

Warszawa, dnia 23 maja 2025 r.

Sz. P.

Andrzej Domański

Minister Finansów

Ministerstwo Finansów

**STANOWISKO W SPRAWIE PROJEKTU OBJAŚNIEŃ PODATKOWYCH DOTYCZĄCYCH
STOSOWANIA TZW. KLAUZULI RZECZYWISTEGO WŁAŚCICIELA DLA CELÓW PODATKU U
ŹRÓDŁA**

Szanowny Panie Ministrze,

działając imieniem Stowarzyszenia Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych¹ chciałabym przedstawić stanowisko PINK do projektu Objasnień podatkowych dotyczących stosowania tzw. klauzuli rzeczywistego właściciela dla celów podatku u źródła z 2 kwietnia 2025 r.²

Na wstępie chcielibyśmy serdecznie podziękować za możliwość udziału w konsultacjach dotyczących podatku u źródła. Jako aktywni uczestnicy procesu konsultacyjnego, doceniamy możliwość przedstawienia naszego stanowiska oraz wymiany poglądów na temat kluczowych zagadnień związanych z podatkiem u źródła. Doceniamy też, że Ministerstwo Finansów uwzględniając nasze postulaty:

- opublikowało interpretacje ogólne dotyczące warunku podlegania „opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania” – pomimo pewnych zastrzeżeń co do ich treści oraz praktycznego skutku tych Interpretacji (o czym szerzej także poniżej)³,

¹ Dalej: **PINK**.

² Dalej: **Objaśnienia**.

³ Tj. Interpretacja Ogólna Nr DD9.8202.1.2024 Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2024 r. dotycząca niektórych warunków stosowania zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Interpretacja Ogólna Nr DD9.8202.2.2024 Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2024 r. dotycząca stosowania niektórych warunków zwolnienia określonego w art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej: **Interpretacje Ogólne**.

-
- potwierdziło w Objaśnieniach możliwości stosowania (oceny) klauzuli rzeczywistego właściciela przez pryzmat dzielonego substratu majątkowo-osobowego (tzw. *consolidated substance*),
 - zaakceptowało stosowanie koncepcji *look-through approach* (z zastrzeżeniami, o których mowa poniżej).

Doceniając dotychczasowe działania, musimy jednak zwrócić uwagę na kilka obszarów wymagających dalszych prac i zmian, bez których cel konsultacji nie zostanie w pełni zrealizowany. Bez implementacji tych modyfikacji praktyka stosowania przepisów dotyczących podatku u źródła w dalszym ciągu będzie sprzeczna z krajowymi i unijnymi regulacjami, a podatnicy i płatnicy nadal będą mierzyć się z niepewnością co do sposobu interpretacji i stosowania tych przepisów w praktyce. Taka sytuacja nie będzie sprzyjać pewności prawa i rozwoju inwestycji w Polsce.

W szczególności (wskazanie wszystkich uwag znajduje się w załączniku do dokumentu) zwracamy uwagę na:

1. Brak akceptacji dla interpretacji, która w art 22 ust. 4 ustawy o CIT wskazuje, że warunkiem zastosowania zwolnienia dywidendy jest warunek rzeczywistego właściciela płatności.

Nie zgadzamy się z tezą, że warunki zastosowania zwolnienia określne w art. 22 ust 4 ustawy o CIT zawierają klauzulę rzeczywistego właściciela odbiorcy dywidend. Zwracamy uwagę na odmienne brzmienie warunków określone w art. 21 ust. 3 pkt 4 („rzeczywistym właścicielem należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest”) oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT („uzyskującym dochody (przychody) z dywidend”), a także odmienne brzmienia Dyrektywy IR („właściciel”) i Dyrektywy PS („spółka dominująca”). W tym względzie należy mieć na uwadze, że dywidendy są innym rodzajem przychodu niż odsetki, podlegają innym regulacjom, dlatego prawo do zastosowania zwolnienia (stawek preferencyjnych) dywidendy z podatku należy oceniać przez pryzmat klauzuli PPT – Dyrektywa PSD nie zawiera wymogu rzeczywistego właściciela.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że wykładnia dokonana w sposób sprzeczny z językowym znaczeniem przepisów stanowi naruszenie zasady praworządności. Językowe znaczenie wyznacza w tym zakresie granice dopuszczalnej wykładni. Inne podejście jest w praktyce stosowaniem niedopuszczalnej wykładni *contra legem*, czy też wchodzeniem w sposób nieuprawniony w rolę prawodawcy.

Nasze stanowisko jest potwierdzone w dominującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych (a pomijając odosobnione stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie wręcz niemalże jednolitej linii orzeczniczej) – tak np. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 9 stycznia 2025 r. sygn. II FSK 561/22, II FSK 562/22, II FSK 563/22, II FSK 564/22, II FSK 565/22, z 9 października 2024 r. sygn. II FSK 78/22, z 8 lutego 2023 r. sygn. II FSK 1277/22, z 27 kwietnia 2021 r., sygn. II FSK 240/21 oraz wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych z: Warszawy 17 października 2023 r., sygn. III SA/Wa 1586/23, z 12 września 2024 r. sygn. III SA/Wa 1527/24, z 14 września 2023 r., sygn. III SA/Wa 1513/23; Opola z 9 grudnia 2022 r. sygn. I SA/Op 311/22; Krakowa z 19 maja 2023 r., sygn. I SA/Kr 126/23 oraz Łodzi z 4 października 2022 r., sygn. I SA/Łd 505/22 oraz z 19 marca 2025 r. sygn. I SA/Łd 793/24.

Zwracamy uwagę, że wyinterpretowanie przez Ministra Finansów w Objasnieniach w treści art. 22 ust. 4 ustawy o CIT jako warunku do zastosowania zwolnienia, bez zmiany ustawy o CIT, miałoby charakter prawotwórczy, co jest nie do pogodzenia z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP. Pozostawienie Objasnień w tym zakresie nie ograniczy sporów, a z uwagi na wyraźną sprzeczność z dominującymi poglądami w orzecznictwie może rzutować na ocenę merytoryczną całych Objasnień.

2. Wprowadzenie instytucji korzystnych dla podatników i płatników jako fakultatywnej opcji dla nich do zastosowania w niektórych sytuacjach, a nie uniwersalnych rozwiązań, które mają obowiązek stosować również organy podatkowe

Niektóre korzystne rozwiązania dla podatników i płatników (w szczególności „dzielony substrat osobowo-majątkowy” czy „look-through-approach”), są przedstawione w taki sposób, że stanowią jedynie opcję do zastosowania dla nich i to tylko w przypadku niektórych rodzajów postępowań (np. można mieć wątpliwości, czy podatnik/płatnik mógłby skutecznie się na nie powołać w kontroli celno-skarbowej). Natomiast mają one charakter uniwersalnej wykładni przepisów i brak jest merytorycznego uzasadnienia do wprowadzania takich ograniczeń.

Stąd należałoby przyjąć generalną zasadę, że ciężar dowodu w tym zakresie spoczywa na podatniku/płatniku, ale jeśli przesłanki są spełnione dana koncepcja powinna zostać zastosowana przez organy podatkowe niezależnie od rodzaju postępowania czy też tego kto je prowadzi.

3. Nieprecyzyjne, niejasne i nieskonsultowane przedstawienie wymagań stawianych płatnikom w zakresie należytej staranności

Po pierwsze zwracamy uwagę, że przedstawione w Objaśnieniach warunki dochowania należytej staranności nie były przedmiotem konsultacji żadnej z trzech grup roboczych – w tym zakresie miały się toczyć odrębne prace.

Po drugie przedstawiona przez Ministra Finansów w Objaśnieniach koncepcja modelu weryfikacji podatników jest nieproporcjonalna. W naszej ocenie nie można zaakceptować praktycznie niczym nieograniczonego obowiązku poszukiwania dowodów potwierdzających spełnienie przed podatnika przesłanek zastosowania zwolnienia (stawki preferencyjnej) w szczególności dowodów potwierdzających status podatnika jako rzeczywistego właściciela, bez uwzględnienia specyfiki poszczególnych podmiotów, a także regulacji w poszczególnych krajach. Bardzo często bowiem podmioty znajdujące się niżej w strukturze organizacyjnej grup kapitałowych nie mają dostępu do wszystkich informacji wymaganych przez Objaśnienia. Warto dodać, że same organy KAS chętnie powołują się na to, że nie mają w toku kontroli czy też postępowań nie tylko obowiązku nieograniczonego zbierania materiału dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego, ale wręcz poszukiwania rzeczywistego właściciela w przypadku zakwestionowania takiego statusu u bezpośredniego odbiorcy. Jest to uzasadniane w szczególności tym, że nakładałoby nadmierne obowiązki na administrację skarbową. Trudno zaakceptować sytuację, w której nakłada się na płatnika szersze obowiązki niż na organy podatkowe.

Wątpliwości budzi również to, jaki dokładnie wpływ ma fakt powiązania podmiotów na standard badania należytej staranności. Objaśnienia zmierzają do wskazania, że w przypadku płatności do podmiotów powiązanych, dochowanie należytej staranności nie ma znaczenia dla oceny prawidłowości wywiązywania się z obowiązków płatnika, który jest odpowiedzialny za niepobranie podatku nawet, jeśli dochował należytej staranności. Trudno nie zauważyć, że jest to nieproporcjonalne rozwiązanie i oderwane od realiów obrotu gospodarczego.

4. Brak wskazania w przykładach podmiotu działającego w formie joint-venture

Proponujemy także dodanie przykładu pozytywnego dotyczącego spółki celowej działającej w formie joint-venture. W praktyce bardzo często zdarzają się sytuacje, w których inwestycje prowadzone są przez co najmniej dwie grupy kapitałowe w formie joint-venture. W takiej sytuacji spółka joint-venture staje się platformą decyzyjną dla przedsiębiorców zamierzających realizować wspólne przedsięwzięcie, która pozwala na sformalizowanie (ustrukturyzowanie) zasad wzajemnej współpracy.

Wskazujemy, że podmiot joint-venture z uwagi na charakter swojej działalności może nie wykazywać wszystkich cech, które zdaniem Ministerstwa Finansów bada się w procesie weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela. Biorąc jednak pod uwagę to, że podmiot ten decyduje o przeznaczeniu otrzymanych przez siebie płatności (nie może tego robić samodzielnie żaden z właścicieli joint-venture), a także funkcjonuje z uzasadnionych pobudek ekonomicznych – nie można odmawiać mu statusu rzeczywistego właściciela, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w stosownym przykładzie w Objaśnieniach.

5. Brak akceptacji dla uzależnienia możliwości zastosowania koncepcji „look-through approach” od tego, czy płatności przekazywane w łańcuchu podmiotów są rodzajowo tożsame.

Tak jak wskazywaliśmy w toku całego procesu konsultacji, wymóg możliwości zastosowania koncepcji *look-through approach* od tego, czy dane płatności przekazywane w łańcuchu podmiotów są rodzajowo tożsame, jest nieprawidłowy, a w szczególności nadmierny, na co wielokrotnie zwracaliśmy uwagę.

W naszej ocenie wymóg taki nie ma logicznego czy też merytorycznego uzasadnienia i jest nieproporcjonalny w stosunku do celów jakie mają spełniać omawiane regulacje (w szczególności nie służy zwalczaniu nadużyć podatkowych). Zwracamy uwagę na brak spójności w praktyce stosowania przepisów. Organy mogą (i w praktyce to robią) kwestionować rzeczywistego właściciela w oparciu o twierdzenie, że przykładowo odsetki są dalej transferowane poprzez inne rodzajowo transakcje, co zakłada, że inny podmiot niż bezpośredni odbiorca jest ich rzeczywistym właścicielem. Z drugiej strony podatników i płatników pozbawia się prawa do wskazania w takiej sytuacji tego innego podmiotu jako rzeczywistego właściciela przy użyciu konstrukcji *look-through approach*. Pozostawienie takiego kształtu Objaśnień spowoduje, że praktyczne ich zastosowanie w obszarze *look-through approach* zostanie bardzo drastycznie ograniczone, czy wręcz ta konstrukcja może

dotyczyć tylko wyjątkowych, pojedynczych sytuacji. Z pewnością olbrzymi nakład pracy, jaki został poświęcony zarówno po stronie społecznej, jak również Ministra Finansów w pracach nad objaśnieniami warto wykorzystać w taki sposób, aby objaśnienia znajdowały zastosowanie możliwie szeroko i raczej starać się rozszerzać zakres ich działania niż sztucznie go zawężać bez istotnego uzasadnienia.

6. Brak wystarczająco precyzyjnego potwierdzenia, że poglądy zawarte w Objasnieniach odnoszą się także do stanów faktycznych i spraw wszczętych przed ich publikacją

W naszej ocenie konieczne jest precyzyjne wskazanie, że objaśnienia należy stosować też do stanów faktycznych sprzed ich opublikowania (w tym także w odniesieniu do postępowań wszczętych przez organy podatkowe przed tym dniem).

Nasz postulat bazujemy na naszych najnowszych doświadczeniach związany z realnymi skutkami Interpretacji Ogólnych, których publikacja nie przełożyła się na zmianę stanowiska prezentowanego przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, w szczególności Naczelnika Lubelskiego Urzędu Skarbowego i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie.

Nie jest możliwa do zaakceptowania sytuacja, w której do toczonych w tym samym czasie postępowań organy podatkowe stosują różną wykładnię przepisów w zależności np. od tego czy dana sprawa rozpoczęła się przed publikacją objaśnień. Takie działanie należy uznać za sprzeczne z zasadami zaufania do organów podatkowych, ale też rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników i płatników. Podobnie, z uwagi na powyższe, nie można zaakceptować sytuacji, gdy organy podatkowe ignorują w swoich rozstrzygnięciach poglądy wyrażane przez Ministra Finansów w oficjalnych dokumentach, takich jak interpretacje ogólne czy też objaśnienia podatkowe. Taka sytuacja nie tylko podważa zaufanie do administracji skarbowej, ale też wprost godzi w powagę urzędu Ministra Finansów. W szerszym kontekście może natomiast tworzyć w obrocie gospodarczym wrażenie braku sensu konsultacji prowadzonych przez Ministra Finansów i wydawanych przez niego dokumentów. Stąd w objaśnieniach powinno zostać bardzo wyraźnie zaznaczone, że poglądy w nich zawarte powinny być implementowane przez KAS także do spraw/stanów faktycznych sprzed ich publikacji. Następnie natomiast powinno być monitorowane ich stosowanie przez poszczególne jednostki KAS w praktyce, a zidentyfikowane w tym zakresie nieprawidłowości (stosowanie błędnych w świetle objaśnień poglądów) winny być niezwłocznie usuwane.

Przedstawione powyżej zastrzeżenia oraz inne bardziej szczegółowe uwagi i propozycje zmian do Objasnień, które również powinny być wprowadzone, znajdują się w załączniku. Zawiera on komentarze oraz sugestie w formie śledzenia zmian.

Z wyrazami szacunku,

*Ewa Andrzejewska-Sobieszek
(podpisano elektronicznie)*

*Dyrektor operacyjna
Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych*

Załącznik:

- Szczegółowe uwagi do projektu Objasnień podatkowych dotyczących stosowania tzw. klauzuli rzeczywistego właściciela dla celów podatku u źródła z 2 kwietnia 2025 r.

Do wiadomości:

dr Jakub Jankowski

Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych
Ministerstwo Finansów