

Szanowni Państwo!

oddajemy w Państwa ręce nasz autorski przegląd orzecznictwa oraz interpretacji w zakresie podatku u źródła. Dowiedzie się Państwo z niego:

1. czy usługi inspekcji technicznej objęte są WHT.....	1
2. czy wynagrodzenie za licencję typu end-user podlega opodatkowaniu WHT.....	3
3. jaka jest właściwa stawka WHT dla odsetek płaconych do spółki transparentnej z USA.....	5
4. czy można wykorzystywać zbiorcze certyfikaty rezydencji dla celów WHT.....	7
5. czy przy zastosowaniu koncepcji „look-through” spełniony jest warunek bezpośredniego posiadania udziałów.....	9
6. czy można stosować koncepcję „look-through” w przypadku UPO.....	11
7. czy warto przeczytać najnowszy projekt objaśnień MF dotyczący beneficjenta rzeczywistego.....	14

Życzymy miłej lektury!

Zespół ABC Tax

październik 2023

Czy usługi inspekcji technicznej objęte są WHT?

Interpretacja indywidualna z 28 sierpnia 2023 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.288.2023.2.MC

Stan faktyczny

Spółka zagraniczna (Wnioskodawca) zajmuje się budową farm wiatrowych. W Polsce prowadzi działalność gospodarczą poprzez położony na jej terytorium zakład.

Spółka nabywała od Kontrahenta (również podmiotu zagranicznego) usługi inspekcji technicznej. Usługi te obejmowały m.in. przegląd turbin wiatrowych i były świadczone przez Kontrahenta na rzecz Wnioskodawcy na terytorium Polski.

Kontrahent wystawiał faktury, dokumentujące nabycie usług przez Spółkę. Wydatek z tytułu nabycia usług inspekcji technicznej jest przypisywany polskiemu zakładowi, służy on bowiem działalności tego zakładu w Polsce (obciąża koszty zakładu).

Wnioskodawca zapytał czy w związku nabywaniem za wynagrodzeniem usług inspekcji technicznej od Kontrahenta spoza Polski posiada statusu płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT?

Zdaniem Spółki, usługi nabywane od Kontrahenta nie są objęte zakresem opodatkowania podatkiem u źródła (art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 ustawy o CIT), więc nie posiada ona statusu płatnika z tego tytułu.

Stanowisko Organu

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS) uznał stanowisko Spółki za prawidłowe i odstąpił od uzasadnienia prawnego tej oceny.

Usługi inspekcji technicznej nie wiążą się z jakimkolwiek zbyciem (w tym sprzedażą) lub innym rozporządzeniem prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, a także nie wchodzą w zakres tzw. należności licencyjnych.

Świadczenie usług inspekcji technicznej nie stanowi udzielania informacji związanych ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how). Kontrahent wykorzystuje specjalistyczną wiedzę techniczną, jednak na żadnym etapie świadczenia usług inspekcji technicznej nie następuje przeniesienie tej wiedzy (know-how). Za takie przeniesienie nie można uznać przekazania raportu z przeprowadzonej inspekcji technicznej, ponieważ w ramach tych dokumentów nie przekazuje się wypracowanej wiedzy, doświadczenia, rozwiązań, koncepcji, technologii, procesów, ani żadnego innego dorobku, jedynie wnioski i obserwacje z przeprowadzonego przeglądu.

Nie są to również świadczenia doradcze, zarządzania lub kontroli. Kontrahent wykonuje usługi o technicznym charakterze. Celem usług doradczych jest natomiast zaproponowanie najbardziej korzystnego sposobu postępowania w danym przypadku.

Usługi inspekcji technicznej nie stanowią "świadczeń o podobnym charakterze". W ramach tego katalogu uznaje się świadczenia równorzędne do wymienionych w ustawie. Lista ta obejmuje zatem świadczenia, które zasadniczo są podobne do wymienionych, lecz mogą być np. inaczej określane.

Okiem ekspertki ABC Tax – Weronika Sydow

DKIS po raz kolejny potwierdził, że usługi badań technicznych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła. Nie sposób nie zgodzić się z tym korzystnym dla podatników stanowiskiem organu. Trudno jest bowiem wskazać kategorię w art. 21 i 22 ustawy o CIT, do której można byłoby przyporządkować zarówno inspekcje techniczne, jak i przykładowo serwis maszyn.

Należy pochwalić postawę Wnioskodawcy. Nawet jeśli DKIS wydawał wcześniej interpretacje dotyczące podobnego stanu faktycznego (na co wskazała Spółka), warto zwrócić się z wnioskiem o wydanie interpretacji w celu uzyskania indywidualnej ochrony. Wydana interpretacja będzie bowiem zabezpieczała rozliczenia podatnika na wypadek zmiany podejścia organu do przedstawionych zagadnień.



Weronika Sydow
Konsultant podatkowy

tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl

Czy wynagrodzenie za licencję typu end-user podlega opodatkowaniu WHT?

Interpretacja indywidualna z 6 września 2023 r. nr 0114-KDIP2- 1.4010.445.2023.1.AZ

Stan faktyczny

Spółka (podmiot polski) należy do międzynarodowej grupy kapitałowej świadczącej usługi w obszarze IT, w której pełni rolę centrum usług wspólnych. Spółka nabywa od podmiotu niepowiązanego, będącego kanadyjskim rezydentem podatkowym programy i systemy informatyczne (dalej: Oprogramowanie). Wnioskodawca nabywa prawo do korzystania z Oprogramowania jedynie dla własnych potrzeb, bez możliwości przekazywania go podmiotom trzecim (tzw. licencja LUK - licencja użytkownika końcowego, ang. end-user).

Spółka zwróciła się do organu interpretacyjnego z zapytaniem, czy wynagrodzenie wypłacane na rzecz Dostawcy Oprogramowania z tytułu nabycia praw do korzystania z niego będzie rodzić obowiązek poboru podatku u źródła?

Stanowisko Organu

Zdaniem DKIS Wnioskodawca nie jest zobowiązany do potrącenia zryczałtowanego podatku dochodowego.

Organ wskazał, że dochód z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania programów komputerowych należy traktować jako należności licencyjne, ponieważ stanowi utwór będący przedmiotem prawa autorskiego. Jednak zgodnie z pkt 14 do art. 12 Komentarza do Modelowej Konwencji OECD wskazano, że prawa umożliwiające jedynie faktyczne korzystanie z programu, nie stanowią tytułu do naliczania opłat licencyjnych.

DKIS uznał, że jeżeli w ramach licencji nie nastąpi przeniesienie na Spółkę jakichkolwiek majątkowych praw autorskich do Oprogramowania, nie będzie też miała prawa do rozporządzania tymi licencjami, ani dokonywania w nim zmian to zgodnie z ww. Komentarzem, nie stanowią tytułu do naliczania opłat licencyjnych, a w konsekwencji nie rodzą obowiązku poboru podatku u źródła.



ABC TAX
ADVISORY & TRANSFER PRICING

Okiem ekspertki ABC Tax – Marta Nijak

Interpretacja ma znaczenie w praktyce ze względu na fakt, że podatnicy coraz częściej i chętniej korzystają z rozmaitych programów komputerowych. Organy podatkowe potwierdzają, że zapłata za korzystanie z programu komputerowego na własny użytek nie stanowi należności licencyjnej, a zatem nie powstaje obowiązek poboru WHT. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie także w wielu innych interpretacjach (np. interpretacja z 1 czerwca 2023 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.185.2023.1.END, z 21 kwietnia 2023 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.162.2023.1.MR1 oraz z 16 lutego 2023 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.243.2022.3.MR1).



Marta Nijak
Stażystka

tel. 61 852 58 45
mnijak@abctax.com.pl



Jaka jest właściwa stawka WHT dla odsetek płaconych do spółki transparentnej z USA?

Wyrok NSA z 1.06.2023 sygn. II FSK 44/23

Stan faktyczny

We wniosku o interpretację Spółka (Wnioskodawca) wskazała, że jej bezpośrednim udziałowcem jest spółka prawa holenderskiego. Podmiotem dominującym zarówno w stosunku do spółki prawa holenderskiego, jak i w stosunku do Spółki, jest N.LLC, będąca spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, utworzoną zgodnie z prawem amerykańskim, mająca siedzibą w USA. Jedynym wspólnikiem N. LLC jest G., Inc., tj. spółka akcyjna prawa amerykańskiego z siedzibą w USA. Struktura kapitałowa była zatem następująca:

- spółka polska
- spółka holenderska (matka)
- N.LLC – spółka amerykańska (babcia)
- G. Inc. – spółka amerykańska (prababcia)

Spółka (Wnioskodawca) otrzymała pożyczki od N. LLC i wypłacała jej odsetki. W świetle amerykańskiego prawa podatkowego N. LLC jest podmiotem transparentnym podatkowo (disregarded entity). Oznacza to, że N. LLC nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w USA, a przychody i koszty działalności Spółki LLC są alokowane do jej wspólnika i podlegają opodatkowaniu na poziomie wspólnika (czyli G., Inc.). G., Inc. jest spółką holdingową i nie prowadzi samodzielnie działalności operacyjnej. Działalność taką prowadzi natomiast N.LLC, która dysponuje odpowiednimi zasobami majątkowymi i personalnymi, jak również zapleczem biurowo-administracyjnym. N. LLC jest również rzeczywistym właścicielem odsetek wypłacanych przez Wnioskodawcę z tytułu umowy pożyczki.

Spółka zadała pytanie czy jest uprawniona do niepobrania podatku u źródła od wypłacanych odsetek na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO) zawartej z USA (która przewiduje zwolnienie z podatku u źródła dla odsetek), pod warunkiem posiadania aktualnego certyfikatu rezydencji spółki G. Inc. oraz dochowania należytej staranności.

Wnioskodawca twierdził, że TAK.

Stanowisko Organu

Nie zgodził się z tym ani DKIS, ani sąd pierwszej instancji, ani NSA. Wskazali oni, że N. LLC, jako podmiot transparentny podatkowo nie jest objęty podmiotowo zakresem UPO. Tym samym, jeśli to N. LLC jest rzeczywistym właścicielem odsetek, to przy ich płatności nie można stosować UPO.

Okiem eksperta ABC Tax – Tomasz Napierała

Orzeczenie jest dla mnie dosyć zaskakujące, choć może to wynikać z przedstawionego stanu faktycznego. Rzeczywiście podmioty transparentne podatkowo nie są objęte UPO. Na marginesie warto wskazać, że amerykańskie spółki typu LLC są, co do zasady transparentne podatkowo, o ile ich udziałowcy nie postanowią inaczej (tzw. Check-the-Box Election). Niemniej jednak, w takim przypadku UPO może być stosowane w odniesieniu do wspólników takiego transparentnego podmiotu. Przykładowo, przy wypłacie odsetek od niemieckiej spółki komandytowej (która jest transparentna podatkowo) stawkę odsetek ustalamy stosując właściwe przepisy UPO w odniesieniu do jej udziałowców (tak np. interpretacja z 20 marca 2023 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.33.2023.1.AW). Potwierdza to także interpretacja o zbiorczych certyfikatach omawiana poniżej przez Martę Codę, która również dotyczy podmiotów transparentnych podatkowo.

W omawianym przypadku DKIS ani żaden z sądów nie zgodził się na takie podejście – zastosowanie zwolnienia z WHT zgodnie z amerykańską UPO dla jedynego wspólnika transparentnej N. LLC (G. Inc.). Wynikało to chyba jednak z tego, że w stanie faktycznym wskazano, że beneficjentem rzeczywistym odsetek jest N. LLC, a nie G. Inc. Dodaje to zatem kolejny aspekt do analizy. Czy w tym stanie rzeczy orzeczenie było zasadne? Wydaje się, że tak.



Tomasz Napierała
Doradca podatkowy
Partner w ABC Tax

tel. 797 720 901
tnapierala@abctax.com.pl

Czy można wykorzystywać zbiorcze certyfikaty rezydencji dla celów WHT?

Interpretacja indywidualna z 25 sierpnia 2023 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.306.2023.1.OK

Stan faktyczny

Wnioskodawca (spółka z o.o., polski rezydent podatkowy) korzysta z usług podmiotów powiązanych z USA. Wynagrodzenie za te usługi może podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Usługodawcy są spółkami transparentnymi podatkowo typu „S Corporation”, co oznacza, iż dochody takich spółek są opodatkowane na poziomie osób fizycznych będących ich udziałowcami. Dla celów potwierdzenia rezydencji podatkowej organy podatkowe w USA wydają zbiorcze certyfikaty rezydencji, które zawierają następujące informacje:

- wskazanie organu podatkowego uprawnionego do wydawania takich certyfikatów oraz ich podpisy/pieczątki,
- nazwę prawną Usługodawców – „S Corporation”,
- imiona i nazwiska poszczególnych udziałowców oraz potwierdzenie ich rezydencji podatkowej w USA,
- datę wydania i/lub informację, że ww. certyfikaty są ważne przez wskazany rok podatkowy.

Wnioskodawca skierował pytanie do DKIS, czy zbiorcze certyfikaty podatkowe spełniają definicję zawartą w ustawie o CIT, co pozwoli na stosowanie postanowień polsko-amerykańskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i niepotrącanie podatku od należności wypłacanych na rzecz usługodawców.



Stanowisko Organu

DKIS uznał, iż stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe. Zbiorcze certyfikaty spełniają definicję zawartą w ustawie o CIT.

W przypadku podmiotów posiadających wielu udziałowców ubieganie się odrębnie o certyfikaty rezydencji podatkowej przez wszystkich z nich stanowiłoby znaczne obciążenie administracyjne. W związku z tym na gruncie prawa amerykańskiego istnieje możliwość uzyskania zbiorczych certyfikatów rezydencji w celu uproszczenia procesu potwierdzenia rezydencji podatkowej.

DKIS zgodził się z Wnioskodawcą, iż polskie przepisy podatkowe nie zawierają podstaw do kwestionowania ważnych certyfikatów wydanych przez właściwy zagraniczny organ podatkowy ani co do ich treści, ani formy. Jeśli zatem wydanie zbiorczego certyfikatu rezydencji jest możliwe na gruncie prawa danego państwa to polski organ podatkowy powinien zaakceptować taki dokument jako certyfikat rezydencji.

Okiem ekspertki ABC Tax – Marta Coda

Stanowisko DKIS jest słuszne.

Warto jednak wskazać, iż nie jest to pierwsza interpretacja potwierdzająca możliwość stosowania zbiorczych certyfikatów rezydencji. Powyższa interpretacja wpisuje się w utrwaloną już linię interpretacyjną wskazującą na możliwość stosowania certyfikatów rezydencji w formie zgodnej z wewnętrznymi przepisami kraju wydającego certyfikat.



Marta Coda
Doradczyni podatkowa
Młodsza Managerka

tel. 796 720 901
mcoda@abctax.com.pl

Czy przy zastosowaniu koncepcji look-through spełniony jest warunek bezpośredniego posiadania udziałów?

Interpretacja indywidualna z 21 sierpnia 2023 r. nr 0111-KDWB.4010.28.2023.2.KKM

Stan faktyczny

Wnioskodawca będący polską spółką komandytową rozważał możliwość zastosowania – wynikającego z ustawy o CIT – zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła dywidendy wypłacanej do spółki z siedzibą w Niemczech. Spółka ta jest spółką holdingową nie prowadzącą działalności operacyjnej. Środki pieniężne otrzymane z tytułu dywidendy, zgodnie z zawartym porozumieniem, spółka miała następnie przekazać do podmiotu nadrzędnego w grupie (rzeczywistego właściciela dywidendy).

Pytanie Wnioskodawcy dotyczyło możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania dywidendy przy zastosowaniu koncepcji „look through”. Zgodnie z tą koncepcją, w przypadku występowania pośrednika należności oraz kolejnego w łańcuchu podmiotu będącego rzeczywistym właścicielem, płatnik powinien stosować przepisy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwem, którego rezydentem jest rzeczywisty właściciel należności lub zastosować właściwe przepisy krajowe (a zatem pomijając przy kwalifikacji danej płatności dla celów podatkowych pośrednika).

Zdaniem Wnioskodawcy będzie on mógł zastosować takie zwolnienie, jeżeli podmiot, który nie jest bezpośrednim odbiorcą dywidendy, ale jest jej rzeczywistym właścicielem, spełnia warunki wynikające z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Jednym z warunków wskazanym w tym przepisie jest bezpośrednio posiadanie przez spółkę otrzymującą dywidendę, co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę nieprzerwanie przez co najmniej 2 lata. Zdaniem Wnioskodawcy warunek ten można uznać za spełniony, jeżeli rzeczywisty właściciel spełnia go w odniesieniu do spółki pośredniczącej, a ta względem spółki wypłacającej dywidendy (udział pośredni).

Stanowisko Organu

DKIS nie zgodził się ze stanowiskiem Wnioskodawcy i odmówił możliwości zastosowania zwolnienia z podatku u źródła. W wydanej interpretacji organ wskazał, że podmiot nadrzędny otrzymujący finalnie dywidendę nie spełnia jednego z podstawowych warunków jej zwolnienia, określonego w art. 22 ust. 4 pkt 3 ustawy CIT, zgodnie z którym spółka uzyskująca dochód (przychód) z dywidendy powinna posiadać bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę.

DKIS wskazał, że w opisanym we wniosku przypadku spółka posiada jedynie pośredni udział we Wnioskodawcy jako polskiej spółce komandytowej wypłacającej dywidendę, poprzez spółkę holdingową z siedzibą w Niemczech. Ewentualna ocena spełnienia warunków zwolnienia na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy CIT, powinna dotyczyć spółki otrzymującej dywidendę, posiadającej bezpośrednio udziały w polskiej spółce wypłacającej dywidendę.

Okiem ekspertki ABC Tax – Elżbieta Skurczak

Stanowisko DKIS nie jest zaskakujące. W wielu analogicznych sprawach DKIS wydawał bowiem podobne, negatywne interpretacje (np. interpretacja DKIS z 10 maja 2023 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.835.2022.1.AND).

Zdarzają się jednak wyjątki od negatywnego stanowiska fiskusa: przykładem jest interpretacja DKIS z 14 czerwca 2022 r. (nr 0111-KDIB2-1.4010.128.2022.2.AR), w której organ potwierdził możliwość zastosowania koncepcji „look through” w odniesieniu do dywidendy. DKIS potwierdził, że warunek posiadania 10% udziałów można uznać za spełniony, jeżeli rzeczywisty właściciel spełnia go w odniesieniu do spółki pośredniczącej, a ta względem spółki wypłacającej dywidendę. Sądy wydają też w tej sprawie wyroki pozytywne dla podatników (np. wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r. sygn. II FSK 1588/20, czy wyroki WSA w Warszawie z 14 września 2023 sygn. III SA/Wa 1513/23, III SA/Wa 1514/23).

W mojej ocenie prawidłowe jest podejście prezentowane w tej drugiej interpretacji (z 14 czerwca 2022 r.) i wyrokach sądowych. Jeżeli by bowiem przyjąć, że w przypadku zastosowania podejścia look through nie jest spełniony warunek bezpośredniego posiadania udziałów, nie będzie możliwe zwolnienie dywidendy z podatku u źródła, co w mojej ocenie byłoby sprzeczne z celem przepisów.



Elżbieta Skurczak
Radca Prawny
Partner w ABC Tax

tel. 533 336 434
eskurczak@abctax.com.pl

Czy można stosować koncepcję „look-through” w przypadku UPO?

Interpretacja indywidualna z 1 września 2023 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.211.2023.3.EJ

Powyżej przedstawiona przez nas interpretacja z 21 sierpnia 2023 r. dotyczyła koncepcji „look-through” i zwolnienia z WHT na gruncie ustawy o CIT (dla dywidend wypłacanych w ramach UE). Tym razem opisujemy interpretację odnoszącą się do polsko-brytyjskiej UPO, która – w przeciwieństwie do ustawy o CIT – nie przewiduje warunku bezpośredniego posiadania udziałów.

Stan faktyczny

Polska Spółka (Wnioskodawca) należy do międzynarodowej grupy zajmującej się produkcją opakowań. Jedyńm jej wspólnikiem jest przedsiębiorstwo APH z Wielkiej Brytanii. Z kolei 100% udziałów w APH posiada inna brytyjska spółka AH.

Struktura kapitałowa jest zatem następująca:

- spółka polska
- APH - spółka matka z UK
- AH - spółka babcia z UK

Spółka planuje wypłacić APH dywidendę. Otrzymała certyfikat rezydencji potwierdzający, że miejscem siedziby APH jest Wielka Brytania oraz oświadczenie, w którym APH stwierdziła, że:

- APH nie może zostać uznana za rzeczywistego właściciela dywidendy,
- zgodnie z uchwałą spółki-matki (czyli AH) przekaże do AH wpływy wynikające z dywidendy,
- nie jest w stanie czerpać korzyści z dywidend,
- to AH będzie rzeczywistym właścicielem dywidendy.

Spółka uzyskała więc jeszcze jeden certyfikat rezydencji i kolejne oświadczenie – tym razem AH. Skoro to ta druga spółka ma być rzeczywistym właścicielem dywidendy to było to konieczne. Wnioskodawca pozyskał również dokumenty świadczące o tym, że AH rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą (były to m.in. sprawozdania finansowe, czy też wyciąg z map Google potwierdzający istnienie biura AH).

Spółka zadała pytanie, czy dokonując wypłaty dywidendy należnej APH, której rzeczywistym właścicielem będzie AH, może nie pobierać WHT na podstawie art. 10 ust. 2 pkt a UPO zawartej pomiędzy Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

Spółka wskazała, że nie jest zobowiązana do pobrania podatku, ponieważ warunki z UPO znajdują zastosowanie do AH. Zdaniem Spółki zastosowanie znajdzie koncepcja "look through", która pozwoli na "pominięcie" APH jako podmiotu będącego odbiorcą dywidendy.

Stanowisko Organu

Organ początkowo nie zgodził się ze zdaniem Spółki. Stwierdził, że AH, która jest rzeczywistym właścicielem dywidendy, nie jest bezpośrednim udziałowcem polskiej Spółki, przez co nie zostanie spełniony warunek posiadania udziałów, który jest konieczny do zwolnienia z opodatkowania wypłaconej dywidendy.

Spółka wniosła skargę do sądu na interpretację. DKIS zmienił zdanie zanim sprawą zajął się sąd i w pełni uwzględnił skargę. DKIS stwierdził, że skoro AHP nie będzie rzeczywistym właścicielem dywidend, to Spółka powinna przeprowadzić weryfikację prawa do zastosowania zwolnienia zgodnie z koncepcją „look-through”, tj. z pominięciem AHP. Skoro – jak wskazał Wnioskodawca – w opisanym przypadku AH jest spółką uprawnioną do otrzymania dywidendy (rzeczywistym właścicielem dywidendy) i spełnia warunek posiadania 10% udziału w kapitale APH a APH będzie posiadać nie mniej niż 10% udziałów w kapitale polskiej Spółki to możliwe jest zastosowanie zwolnienia z WHT. Organ wskazał, że UPO nie wyklucza możliwości pośredniego posiadania udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy.



Okiem ekspertki ABC Tax – Weronika Sydow

Polsko-brytyjska UPO przewiduje zwolnienie z WHT dla dywidend. Nie precyzuje przy tym, czy podmiot otrzymujący dywidendę musi być bezpośrednim udziałowcem spółki, która ją wypłaca. W UPO jest mowa wyłącznie o tym, że osoba uprawniona do dywidend powinna posiadać nie mniej niż 10 procent udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę. Nie jest przy tym powiedziane, że udział ten nie może być pośredni. Stąd zatem mogła wynikać zmiana decyzji organu na korzystne dla podatnika stanowisko.

Warto zauważyć, że przy rozpatrywaniu „look-through” DKIS odwołuje się do pojęcia rzeczywistego właściciela. Świadczy to o przyjęciu stanowiska, że konieczne jest badanie kto jest ostatecznym odbiorcą płatności także w przypadku dywidend. Przypomnijmy, że obowiązek weryfikacji rzeczywistego właściciela przy dywidendach jest kwestią sporną, co do której wydawane są odmienne wyroki sądów. W jednym z ostatnich orzeczeń NSA (sygn. II FSK 1588/20) przyjęto niestety, że płatnik powinien weryfikować, czy odbiorca należności jest jej rzeczywistym właścicielem. – pisaliśmy o tym [tutaj](#).

W związku z licznymi wątpliwościami interpretacyjnymi, możliwość zastosowania zwolnienia z WHT w przypadku wypłaty dywidendy należy za każdym razem skrupulatnie przeanalizować, zwracając przy tym uwagę m.in. na to:

- Czy daną sytuację należy rozpatrywać na gruncie UPO czy ustawy o CIT?
- Czy należy badać rzeczywistego właściciela płatności?
- Kiedy dany podmiot jest lub nie jest rzeczywistym właścicielem?
- Czy do dywidend można stosować koncepcję look-through?
- Czy warunek bezpośredniego posiadania udziału jest spełniony?

Weronika Sydow
Konsultant podatkowy

tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl



Czy warto przeczytać najnowszy projekt objaśnień Ministra Finansów w zakresie WHT?

Pod koniec września 2023 r. opublikowany został projekt objaśnień podatkowych dotyczących poboru podatku u źródła skupiający się w szczególności na instytucji rzeczywistego właściciela. Poniżej informujemy na co między innymi wskazało Ministerstwo Finansów (MF) w projekcie.

Definicja rzeczywistego właściciela a UPO

Przypomnijmy, że zgodnie z definicją zawartą w ustawach o CIT oraz PIT, za rzeczywistego właściciela (ang.: beneficial owner, BO) uważa się podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

- otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Warunek rzeczywistego właściciela a UPO

Zdaniem MF, zasadne jest stosowanie ww. ustawowej definicji BO dla celów stosowania obniżonej stawki WHT przewidzianej w danej UPO.

MF wskazało, że stosując UPO, należy każdorazowo weryfikować BO, także jeśli dana UPO nie powołuje się na definicję rzeczywistego właściciela. MF uważa, że brak jest podstaw do tego, aby różnicować obowiązki płatnika w zakresie należytej staranności poprzez rozróżnienie UPO zawierających i niezawierających wyrażone wprost odesłanie do pojęcia rzeczywistego właściciela. Naszym zdaniem jest to wykładnia rozszerzająca.

Problem pośrednika

Co do zasady, by zachować status BO, podmiot powinien otrzymać należność dla własnej korzyści i jednocześnie nie może być zobowiązany do przekazania jej innemu podmiotowi. Zobowiązanie to nie może wynikać zarówno z formalnie zawartej umowy jak i z okoliczności faktycznych (w szczególności w przypadku podmiotów powiązanych).

MF podkreśla, że obowiązek przekazania dochodu nie zawsze musi polegać na przekazaniu dochodu w takiej samej formie w jakiej został on uzyskany. Przykładowo, jeżeli dany podmiot jest zobowiązany do przekazania akcjonariuszowi wpływów z odsetek w formie dywidendy, fakt, że dochód zmienił charakter, nie jest sam w sobie wskazówką, że bezpośredni odbiorca jest właścicielem dochodu.

W projekcie podano szereg przykładów, gdzie pośrednik (tzw. administrator dochodu) nie spełnia roli BO. Zdaniem MF rzeczywistym właścicielem nie jest przykładowo podmiot, który przekazuje należności w krótkich odstępach czasu na rzecz innego podmiotu, czy też jednostka niedokonująca reinwestycji środków finansowych uzyskanych w związku z otrzymanymi należnościami.

Rzeczywistym właścicielem jest natomiast na przykład bank, który otrzymuje odsetki od pożyczkobiorców i z tych środków spłaca wypracowane odsetki od depozytów. Bank nie ma bowiem obowiązku przekazywania określonej pozycji dochodu innemu podmiotowi. Tak samo jest w przypadku programów zbiorowego inwestowania lub funduszy emerytalnych, które przekazują dochody z inwestycji inwestorom lub członkom programów.

Rzeczywista działalność gospodarcza

Podmioty nieprowadzące rzeczywistej działalności gospodarczej, czy też powołane jedynie w celu uzyskania korzyści nie mogą korzystać z preferencji w podatku u źródła. MF wskazuje, że eliminująca preferencje sztuczność występuje, gdy:

- podmiot wykorzystywany w strukturze optymalizacyjnej jest sztuczny (nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub prowadzi ograniczoną działalność gospodarczą),
- gdy podmiot jest realny (prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą), ale konkretna transakcja, której jest stroną, jest sztuczna.

Look-through

Zgodnie z projektem objaśnień organy podatkowe co do zasady nie są zobowiązane do stosowania omawianej przez nas w niniejszym przeglądzie koncepcji look-through. Zgodnie ze stanowiskiem MF, koncepcję tę można stosować tylko, gdy spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- wykorzystanie spółki pośredniczącej pomiędzy państwem płatnika a państwem odbiorcy należności będącego rzeczywistym beneficjentem nie skutkuje obniżeniem podatku u źródła pobieranym w państwie płatnika;
- występuje tożsamość płatności co do rodzaju w relacji płatnik – zagraniczna spółka pośrednicząca – zagraniczny odbiorca płatności będący rzeczywistym beneficjentem;
- całość struktury lub dana płatność nie jest sztuczna w rozumieniu art. 22c ustawy o CIT

Efektywne opodatkowanie

Zgodnie z przepisami dyrektyw IRD i PSD (w zakresie opodatkowania odsetek i dywidend) w celu zastosowania preferencji w podatku u źródła spółka otrzymująca płatność nie powinna korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Jest to tzw. warunek podlegania efektywnemu opodatkowaniu w zakresie otrzymywanej należności.

Ww. wymóg należy rozumieć jako brak zwolnienia o charakterze podmiotowym oraz przedmiotowym w stosunku do uzyskiwanych przychodów (dochodów). MF podkreśla jednak, że w przypadku dywidend podmiot otrzymujący dywidendę powinien podlegać efektywnemu opodatkowaniu w państwie członkowskim. Warunek ten powinien być odnoszony wyłącznie do aspektów podmiotowych, a nie przedmiotowych.



Okiem ekspertów ABC Tax – Weronika Sydow i Tomasz Napierała

Uważamy, że projekt objaśnień nie jest napisany w sposób przyjazny czytelnikowi. Nieraz należy bowiem zastanowić się co autor jego treści miał na myśli. Niemniej jednak oczywiście warto zapoznać się z przygotowanymi przez MF wskazówkami.

Naszym zdaniem warto zwrócić szczególną uwagę na dwie kwestie omówione w projekcie.

Po pierwsze, MF wskazuje, że należy badać BO również w przypadku dywidend oraz nawet wtedy, gdy UPO o tym nie mówi. Zauważmy, że wymogi te nie wynikają z przepisów. Objaśnienia nie powinny więc narzucać obowiązków nieuregulowanych na gruncie prawa podatkowego.

Druga kwestia to wyjaśnienie, że podmioty otrzymujące dywidendy nie mogą być zwolnione z opodatkowania (aspekt podmiotowy), lecz możliwe jest zwolnienie dochodu dywidendowego (aspekt przedmiotowy) by skorzystać ze zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Takie podejście jest według nas zasadne.



Weronika Sydow
Konsultant podatkowy

tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl



Tomasz Napierała
Doradca podatkowy
Partner w ABC Tax

tel. 797 720 901
tnapierala@abctax.com.pl



Jeżeli są Państwo zainteresowani szczegółowymi informacjami w tym zakresie
lub naszym wsparciem,

ZAPRASZAMY DO KONTAKTU!



Tomasz Napierała
Doradca podatkowy | Partner w ABC Tax
tel. 797 720 901
tnapierala@abctax.com.pl



Elżbieta Skurczak
Radca prawny | Partner w ABC Tax
tel. 533 336 434
eskurczak@abctax.com.pl



Marta Coda
Doradca podatkowy
tel. 796 720 901
mcoda@abctax.com.pl



Weronika Sydow
Konsultant podatkowy
tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl



Marta Nijak
Stażystka
tel. 61 852 58 45
mnijakabctax.com.pl



ABC Tax Sp. z o.o.
ul. Paderewskiego 6/7
61-770 Poznań

Kontakt
tel. +48 61 852 58 45
biuro@abctax.com.pl