nt. posiadania udziałów / akcji, znajomość udziałowca / akcjonariusza wynikająca z samych dokumentów korporacyjnych płatnika), kryterium należytej staranności należałoby uznać za spełnione w oparciu o oświadczenie podatnika, że jest polskim rezydentem podatkowym i spełnia warunki wskazane w art. 22 ust. 4 i n. updog. Nie jest naszym zdaniem zasadne, żeby płatnik podejmował działania w postaci np. uzyskania szerokiego kwestionariusza od podatnika, badania adresu podatnika, jego struktury udziałowej lub pozyskiwania jego lokalnej dokumentacji cen transferowych.

Mając na względzie powyższe, proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że kryterium należytej staranności w zbadaniu przesłanek do zastosowania zwolnienia z podatku u źródła w oparciu o art. 22 ust. 4 i n. updog, w przypadku płatności do polskich podatników CIT, uważa się za spełnione, w przypadku uzyskania oświadczenia podatnika, że jest polskim rezydentem podatkowym i spełnia warunki wskazane w art. 22 ust. 4 i n. updog.**

10. Uwagi dotyczące kryteriów pozwalających na domniemanie spełnienia wymogu należytej staranności (tzw. *safe harbours*)

Wśród kryteriów pozwalających na domniemanie spełnienia wymogu należytej staranności (tzw. *safe harbours*) wskazano w Objaśnieniach m.in. na próg płatności do podmiotów niepowiązanych oraz posiadanie określonej dokumentacji (s. 31 Objaśnień). W przypadku najniższej kwoty płatności posłużono się jednak pojęciem nieostrym „kilkadziesiąt tysięcy złotych” (literalnie oznacza to również płatność w wysokości 99.000 zł). Wówczas oczekiwana należyta staranność polegać ma na pozyskaniu certyfikatu rezydencji bądź jego kopii o ile dopuszczają to przepisy materialnoprawne.

Mając na względzie powyższe, dla uniknięcia wątpliwości proponujemy **doprecyzowanie, że jeżeli suma płatności podlegających podatkowi u źródła na rzecz jednego kontrahenta w ciągu roku podatkowego jest niższa niż 100 tysięcy zł wymóg należytej staranności uważa się za spełniony o ile płatnik posiada certyfikat rezydencji podatkowej podatnika (lub kopię, w zakresie przewidzianym przepisami).**

11. Wybrane aspekty dot. liczenia progu 2 mln zł

Proponujemy **wskazanie w Objaśnieniach, że do progu 2 mln zł**, o którym mowa w art. 26 ust. 2e updog oraz art. 44 ust. 5f updog, **nie wlicza się dochodów z udziału w zyskach osób prawnych w zakresie, w którym przychód został zwolniony lub wyłączony z opodatkowania na podstawie przepisów innych niż implementujące dyrektywy europejskie** (np. przychód z umorzenia udziałów lub likwidacji osoby prawnej podlega obniżeniu o koszty nabycia tych udziałów – odpowiednio wyłączone z opodatkowania w updog i zwolnione z podatku w updog).

Liczymy na uwzględnienie naszych propozycji w ostatecznej wersji Objaśnień.

Z poważaniem,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'W. Schmidt', written in a cursive style.

Włodzimierz Schmidt
Prezes Zarządu

Do wiadomości:

Pan Marcin Lachowicz, Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego