

## I. Uwagi ogólne

### Rola objaśnień podatkowych

Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Jednocześnie, w myśl art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji, w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m Ordynacji, tj. przepisy dot. tzw. mocy ochronnej interpretacji, pozwalające w szczególności w określonych przypadkach na zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku.

Nie ulega zatem wątpliwości, iż podstawową funkcją objaśnień podatkowych jest zapewnienie ochrony tym podatnik/płatnikom, którzy zastosują się do przedstawionej w nich wykładni przepisów prawa podatkowego, tym samym prowadząc do jednolitego stosowania przepisów.

W tym kontekście należy wskazać, że w naszej ocenie **Projekt nie realizuje opisanej powyżej funkcji objaśnień podatkowych**. Sposób sformułowania treści Projektu jako całości wskazuje bowiem jednoznacznie na skupienie się wyłącznie na wykładni definicji rzeczywistego właściciela od strony negatywnej, a zatem wskazaniu sytuacji, w których odbiorca płatności nie będzie lub też może nie być ich rzeczywistym właścicielem. Również kryteria oceny statusu rzeczywistego właściciela przedstawione zostały w formie potencjalnych czynników ryzyka rzutujących negatywnie na proces weryfikacji wspomnianego statusu.

Konsekwencją powyższego sposobu wykładni przepisów podatkowych jest sytuacja, w której płatnicy/podatnicy nie mogą w praktyce zastosować się do wykładni przedstawionej w Projekcie i skorzystać z ochrony zapewnianej przez objaśnienia podatkowe. Do Projektu zastosować się mogą wyłącznie organy podatkowe, uzyskując w ten sposób dodatkowy argument dla zakwestionowania ewentualnego zastosowania przez płatnika zwolnienia lub preferencyjnej stawki zryczałtowanego podatku dochodowego.

Podsumowując powyższe, sposób wykładni przepisów prawa przedstawiony w Projekcie nie odpowiada, w naszej ocenie, funkcji objaśnień podatkowych. Jest on natomiast charakterystyczny dla wydawanych w przeszłości ostrzeżeń, w których przedstawiane były sytuacje stanowiące zdaniem Ministerstwa Finansów agresywną optymalizację podatkową.

W konsekwencji, **postulujemy przeformułowanie Projektu w sposób zapewniający płatnikom/podatnikom rzeczywistą możliwość zastosowania się do przedstawionej wykładni przepisów, tj. możliwość uzyskania ochrony wynikającej z objaśnień podatkowych**.

---

<sup>2</sup> T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: **Ordynacja**.



### Brak uwzględnienia kwestii dochowania należytej staranności

Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup> przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem.

Wprowadzenie powyższego wymogu dochowania należytej staranności przyczyniło się do istotnego zwiększenia niepewności prawnej po stronie płatników, realizujących płatności podlegające opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła. Dochowanie należytej staranności oparte jest bowiem o nieostre, ocenne kryteria, których spełnienie lub też brak nie może zostać potwierdzone w drodze uzyskania interpretacji indywidualnej.

W tym kontekście należy wskazać, iż z perspektywy płatników podatku u źródła pojęcie rzeczywistego właściciela jest związane w sposób nierozzerwalny z zagadnieniem dochowania należytej staranności. Posiadanie statusu rzeczywistego właściciela (abstrahując w tym miejscu od kwestii tego, czy jest ono wymagane w każdej sytuacji, oraz w jaki sposób powinno być rozumiane) stanowi bowiem przesłankę materialnoprawną, która niewątpliwie może podlegać weryfikacji przez organy podatkowe.

Niemniej jednak, płatnik – podmiot nie posiadający uprawnień, zasobów oraz aparatu przymusu będącego do dyspozycji organów podatkowych – nie powinien być zobowiązany do wyręczenia organów podatkowych w tej weryfikacji. Zobowiązany jest on zatem jedynie do dochowania należytej staranności, która co więcej ma charakter stopniowalny, oparty o wymienione kryteria ustawowe.

W konsekwencji, analiza sytuacji płatnika – niezależnie od ogólnych uwag, co do statusu rzeczywistego właściciela – powinna przede wszystkim uwzględniać to, jaki standard powinien zostać zastosowany przez płatnika w celu dochowania należytej staranności (jakie dokumenty/informacje powinny zostać zebrane) oraz w jaki sposób stopniować jej dochowanie. Dokonanie wykładni samego pojęcia rzeczywistego właściciela należy uznać za wybiórczą analizę kompleksowego zagadnienia obowiązków płatników, co – jak już wskazano – niweczy cel wydania objaśnień podatkowych.

Tym samym, **postulujemy uzupełnienie treści Projektu o wykładnię zakresu i sposobu realizacji obowiązku dochowania należytej staranności przez płatników podatku u źródła.**

### Brak uwzględnienia zagadnień problematycznych typowych w obrocie gospodarczym

Należy wskazać, że poza ogólnymi (i jak wskazano powyżej, negatywnymi) przesłankami w Projekcie nie odniesiono się do szeregu istotnych i powszechnie spotykanych w obrocie gospodarczym zagadnień problematycznych, związanych z interpretacją statusu rzeczywistego właściciela. W związku z powyższym, **postulujemy uwzględnienie w Projekcie sposobu wykładni pojęcia rzeczywistego właściciela w odniesieniu do następujących praktycznych sytuacji:**

- ustalenia rzeczywistego właściciela w sytuacji **refakturowania usług** na polskiego płatnika – w szczególności refakturowania bez jakiegokolwiek marży, np. w przypadku nabycia usług od podmiotu zewnętrznego przez spółkę powiązaną z płatnikiem;

<sup>3</sup> T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.; dalej: **ustawa CIT**.



- ustalenia rzeczywistego właściciela w przypadku **spółek holdingowych** – w szczególności poprzez co najmniej ogólne wskazanie przesłanek rzeczywistej działalności gospodarczej w przypadku takich spółek, które ze swej istoty mogą funkcjonować przy wykorzystaniu bardzo ograniczonego substratu majątkowo-osobowego (możliwość prowadzenia tego typu rzeczywistej działalności znajduje oparcie w orzecznictwie; por. przykładowo wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawach połączonych C-504/16 i C-613/16 Deister Holding AG i Juher Holding A/S);
- ustalenia rzeczywistego właściciela w przypadku **podmiotów prowadzących działalność inwestycyjną** – w świetle przesłanek przedstawionych w Projekcie istotne wątpliwości może budzić przyznanie statusu rzeczywistego właściciela przykładowo funduszom inwestycyjnym – będącym przecież, co do zasady, jedynie zbiorami aktywów, realizujących większość swoich funkcji przez podmioty zewnętrzne;
- ustalenia rzeczywistego właściciela w przypadku **płatności na rzecz podmiotów transparentnych podatkowo** – w szczególności czy podmiot transparentny podatkowo może być rzeczywistym właścicielem, a może kryterium to powinno być badane w odniesieniu do podmiotów uprawnionych do udziału w zysku takiego podmiotu;
- ustalenia rzeczywistego właściciela w przypadku **osób fizycznych, zwłaszcza nieprowadzących działalności gospodarczej** – w odniesieniu do których kryteria typowe dla spółek nie znajdują zastosowania;
- ustalanie rzeczywistego właściciela w przypadku **sytuacji zrównanych dla potrzeb podatku u źródła z dokonaniem zapłaty** – w przypadku których nie jest technicznie możliwe „przekazanie” płatności na rzecz innego podmiotu; dotyczy to w szczególności potrąceń oraz kapitalizacji odsetek.

#### Wykładnia w oparciu o orzeczenia sądów zagranicznych

Przy wykładni pojęcia rzeczywistego właściciela w treści Projektu zostały zawarte liczne odniesienia do orzeczeń zagranicznych sądów krajowych (w szczególności na stronach 14-15 Projektu). W tym kontekście należy wskazać, iż niewątpliwie objaśnienia podatkowe powinny być wydawane przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Tym niemniej, w naszej ocenie, przez orzecznictwo sądów powinno się rozumieć w praktyce orzecznictwo sądów polskich. Nie ulega bowiem wątpliwości, że orzeczenia zagranicznych sądów krajowych nie stanowią w Polsce źródła obowiązującego prawa. Ponadto, co do zasady, zagraniczne orzeczenia nie powinny być również wykorzystywane jako źródła pomocnicze przy jego wykładni dokonywanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zabieg taki uzasadniony może być w przypadku publikacji naukowych, analizujących w sposób generalny i abstrakcyjny sposób rozumienia pewnych instytucji prawnych, natomiast jest on naszym zdaniem niedopuszczalny w odniesieniu do aktów mających realnie wpływać na kształtowanie sytuacji prawnej polskich podatników i płatników.

W konsekwencji, **postulujemy usunięcie z Projektu tez mających oparcie wyłącznie w orzecznictwie zagranicznych sądów krajowych.**