

## Mgr Monika Boniecka

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

ORCID: 0000-0002-7987-3626

e-mail: monika.boniecka@amu.edu.pl

# „Look through approach” w kontekście nowego mechanizmu poboru podatku u źródła

"Look through approach" in the context of the new withholding tax mechanism

### Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest koncepcja „look through approach” zaproponowana przez Ministerstwo Finansów w opublikowanym „Projekcie objaśnień podatkowych do nowych zasad poboru podatku u źródła z 19.06.2019 r.”, która może znaleźć zastosowanie w ramach wprowadzonej nowej definicji rzeczywistego właściciela. Koncepcja ta, polegająca na możliwości skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania podatkiem u źródła wobec podmiotu, który otrzymał daną płatność od pośrednika, nie została jednak bezpośrednio przewidziana w nowelizacji ustawy, a jedynie wspomina o niej projekt objaśnień. Stąd status normatywny tego rozwiązania pozostaje niejasny. W artykule podjęto próbę zidentyfikowania najważniejszych problemów, jakie wiążą się z wprowadzeniem nowej definicji rzeczywistego właściciela oraz brakiem odpowiednich wyjaśnień dotyczących zastosowania koncepcji „look through approach”, które mogą spotkać przedsiębiorców, chcących ze wskazanej koncepcji skorzystać.

**Słowa kluczowe:** podatek u źródła, rzeczywisty właściciel, projekt objaśnień, płatności

JEL: K34

### Wstęp

Nowelizacja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawą z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193), dalej nowelizacja z 2019 r., która weszła w życie 1.01.2019 r., wprowadziła daleko idące zmiany w zakresie obowiązku poboru podatku u źródła odnośnie do warunków, jakie podmioty muszą spełniać, aby zyskać możliwość skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania. Do

### Abstract

The article's subject is "look through approach" conception, proposed by the Ministry of Finance in published draft of Explanatory Notes to the new withholding tax regulations. This concept might be applied in the context of the new beneficial owner definition. "Look through approach" concept is based on the possibility of benefiting from preferential principles of withholding tax in case of an intermediary, which transferred payment to the beneficial owner. However, the concept itself was not mentioned directly in the amendment to the CIT Act, but it was only proposed in the draft of Explanatory Notes. The article presents the most important issues connected with new definition of beneficial owner and the lack of adequate explanations regarding the application of "look through approach" concept, that entrepreneurs might meet.

**Key words:** withholding tax, beneficial owner, draft of explanatory notes, payments

zmian tych należy przede wszystkim wprowadzenie w art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.), dalej u.p.d.o.p., obowiązku poboru zryczałtowanego podatku, w przypadku gdy w danym roku podatkowym wypłacana należność na rzecz jednego kontrahenta wyniosła ponad 2 miliony zł. Dodatkowo, płatnicy podatku zostali zobowiązani do dochowania należytej staranności przy zastosowaniu stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 oraz 22 ust. 1 u.p.d.o.p., czyli w przypadku możliwości skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania (nowelizacja z 2019 r.). Należy jednocześnie wskazać, że do 30.06.2020 r. wyłączono stosowanie części

przepisów dotyczących obowiązku pobrania podatku u źródła w przypadku przekroczenia wskazanej kwoty 2 mln zł (rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2528), dalej rozporządzenie MF; rozporządzenie Ministra Finansów z 27.06.2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1203); rozporządzenie Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545).

Do wprowadzonych zmian należy między innymi nowa definicja rzeczywistego właściciela (eng. *beneficial owner*). Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, definicja ta miała dookreślić zakres tego pojęcia, jak i umożliwić ściślejszą weryfikację spełniania warunków dla skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy całkowitego zwolnienia z obowiązku poboru podatku związanego z implementacją dyrektywy unijnej. W konsekwencji wprowadzenia nowej definicji, jedną z przesłanek zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania stało się prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju, gdzie dany odbiorca należności ma siedzibę (Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy VIII Kadencji nr 2860, s. 159, dalej Uzasadnienie projektu).

Ministerstwo Finansów (MF) w opublikowanych projekcie objaśnień podatkowych dotyczących zasad poboru podatku u źródła (Projekt objaśnień podatkowych z 19.06.2019 r. — Zasady poboru podatku u źródła, dalej Projekt objaśnień, <https://www.gov.pl/attachment/df50fb31-a79e-434a-99af-ae0503053acd>), wskazało na możliwość zastosowania koncepcji „look through approach”. Wprowadzenie tej koncepcji miałoby jednocześnie złagodzić nowe wymagania co do określania rzeczywistego właściciela danej należności.

Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia koncepcji „look through approach”, a także podnoszonych wątpliwości w zakresie jej stosowania, przede wszystkim tych związanych z opublikowanym Projektem objaśnień. Należy bowiem wskazać, że koncepcja ta nie została wprost przedstawiona w nowych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących podatku u źródła. Wyjaśnienie pojawiających się wątpliwości ma istotne gospodarcze znaczenie dla przedsiębiorców z uwagi na powstały obowiązek szczegółowego badania kontrahentów pod kątem spełniania wymogów rzeczywistego właściciela, a w efekcie możliwości skorzystania z preferencji podatkowych (kwestia wyjaśnienia wątpliwości związanych z koncepcją „look through approach” pojawiała się także w przesyłanych uwagach do projektu objaśnień — por. m.in. Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019; Konfederacja Lewiatan, 2019).

## Nowa definicja rzeczywistego właściciela

Zgodnie z nowymi regulacjami w zakresie poboru podatku u źródła na płatnika nałożono obowiązek zachowania należytej staranności przy określaniu, czy wypłacając należność na rzecz zagranicznego kontrahenta ma on prawo do zastosowania preferencyjnych stawek podatkowych wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej UPO) lub całkowitego zwolnienia z obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku. Nowe przepisy zobowiązały zatem płatników do należytej staranności w zakresie oceny, czy wskazany kontrahent jest podmiotem faktycznie uprawnionym do skorzystania z preferencji podatkowej (obowiązek zachowania należytej staranności nie został jednocześnie odroczonej na mocy rozporządzenia i dotyczy każdej płatności na rzecz zagranicznego podatnika, jeśli płatnik chce skorzystać ze zwolnienia z płatności podatku, art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., Pogoński, 2019). Jedną z podstaw dla wypełnienia obowiązku należytej staranności stanowi weryfikacja statusu kontrahenta jako rzeczywistego właściciela (Projekt objaśnień, s. 27).

Zgodnie z nową definicją, zawartą w art. 4a pkt. 29 u.p.d.o.p., jako rzeczywistego właściciela należy rozumieć podmiot, który spełnia łącznie poniższe warunki:

- otrzymuje daną należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu, jak i ponosi ekonomiczne ryzyko związane z możliwością utraty danej należności czy jej części,

- nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem czy innym podmiotem, który byłby zobowiązany faktycznie lub prawnie do przekazania danej należności lub jej części na rzecz innego podmiotu,

- prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, gdzie ma siedzibę, jeżeli otrzymana należność wiąże się z tą działalnością (art. 4a pkt 29 u.p.d.o.p.).

Poprzednia definicja stwierdzała natomiast, że „ilekroć w ustawie jest mowa o rzeczywistym właścicielu — oznacza to podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi — por. ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888).

Nowa definicja rzeczywistego właściciela doprecyzowała zatem pojęcie „otrzymania [należności — przyp. M. B.] dla własnej korzyści”, a także ustanowiła związek prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej z otrzymaną należnością. Zdaniem Ministerstwa Finansów nowa definicja jest zgodna także ze stanowiskiem prezentowanym przez OECD, a jej interpretacja nie powinna mieć wąskiego i technicznego zakresu. MF wskazał także na zgodność takiego podejścia z aktualnym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej TSUE (w tym wyrok TSUE z 26.02.2019 r. N Luxembourg 1 i in. (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) przeciwko Skatteministeriet (sprawy połączone); wyrok TSUE z 26.02.2019 r., Skatteministeriet przeciwko T Danmark (C-116/16), Y Denmark

Aps (C-117/16) (sprawy połączone); Projekt objaśnień, s. 14). Wskazywane są jednak w doktrynie wątpliwości w zakresie interpretowania definicji „rzeczywistego właściciela” występującego w dyrektywach unijnych w kontekście dorobku OECD (Lewandowska, Stępień, 2019, s. 12; Majdowski, 2019, s. 29).

Nowa definicja unaoczniała także konieczność ponoszenia ryzyka ekonomicznego związanego z utratą danej należności (lub jej części), jak i obowiązek zbadania, czy kontrahent prowadzi działalność w kraju siedziby (Strzała, 2019, s. 29). W związku z nowymi przesłankami, jak i zgodnie z Projektem objaśnień, płatnik powinien dokonywać szerokich badań związanych ze statusem kontrahenta, a określenie czy spełnia on przesłanki wynikające z definicji rzeczywistego właściciela może zależeć zarówno od okoliczności prawnych wskazanych w posiadanych dokumentach, jak i od faktycznych okoliczności, które mogą przeważać, jeśli będą się różniły od posiadanych dokumentów (Projekt objaśnień, s. 16).

Znaczne rozszerzenie nowej definicji wprowadziło wiele wątpliwości w zakresie jej interpretacji i stosowania, których nie rozwiązał Projekt objaśnień. W dokumencie tym nie znalazły się bowiem odpowiednie przykłady, które umożliwiałyby jednoznaczne określenie, kiedy dany kontrahent spełnia warunki dla uznania go za rzeczywistego właściciela (Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019, s. 6).

Istotnym problemem związanym z wprowadzeniem nowej definicji jest określenie, czy kryterium rzeczywistego właściciela należy także poddawać tzw. usługi niematerialne, czyli usługi wymienione w art. 21 ust. 1 pkt. 2a u.p.d.o.p. (do których należą m.in. usługi doradcze, księgowość, badania rynku, usługi prawne, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli). Istota problemu wiąże się z tym, że literalnie w ustawie wskazane jest, iż definicja rzeczywistego właściciela ma zastosowanie w przypadku wypłat należności z tytułu odsetek i należności licencyjnych, w przypadku skorzystania ze zwolnienia z obowiązku potrącenia podatku u źródła zgodnie z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (czyli zwolnienia związanego z implementacją dyrektywy unijnej). Wymóg ten nie został zatem bezpośrednio wskazany w przypadku tzw. usług niematerialnych. Należy jednak wskazać na art. 28b ust. 4 u.p.d.o.p., dotyczący wniosku o zwrot zapłaconego podatku (składanego w przypadku przekroczenia limitu 2 mln zł), jak i art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. dotyczący możliwości złożenia oświadczenia o bezpośrednim stosowaniu zwolnienia. Zgodnie ze wskazanymi przepisami, płatnicy mają obowiązek złożenia dodatkowego oświadczenia o spełnianiu warunków dla uznania kontrahenta za rzeczywistego właściciela danej należności. Przepisy te nie wskazują jednocześnie, czy obowiązek złożenia takiego oświadczenia dotyczy także tzw. usług niematerialnych.

Należy zatem poddać w wątpliwość, czy tak istotny obowiązek można ustanowić niejako „tylnymi drzwiami” w ramach załączników do wniosku o zwrot zapłaconego podatku jak i oświadczenia o stosowaniu zwolnienia. Problem ewentualnego zastosowania nowej definicji także do usług niematerialnych był wskazywany jeszcze przed pojawieniem się Projektu objaśnień (Wacławczyk, Raińczuk, 2019). Należałoby się raczej opowiedzieć za stanowiskiem, że UPO co

do zasady nie przyznają państwu źródła praw do opodatkowania tzw. usług niematerialnych (w związku z art. 7 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD). Stąd krajowe rozwiązanie uzależniające zwolnienie z podatku u źródła od dodatkowych warunków wykracza poza obszar swobody ustawodawcy wyznaczony przez art. 7 UPO. Wynika to także z hierarchii źródeł prawa, gdzie umowy międzynarodowe ratyfikowane w drodze ustawy mają pierwszeństwo przed ustawą, jeśli jej treści nie da się pogodzić z umową (art. 91 ust. 2 ustawy z 2.04.1997 r. — Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej Konstytucja RP).

Pojawiła się także opinia pośrednia, że być może, w przypadku usług niematerialnych, powinna zostać zastosowana definicja rzeczywistego właściciela wynikająca z Komentarza do Konwencji Modelowej OECD, korzystniejsza niż ta wynikająca z polskich przepisów. Miałoby to wynikać z primatu traktatów międzynarodowych nad prawem wewnętrznym (Szatkowska, Makiela, 2019), choć trudno byłoby znaleźć wystarczająco silne podstawy prawne dla takiego stanowiska.

Należy wskazać, że Projekt objaśnień nie ogranicza jednak zakresu działania nowej definicji tylko do odsetek i licencji, a sugeruje, że kontrahenci świadczący usługi na rzecz polskich podmiotów również będą musieli spełnić wymagania rzeczywistego właściciela (Projekt objaśnień, s. 20). Praktyka działań organów podatkowych również poszła w tę stronę i zastosowanie nowej definicji rzeczywistego właściciela do świadczenia usług potwierdzają także ostatnio wydane interpretacje indywidualne (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.08.2019 r., 0111-KDIB1-3.4010.225.2019.2. APO; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.08.2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.223.2019.2. BG).

Wydaje się także, że praktyka orzecznicza również przychyliła się ku stanowisku prezentowanemu przez organy podatkowe. WSA w Krakowie orzekł bowiem, że w każdym przypadku, jeśli podmiot chce zastosować zasady wynikające z UPO lub zwolnienie na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych konieczne jest weryfikowanie statusu rzeczywistego właściciela, jak i innych przesłanek, wywodzonych z art. 26 u.p.d.o.p., choć dana sprawa dotyczyła właśnie usług niematerialnych — usług reklamowych (wyrok WSA w Krakowie z 03.12.2019 r., I SA/Kr 1115/19).

Na tle wymogu rzeczywistej działalności oraz ponoszenia ryzyka ekonomicznego związanego z utratą danej należności wątpliwości dotyczą także statusu spółek holdingowych, których działalność ogranicza się do zarządzania udziałami (akcjami) w spółkach zależnych. W doktrynie, jeszcze przed wejściem w życie nowelizacji, pojawiła się opinia, że spółka holdingowa, której jedynym zadaniem miałoby być pobieranie dywidend od spółek zależnych i następnie ich przekazywanie udziałowcom, nie traci statusu rzeczywistego właściciela (Wilk, 2015, s. 53). Nowsze orzecznictwo TSUE oraz powołujący się na nie Projekt objaśnień wskazują jednak, że w przypadku podmiotów holdingowych konieczne stanie się dokładniejsze zbadanie zakresu działalności takiej spółki (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

C-115/16, N Luxembourg 1; wyrok Trybunału Sprawiedliwości C-116/16, T Danmark; Projekt objaśnień, s. 23).

Ustawodawca zatem, wprowadzając nową definicję rzeczywistego właściciela, nałożył na podatników nowe, daleko idące, obowiązki w zakresie ustalania statusu kontrahentów, co może w przyszłości negatywnie wpływać na działalność gospodarczą, jak i niewątpliwie będzie wiązało się w nowymi obowiązkami w zakresie ustalenia stanu faktycznego (Konfederacja Lewiatan, 2019, s. 1–2; Strzała, 2019, s. 29). W praktyce podatnicy, chcąc uczynić zadość wymogom zachowania należytej staranności przy weryfikacji kontrahentów, powinni wprowadzić usystematyzowane procedury postępowania służące m.in. zabezpieczeniu członków zarządu przed ewentualną odpowiedzialnością karno-skarbową. Temu samemu mogą również służyć wspomniane w objaśnieniach opinie zewnętrznego doradcy podatkowego czy niezależnego audytora w zakresie działalności odbiorcy należności (Projekt objaśnień, s. 32).

### Koncepcja „look through approach”

Założeniem koncepcji „look through approach”, zgodnie z Projektem objaśnień, jest uzyskanie statusu rzeczywistego właściciela przez podatnika, na rzecz którego pośrednik (przedstawiciel czy inny podmiot), przekazuje daną płatność, dzięki czemu polski płatnik należności będzie miał możliwość skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania podatkiem u źródła (Projekt objaśnień, s. 22). Jest to zatem koncepcja, zgodnie z którą wiąże się możliwość zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania państwa siedziby rzeczywistego właściciela danej należności, a nie jej bezpośredniego odbiorcy (Klauzula rzeczywistego beneficjenta, 2019).

Sama koncepcja znalazła się także w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD. Wskazano tam, że klauzula ta powinna być właściwa dla stosowania w umowach z państwami, w których nie pobiera się podatków lub są one bardzo niskie, a działalność wielkich przedsiębiorstw ma niewielki zakres (Bany, 2016, s. 77).

Koncepcja „look through approach”, która przez niektórych autorów bywa także określana klauzulą „przejrzystości” (por. Wilk, 2015a, s. 51; Bany, 2016, s. 77; Wilk 2015b, s. 200), była już także wcześniej znana polskiemu sądownictwu, choć nie została ona wyrażona wprost. Naczelny Sąd Administracyjny wskazywał, że nie jest wystarczające posiadanie rezydencji danego państwa a sam fakt otrzymania płatności nie przesądza o możliwości skorzystania z postanowień UPO. Natomiast preferencyjną stawkę podatku z takiej umowy wynikającą można zastosować w przypadku faktycznego odbiorcy danej należności (wyrok NSA z 13.12.2013 r., II FSK 2873/11). Podobnie orzekł WSA w Łodzi wskazując, że korzystającym z korzyści danej UPO powinien być faktyczny odbiorca określonej należności (wyrok WSA w Łodzi z 18.06.2015 r., I SA/Łd 551/15). Również w ostatnich orzeczeniach, choć nie wprost, koncepcja „look

through approach” znajduje zastosowanie np. WSA w Gliwicach, nawiązując do pojęcia *beneficial owner* w rozumieniu OECD wskazuje, że w przypadku płatności odsetek istotne jest, kto ostatecznie czerpie z nich korzyści, jak i kto może nimi rozporządzać (wyrok WSA w Gliwicach z 4.02.2020 r., I SA/GI 1488/19).

Odnosząc się do zakresu zastosowania danej koncepcji, w Projekcie objaśnień wskazano jako przykład powiernika papierów wartościowych, który nie spełnia wymogów rzeczywistego właściciela. Miałby być nim natomiast podmiot, na rzecz którego powiernik wskazaną należność wypłaci. I to właśnie odbiorca należności, po spełnieniu wymaganych warunków (np. przedstawienia certyfikatu rezydencji), byłby uprawniony do skorzystania z preferencji wskazanych w danej UPO lub z przepisów krajowych wdrażających dyrektywę unijną (Projekt objaśnień, s. 22).

Jednocześnie, koncepcja ta coraz częściej wymieniana jest także przez administrację podatkową w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych. Organy podatkowe, powołując się na Projekt objaśnień, wskazują, że zasada „look through approach” powinna mieć zastosowanie w sytuacji, gdy pośrednik przekazuje płatności na rzecz podmiotu, który spełnia definicję rzeczywistego właściciela. W takiej sytuacji należy stosować postanowienia UPO zawartej z państwem siedziby podatnika (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5.08.2019 r. 0114-KDIP2-1.4010.227.2019.2. JF; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.08.2019 r. 0111-KDIB1-3.4010.225.2019.2. APO; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16.10.2019 r. 0114-KDIP2-1.4010.354.2019.1. JC).

### „Look through approach” a interpretacje organów podatkowych

Koncepcja „look through approach”, choć dla polskich podatników korzystna, stała się źródłem dalszych problemów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego. Istoty tych trudności należy szukać przede wszystkim w braku bezpośredniego wskazania koncepcji w odpowiednich ustawach. Projekt objaśnień również nie wyjaśnił wystarczająco, jak w praktyce stosować tę koncepcję (Podolska, Lewandowska, 2019; Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019, s. 6). Z uwagi na brak odpowiednich wyjaśnień można jedynie odwołać się do ostatnich interpretacji indywidualnych wydanych przez organy podatkowe.

Podstawowym pytaniem, na które Projekt objaśnień nie udziela odpowiedzi, jest to, czy będzie istniała możliwość skorzystania z mechanizmu *relief at source* — mechanizm ten oznacza możliwość skorzystania z preferencyjnego opodatkowania wypłacanych należności już w momencie ich wypłaty przez płatnika w sytuacji przekroczenia progu 2 mln zł (Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy — Ordy-

nacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2860, s. 156, dalej Uzasadnienie do projektu), jeśli kontrahent polskiego podmiotu wypłacającego należność jest jedynie pośrednikiem, natomiast znany jest podmiot, który spełnia definicję rzeczywistego właściciela i na jego rzecz wypłacana jest ostatecznie dana należność (Konfederacja Lewiatan, 2019, s. 10).

Przykładem, wskazywanym w ramach konsultacji do Projektu objaśnień, jest sytuacja, gdy spółka-matka (z siedzibą na terytorium Unii Europejskiej) posiada udziały podmiotu, który wypłaca dywidendę, ale nie jest rzeczywistym właścicielem tej należności, ponieważ przekazuje ją na rzecz spółki-babki (jest więc *de facto* pośrednikiem w danej transakcji). Zależnie od tego, czy spółka-babka miałaby siedzibę (lub nie) na terytorium Unii Europejskiej, pytaniem jest, czy możliwe byłoby nadal zastosowanie zwolnienia wynikającego z Dyrektywy unijnej (zgodnie z art. 21 ust. 3 oraz 22 ust. 4 u.p.d.o.p.), czyli gdyby siedziba tego podmiotu znajdowała się terytorium Unii Europejskiej, a także czy należałoby zastosować UPO zawartą pomiędzy Polską a krajem-siedzibą spółki-babki (gdyby siedziba tego podmiotu znajdowała się poza UE) (Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019, s. 6).

Organy podatkowe wydały kilka interpretacji indywidualnych związanych z uczestnictwem w strukturach cash-poolingu i możliwością zastosowania preferencyjnych zasad poboru podatku u źródła. W interpretacji z 16.10.2019 r. 0114-KDIP2-1.4010.354.2019.1. JC, organ podatkowy przyznał rację wnioskodawcy, wskazując, że podmiot będący liderem danej struktury cash-poolingu, spełnia wymogi rzeczywistego właściciela należności odsetkowych i po spełnieniu wymagań dla zastosowania preferencji podatkowych zgodnie z nowymi regulacjami dotyczącymi zryczałtowanego podatku u źródła, będzie mógł także skorzystać z mechanizmu *relief at source*, powołując się przy tym na koncepcję „look through approach” (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16.10.2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.354.2019.1. JC; podobnie Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3.06.2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.73.2019.2. AW). Stąd, należałoby uznać, że zastosowanie koncepcji „look through approach” umożliwi skorzystanie z mechanizmu *relief at source*.

Innym problemem może być ustalenie, kto jest rzeczywistym odbiorcą należności, co jest konieczne dla zastosowania koncepcji „look through approach”. Może być to utrudnione w sytuacji, gdy należność jest wypłacana na rzecz podmiotów niepowiązanych, w szczególności gdy byłoby możliwe zastosowanie podobnych preferencji podatkowych (Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019, s. 6–7).

W jednej z interpretacji indywidualnych organ wskazał, że jako podlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła, zgodnie z zasadami obowiązującymi od 1.01.2019 r., są także transakcje, w ramach których płatność jest dokonywana na rzecz pośrednika, który ma siedzibę na terytorium Polski, a rzeczywistym właścicielem danej należności będzie zagraniczny podmiot, nawet jeśli podmiot wypłacający należność pośrednikowi nie może kontrolować, czy wskazany pośred-

nik przekaze płatność na rzecz rzeczywistego właściciela z siedzibą poza granicami kraju (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26.08.2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.240.2019.2. JC). Obciążono tym samym polskich podatników obowiązkiem pobrania i rozliczenia podatku u źródła, nawet w sytuacji, gdy bezpośrednia płatność jest przekazywana polskiemu podmiotowi i w sytuacji braku jednoznacznej odpowiedzi, kto jest ostatecznym odbiorcą danej należności.

Organy podatkowe wskazywały także, że nie jest możliwe zastosowanie preferencyjnej stawki opodatkowania wynikającej z UPO, ponieważ płatność była wypłacana na rachunek banku powierniczego. Organ, literalnie analizując treść danej UPO, wskazał, że odbiorcą danej płatności będzie bank powierniczy, a nie rzeczywisty właściciel danej należności. Zgodnie ze stanowiskiem organu art. 11 ust. 2 UPO zawartym między Polską a Koreą Południową wskazuje, że to „odbiorca należności jest ich właścicielem”, wskazana sytuacja nie dotyczy zatem podmiotu „uprawnionego”. Organ tym samym pominął wykładnię celowościową, jak i możliwość zastosowania koncepcji „look through approach”, wydając niekorzystną dla płatnika interpretację i uniemożliwiając mu zastosowanie preferencyjnej stawki opodatkowania (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.08.2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.239.2019.2. AJ; Piec, 2019). Administracja podatkowa nie jest zatem spójna w określaniu, jaki podmiot spełnia wymogi rzeczywistego właściciela, stąd płatnik został zobowiązany do podejmowania dodatkowych czynności w przypadku każdej transakcji, w której kontrahent jest podmiotem z siedzibą poza terytorium Polski.

Kolejną kwestią jest także, czy transakcję podlegającą regulacjom dotyczącym zryczałtowanego podatku u źródła należy uznać za taką płatność, która jest wnoszona na rzecz pośrednika, nieposiadającego siedziby na terytorium Polski, w sytuacji gdy rzeczywistym właścicielem danej należności jest już podmiot polski.

Choć brak jednoznacznej odpowiedzi w tym zakresie, należy wskazać na interpretacje indywidualne, w których rozważano, czy w sytuacji wypłacania należności na rzecz pośrednika, powinna zostać zastosowana odpowiednia UPO z krajem pośrednika czy krajem rzeczywistego właściciela. Organy podatkowe uznają w takiej sytuacji, że należy zastosować UPO zawarte między Polską a krajem rzeczywistego właściciela danej należności (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5.08.2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.227.2019.2. JF; Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.08.2019 r., 0111-KDIB1-2.4010.223.2019.2. BG; podobnie wskazywano także w interpretacjach dotyczących poprzedniego stanu prawnego por. m.in. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.02.2017 r., 1462-IPPB5.4510.1077.2016.1. PW). Na podstawie interpretacji organów podatkowych można by zatem uznać, opierając się na koncepcji „look through approach”, że transakcja, gdzie rzeczywistym właścicielem jest podmiot z siedzibą na terytorium Polski nie będzie podlegała obowiązkowi w zakresie poboru podatku u źródła.

## Koncepcja „look through approach” a Projekt objaśnień

Wskazanie przez Ministerstwo Finansów na możliwość skorzystania z koncepcji „look through approach”, zgodnie z Projektem objaśnień, miało umożliwić zastosowanie preferencji podatkowych w zakresie podatku u źródła i być korzystne dla polskich płatników tego podatku.

Główna wątpliwość związana ze wskazaniem tej koncepcji wyłącznie w Projekcie objaśnień wiąże się z wskazanym już brakiem uregulowania jej w samej ustawie. Przedsiębiorcy są w takiej sytuacji zdani na interpretacje indywidualne wydawane przez administrację podatkową. Interpretacje indywidualne, zgodnie z doktryną, nie mogą jednak stanowić źródła prawa, ani aktu stosowania prawa, a stanowią jedynie wzorzec, jak prawo podatkowe powinno być interpretowane (Filipczyk, 2011, s. 18).

Skrytykować należy brak odpowiednich uregulowań ustawowych w zakresie koncepcji „look through approach” również w kontekście konstytucyjnych zasad tworzenia prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji RP każdy podatnik (czy też płatnik) powinien mieć pewność co do nałożonych na niego obowiązków, czy przysługujących mu uprawnień, z czym ściśle wiąże się także zakaz nadmiernej dowolności interpretacyjnej organów podatkowych (Gomulowicz, Małecki, 2013, s. 93–94). Trybunał Konstytucyjny także w swoim orzecznictwie podkreślał, że z obowiązkiem obywateli do ponoszenia ciężarów publicznych ściśle wiąże się konieczność precyzyjnego określania przez ustawodawcę, jak te obowiązki powinny być wykonywane (wyrok TK z 2.04.2007 r., SK 19/06).

Należy także wskazać, jak niekorzystnie w kontekście zasady pewności prawa wpływa na podatników i płatników brak ostatecznych objaśnień dotyczących nowych zasad poboru podatku u źródła. Sam Projekt objaśnień został bowiem opublikowany jeszcze 19.06.2019 r., a Ministerstwo Finansów ogłosiło możliwość przesyłania uwag do dokumentu do dnia 30 czerwca 2019 roku (Konsultacje podatkowe w sprawie objaśnień do przepisów w zakresie zasad poboru podatku u źródła, 2019). Mimo to, do dnia dzisiejszego, ostateczne objaśnienia nie ukazały się. Celem publikowania objaśnień podatkowych powinno być rozszerzenie ochrony podatników i zwiększenie świadomości podatkowej poprzez wykładnię przepisów (Kondratowska-Muszyńska, 2019, s. 23). Natomiast wskazywany Projekt objaśnień, pomimo że dotyczy przepisów, które częściowo obowiązują już od 1.01.2019 r., ma jedynie charakter konsultacyjny do czasu opublikowania ostatecznej wersji objaśnień (Konsultacje podatkowe w sprawie objaśnień do przepisów w zakresie zasad poboru podatku u źródła, 2019). Polscy płatnicy podatku u źródła nie mogą opierać się zatem na opublikowanym projekcie, w efekcie natomiast muszą starać się o wydanie interpretacji indywidualnych w konkretnych sytuacjach.

Dodatkowo należy wskazać na duże problemy w praktyce związane obowiązkiem sporządzenia informacji IFT-2R (jest to informacja dotycząca dochodów z tytułów wymienionych w art 22 ust. 1 oraz 21 ust. 1 u.p.d.o.p. osiągniętych

w Polsce przez nierezydentów, A. Obońska, 2019, komentarz do art. 26 u. p. d. o. p) przede wszystkim w zakresie rozstrzygnięcia, który podmiot należy wskazać w informacji IFT-2R oraz na jaki moment badać, czy jest możliwość zastosowania koncepcji „look through approach” — czy na moment płatności, czy może składania informacji do urzędu (Podolska, Lewandowska, 2019; Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019 s. 7). Należy również wskazać na trudności techniczne związane ze złożeniem wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła oraz wniosku o zwrot podatków z uwagi na brak możliwości złożenia podpisu elektronicznego w sytuacji, gdy spółkę reprezentuje łącznie kilka osób). Postulować należy zatem wyraźne wskazanie w finalnych objaśnieniach podatkowych, w jaki sposób, w kontekście koncepcji „look through approach”, powinna być ta informacja składana (por. Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych, 2019, s. 8).

## Wnioski

Wskazane w artykule trudności związane ze stosowaniem nowej definicji rzeczywistego właściciela wskazują na wątpliwości w zakresie spełnienia przesłanek zasad poprawnej legislacji oraz z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji RP. Celem tych zasad powinno bowiem być zapewnienie, aby normy wywodzone z przepisów spełniały swój cel, czyli aby przepisy były jasne oraz precyzyjne (Garlicki, Zubik, 2016, s. 143–144).

Podkreślić należy szeroką krytykę względem zarówno Projektu objaśnień, jak i wskazanej w tym dokumencie możliwości stosowania koncepcji „look through approach”. Brak tam bowiem odpowiedzi na podstawowe pytania dotyczące tego, w jakich sytuacjach można tę koncepcję stosować i kiedy polscy przedsiębiorcy mogą skorzystać z preferencyjnych zasad opodatkowania podatkiem u źródła (Mroziuk, Zalewski, 2019).

Brak jednoznacznych odpowiedzi co do tego, jak wypełnić obowiązki związane z ustaleniem rzeczywistego właściciela danej należności, związany jest również z nieopublikowaniem przez Ministerstwo Finansów ostatecznych objaśnień dotyczących zasad poboru podatku u źródła. Taka sytuacja niepewności znacznie utrudnia możliwość zastosowania koncepcji „look through approach” i pozostawia podatników i płatników w sytuacji, gdy muszą oni składać wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych, czemu właśnie objaśnienia miały zapobiec. Konieczność jasnego określenia, w jakich sytuacjach można zastosować tę koncepcję, stanie się tym bardziej nagląca, jeśli nowe przepisy dotyczące poboru podatku u źródła wejdą w całości w życie, co obecnie planowane jest na 30.06.2020 roku (dotyczy to przede wszystkim przekroczenia progu 2 milionów zł rocznie przy transakcjach z jednym kontrahentem, gdy polskie podmioty będą zobowiązane do zapłaty podatku u źródła, a następnie starania się o jego zwrot, por. rozporządzenie MF). Obecnie

nie ma także oficjalnych informacji, z których wynikałoby, aby przepisy dotyczące obowiązku pobrania podatku u źródła miały ulec zmianie. Przedsiębiorcy będą bowiem chcieli skorzystać z możliwości uzyskania zwolnienia z poboru podatku u źródła dla transakcji, które przekroczyły próg 2 mi-

lionów zł lub będą starali się o zwrot już zapłaconego podatku. Łączy się to ze wskazanym obowiązkiem spełnienia wymagań nowej definicji rzeczywistego właściciela danej należności. Powinni mieć oni zatem także pewność, że będą mogli zastosować koncepcję „look through approach” w praktyce.

## Bibliografia/References

- Bany, K. (2016). *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Filipczyk, H. (2011). *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego — prawo i praktyka*, Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego.
- Garlicki, L., Zubik, M. (red.). (2016). *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Gomułowicz, A., Małeckie J. (2013). *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa: Lexis Nexis.
- Kondratowska-Muszyńska J. (2019). Objasnienia podatkowe jako nowy etap tworzenia prawa podatkowego. *Monitor Podatkowy*, 7. *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, A. Obońska (red.), Legalis/el 2019.
- Klauzula rzeczywistego beneficjenta; <https://pieniadze.rp.pl/sponsorowane/21063-klauzula-rzeczywistego-beneficjenta> (27.02.2020).
- Konfederacja Lewiatan (2019). *Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych z 19.06.2019 r. „Zasady poboru podatku u źródła”*. *Konsultacje podatkowe w sprawie objaśnień do przepisów w zakresie zasad poboru podatku u źródła*; <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-objasnien-do-przepisow-w-zakresie-zasad-poboru-podatku-u-zrodla> (27.02.2020).
- Lewandowska, M., Stępień, A. (2019). Trybunał Sprawiedliwości o nadużyciu zwolnienia z podatku u źródła: zaskakujące rozczarowanie czy przewidywalny kierunek interpretacji? Polskie regulacje niezgodne z prawem UE? *Przegląd Podatkowy*, 8.
- Majdowski, F. (2019). Planowanie podatkowe z wykorzystaniem zagranicznych podmiotów holdingowych — koniec pewnej epoki? Kilka uwag na tle ostatnich wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawie dyrektyw podatkowych dotyczących tzw. pasywnych płatności. *Przegląd Podatkowy*, 10.
- Mroziuk, M., Zalewski, Ł. (2019). Podatek u źródła, czyli stan niepewności. W firmach i MF. Gdzie jesteśmy, dokąd zmierzamy, *Gazeta Prawna* z 15.11.2019.
- Piec M. (2019). Dla kogo korzyści z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. *Rzeczpospolita*, z 9.09.2019.
- Podolska, M., Lewandowska M. (2019). *WHT — Objasnienia MF wymagają dalszych objaśnień*, <https://crido.pl/blog-taxes/wht-objasnienia-mf-wymagaja-dalszych-objasnien/> (27.02.2020).
- Pogoński M. (2019). *Obowiązki płatnika w związku z wypłatami na rzecz podmiotów zagranicznych*, Legalis/el.
- Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych (2019). *Uwagi do projektu objaśnień do przepisów dotyczących zasad poboru podatku u źródła (projekt z 19.06.2019 r.) zgłaszane w ramach konsultacji publicznych*.
- Strzała, D. (2019). Nowe zasady poboru podatku u źródła — mechanizm walki z optymalizacją podatkową czy patologia podatkowa? *Doradztwo Podatkowe — Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 8.
- Szatkowska, M., Makiela, A. (2019). *Zmiana brzmienia klauzuli rzeczywistego właściciela to nie tylko dodatkowe obowiązki dla podatników*, <https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2019/06/zmiana-brzmienia-klauzuli-rzeczywistego-wlasciciela-to-nie-tylko-dodatkowe-obowiazki-dla-podatnikow.html> (27.02.2020).
- Wacławczyk, A., Raińczuk, M. (2019). *Podatek u źródła (WHT) a rzeczywisty właściciel i rzeczywista działalność gospodarcza*; <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/podatek-u-zrodla-wht-rzeczywisty-wlasciciel-rzeczywista-dzialalnosc-gospodarcza.html> (27.02.2020).
- Wilk, M. (2015a). Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) po zmianach w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2014 r. *Przegląd Podatkowy*, 9.
- Wilk, M. (2015). *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa: Wolters Kluwer.

### Mgr Monika Boniecka

Doktorantka w Zakładzie Prawa Konstytucyjnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

### Mgr Monika Boniecka

PhD student at the Department of Constitutional Law at the Faculty of Law and Administration at the University of Adam Mickiewicz University in Poznan.