



UWAGI DO PROJEKTU OBJAŚNIEŃ DO PRZEPISÓW
DOTYCZĄCYCH ZASAD POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA
(projekt z dnia 19 czerwca 2019 r.)
ZGŁASZANE W RAMACH KONSULTACJI PUBLICZNYCH

WARSZAWA, 28 CZERWCA 2019 R.

Wstęp

W związku z publikacją przez Ministerstwo Finansów projektu objaśnień do przepisów dotyczących zasad poboru podatku u źródła przedstawionego w ramach konsultacji podatkowych dnia 19 czerwca 2019 r. Stowarzyszenie Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych (**Stowarzyszenie**) przedstawia poniżej swoje uwagi i rekomendacje do projektu.

Stowarzyszenie reprezentuje podmioty z branży związanej z nieruchomościami komercyjnymi. Uwagi zawarte w niniejszym dokumencie są wynikiem konsultacji ekspertów posiadających wieloletnie doświadczenie oraz głęboką znajomość kwestii związanych z opodatkowaniem działalności na rynku nieruchomości komercyjnych.



Paweł Toński

Prezes Zarządu

Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych



Agnieszka Hryniewiecka-Jachowicz

Członek Zarządu

Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych

Uwagi ogólne

W pierwszej kolejności Stowarzyszenie pragnie wskazać iż popiera 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 Objaśnień:

- 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 Objaśnienia 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 Stowarzyszenia 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 Stowarzyszenia, zwiększenie waloru praktycznego Projektu Objaśnień 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 Objaśnień.

Z uwagi na fakt iż w znaczącym zakresie przepisy dotyczące podatku u źródła obowiązują od 1 stycznia 2019 r. zaś Projekt Objaśnień został wydany dopiero pół roku później (mimo iż spotkanie konsultacyjne miało miejsce w lutym 2019 r.), Stowarzyszenie postuluje, aby w ostatecznej wersji Objaśnień 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 Objaśnień i dostosowania się do nich.

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 Stowarzyszenia kryteria należytej staranności zostały określone 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 wzmacniający należyłą 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 Stowarzyszenia istotne byłoby wskazanie iż odmiennie taką sytuację należy oceniać w przypadku niepozyskania informacji od kontrahenta niepowiązanego.

W związku z powyższym Stowarzyszenie przedstawia 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 powiązanym nie będzie rodzić negatywnych skutków dla płatnika

1.2 Przedmiotowo-podmiotowe kryteria należytej staranności

Projekt Objasnień 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 Stowarzyszenia tak określone 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 Stowarzyszenia 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 Objaśnień, 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 Stowarzyszenia 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 Stowarzyszenie przedstawia 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 Objaśnień 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 Objaśnień)

Projekt Objaśnień 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 Objaśnień pomija szereg innych przykładów, które w ocenie Stowarzyszenia 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.

2.1. „Look through approach”

Stowarzyszenie docenia odwołania do koncepcji „*look through approach*”. Jej wprowadzenie jest zauważalnym i pozytywnym krokiem w stronę przedsiębiorców. Niemniej jednak z treści Projektu Objaśnień 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?

Przykład 3

Wątpliwości dotyczące stosowania koncepcji „*look through*” mogą dotyczyć również sytuacji gdy płatnik dokonuje zapłaty składki ubezpieczeniowej do brokera, który następnie przekazuje składkę zakładowi ubezpieczeń (każdy z podmiotów może mieć siedzibę w innym kraju). Modele rozliczeń stosowane w tej sytuacji są różne, gdyż:

- a) Broker może zatrzymać część składki jaką otrzymał od płatnika (np. 10%) jako swoje wynagrodzenie i przekazać ubezpieczycielowi pozostałe 90% - czy w tej sytuacji należy uznać, że broker jest odbiorcą rzeczywistym tych 10%, a pozostałych 90% odbiorcą jest zakład ubezpieczeń?
- b) Broker może przekazać do ubezpieczyciela 100% składki, a rozliczenie jego wynagrodzenie z ubezpieczycielem jest dokonywane odrębnym trybem (często nie znanym płatnikowi ze względu na tajemnice handlowe) i może dotyczyć większej ilości transakcji w danym okresie (gdzie liczba transakcji może też wpływać na wysokość wynagrodzenia brokera) – czy w takim przypadku płatnik powinien uznać, że ubezpieczyciel jest rzeczywistym odbiorcą 100% należności?

Czy dla wykazania należytej staranności i zidentyfikowania rzeczywistego odbiorcy wystarczającym będzie uzyskanie od brokera oświadczenia w którym wskaże on w jakiej wysokości składkę przekazuje do ubezpieczyciela?

Z treści Projektu Objaśnień 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 skarbową następczo 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 Stowarzyszenie przedstawia 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

Przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej z uwzględnieniem specyfiki podmiotów holdingowych

2.1.1. 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 Stowarzyszenia takie podejście nie jest uprawnione i ocena czy jest to możliwe czy nie powinna być właśnie związana ze skalą działalności i analizowana odrębnie dla danego przypadku.

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

2.1.2. 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:

- spółka zatrudnia 1-2 pracowników na część etatu,
- wynagrodzenie tych pracowników jest nieadekwatne do pełnionej funkcji (tu odniesienie do wartości zarządzanego portfolio inwestycji),
- wprowadzenie konieczności analizy adekwatności wynagrodzenia
- 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

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

„wynajętych dyrektorów), to jednak wspomaganie się zewnętrznymi usługodawcami nie powinno w ocenie Stowarzyszenia 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 substancji biznesowej powinna zmierzać w kierunku konsolidowania tych funkcji (tzw. *consolidated substance*).

W ocenie Stowarzyszenia, 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 Stowarzyszenia 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, Stowarzyszenie zwraca uwagę iż Projekt Objasnień nie adresuje kwestii wypłat do polskiego holdingu podczas gdy jednocześnie przepisy uzależniają niepobranie WHT od dywidendy wypłaconej na rzecz polskiego rezydenta podatkowego od np. podpisania oświadczenia płatnika.

W związku z powyższym Stowarzyszenie **postuluje 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 Objasnień 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.

2.1.3. Status centrum usług wspólnych

Na stronie 24 Projektu Objasnień 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**”

Stowarzyszenie pragnie 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 Stowarzyszenie oczekuje 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 Stowarzyszenie oczekuje 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 refakturowanego” (pkt 2.3 in fine, s. 23). W tym kontekście, doprecyzowania wymagałyby 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 refakturowanego 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 bezpośrednio i pośrednio 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 Stowarzyszenie wnosi 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.

2.2. 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 Stowarzyszenie postuluje 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.



Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych

Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych

ul. Grzybowska 5a

00-132 Warszawa

tel. +48 22 324 59 95

email: kontakt@stowarzyszeniepink.org.pl