

Deloitte.



15. edycja

REal Knowledge Newsletter

Nowy wzór objaśnień WHT z 25 września 2023 – praktyczne spostrzeżenia

Analizując treść Projektu objaśnień z dnia 25 września 2023 r. (**Objaśnienia, Projekt**) w sprawie podatku u źródła (**WHT**), rzuca się w oczy przede wszystkim ich teoretyczny charakter i brak możliwości przełożenia istotnej części poruszonych w nich wątków na konkretne przypadki z biznesowej rzeczywistości. Pozostaje nam oczekiwać, że końcowa wersja Objasnień, wzbogacona o wnioski płynące z konsultacji społecznych, pozwoli podatnikom podejmować decyzje biznesowe z większą pewnością co do przyszłych obciążeń podatkowych i w sposób przewidywalny projektować zwroty z dokonanych inwestycji – bo chyba takie przede wszystkim są w tej chwili są oczekiwaniami uczestników rynku wobec tego dokumentu.

Podsumowując zawartość Objasnień, dotyczą one przede wszystkim poniższych zagadnień związanych z WHT:

- a. Statusu rzeczywistego właściciela płatności;
- b. Koncepcji „look-through approach”;
- c. Zastosowania wymogu opodatkowania odbiorcy od całości swoich dochodów w miejscu ich osiągnięcia (i braku zwolnienia od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia) dla stosowania zwolnień z podatku u źródła na podstawie polskich przepisów (tzn. artykułu 21 ust. 3 i 22 ust. 4 ustawy o CIT).

Status rzeczywistego właściciela („beneficial owner”) płatności

W kontekście statusu rzeczywistego właściciela w Objasnieniach:

1. Podkreślone zostało, że definicja rzeczywistego właściciela uregulowana w ustawie o CIT/PIT powinna być stosowana nie tylko na potrzeby zwolnień z WHT uregulowanych w ustawie CIT/PIT, ale także na potrzeby umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (**UPO**), tym samym idąc na przekór podejściu wskazującemu na

2. Zostały wskazane przykładowe kryteria, jakie powinien spełniać podmiot będący odbiorcą płatności, aby nie zostać zaklasyfikowanym jako „administrator dochodów”, który w ocenie organów podatkowych nie ma uprawnień do preferencyjnych zasad w odniesieniu do podatku u źródła.

Analizowane kryteria wskazujące na status „administratora dochodu” odnoszą się z w szczególności do następujących kwestii: zakresu władztwa odbiorcy nad płatnościami, faktycznych funkcji biznesowych pełnionych przez odbiorcę, struktury w ramach której funkcjonuje odbiorca - w tym jego rezydencji podatkowej (w szczególności jeśli rezydencja podatkowa odbiorcy znajduje się w kraju będącym „typową” jurysdykcją holdingową).

3. Wskazują przypadki, w ramach których odbiorca nie będzie rzeczywistym odbiorcą płatności tj.: nieformalna polityka dywidendowa dotycząca otrzymanej od odbiorcy dywidendy, możliwość faktycznego wyegzekwowania dystrybucji otrzymanej płatności przez udziałowca / akcjonariusza odbiorcy.

4. Wskazują, iż niezależnie od statusu rzeczywistego odbiorcy, preferencje WHT nie zostaną przyznane w przypadku, gdy struktura w ramach której wypłacane są dywidendy / odsetki / należności licencyjne może być uznana za sztuczną (w szczególności gdy brak jej realnego uzasadnienia biznesowego) lub nawet częściowo sztuczną.

Mechanizm look-through approach – czyli podatkowe „pomijanie” podmiotów pośredniczących w praktyce

W zakresie kwestii mechanizmu look-through approach (w ramach którego zasadniczo jako odbiorca danej płatności na potrzeby WHT może być traktowany inny podmiot niż bezpośrednio odbiorca) Projekt wskazuje, iż:

1. Organy podatkowe nie są zobligowane do stosowania koncepcji look-through approach – ze względu na to, że nie znajduje uzasadnienia ani w przepisach ustawy o CIT bądź ustawy o PIT, ani w przepisach ordynacji podatkowej. Co istotne nasze doświadczenie wskazuje, że w raz z rosnącymi wymaganiami w zakresie statusu rzeczywistego odbiorcy, mechanizm ten był w praktyce coraz częściej stosowany przez

podatników jak również przez organy podatkowe;

2. Możliwe jest stosowanie analizowanej koncepcji w przypadkach, gdy nie daje ona dodatkowych preferencji w zakresie zastosowanych stawek WHT, oraz nie jest wykorzystywana w ramach struktur mogących zostać uznane za „sztuczne”.

Kryterium opodatkowania odbiorcy płatności

Odnosząc się natomiast do szeroko komentowanego kryterium opodatkowania odbiorcy płatności jako warunku zwolnienia WHT na podstawie ustawy o CIT/PIT, Objasnienia wskazują, iż:

3. Efektywne opodatkowanie w zakresie dywidend należy rozumieć jako brak zwolnienia podmiotowego u odbiorcy płatności;
4. Natomiast w kontekście odsetek należy uwzględnić zarówno brak zwolnienia podmiotowego jak i opodatkowanie samej płatności, z uwzględnieniem niepominiejszania uzyskanego dochodu o hipotetyczne koszty, jak również braku możliwości uzyskania zwrotu podatku pobranego od tego dochodu bądź zaliczenia takiego podatku na poczet podatku z innych tytułów.

Jak zarządzać tematami WHT w kontekście Projektu Objasnień?

W naszej ocenie Objasnienia mogą mieć wpływ na praktykę organów podatkowych w zakresie WHT, tym samym warto rozważyć czy nie modyfikować swojej strategii w tym zakresie biorąc pod uwagę ich treść. Chętnie podzielimy się z Państwem naszymi przemyśleniami w tym zakresie.

Zapraszamy do kontaktu z autorem artykułu:

Maciej Mucha

Partner Associate

Deloitte Tax

Email: mamucha@deloittece.com

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, („DTTL”) i jej firm członkowskich oraz ich jednostek stowarzyszonych (zwanymi łącznie „organizacją Deloitte”). DTTL (zwana również „Deloitte Global”), jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane są prawnie odrębnymi, niezależnymi podmiotami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne podmioty wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów. Więcej informacji można znaleźć na stronie: www.deloitte.com/about.

Deloitte to marka używana przez około 415 000 specjalistów zatrudnionych w niezależnych firmach na całym świecie, współpracujących w toku świadczenia usług rewizji finansowej, atestacyjnych, doradztwa gospodarczego, finansowego, w zakresie zarządzania ryzykiem i podatkami oraz usług pokrewnych na rzecz wybranych klientów. Firmy te są członkami Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnej spółki z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji, zarejestrowanej w Anglii i Walii (zwanej „DTTL” lub „Deloitte Global”). DTTL, wyżej wymienione firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane tworzą „organizację Deloitte”. Każda firma członkowska DTTL wraz ze swoimi podmiotami powiązanymi świadczy usługi w określonych obszarach geograficznych i podlega przepisom prawa oraz regulacjom branżowym kraju lub krajów, na terenie których działa. Każda firma członkowska DTTL ma indywidualną strukturę organizacyjną, odpowiadającą przepisom prawnym, regulacjom, praktyce zwyczajowej i specyfice kraju prowadzenia działalności i może świadczyć usługi profesjonalne na jego terytorium za pośrednictwem swoich podmiotów powiązanych. Nie wszystkie firmy członkowskie DTTL i podmioty z nimi powiązane świadczą pełną gamę usług. Zgodnie z zasadami i regulacjami dotyczącymi rachunkowości budżetowej, pewne usługi mogą być niedostępne dla klientów korzystających z usług atestacyjnych. DTTL i wszystkie firmy członkowskie wraz ze swoimi podmiotami powiązanymi są prawnie odrębnymi, niezależnymi jednostkami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne jednostki wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. Organizacja Deloitte jest globalną siecią niezależnych firm, nie stanowi spółki cywilnej ani innego rodzaju podmiotu gospodarczego. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), globalna sieć jej firm członkowskich oraz jednostek z nimi powiązanych (zwanymi łącznie „organizacją Deloitte”) nie świadczą za jej pośrednictwem profesjonalnych usług ani nie udzielają profesjonalnych porad. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań, które mogą mieć wpływ na finanse lub działalność firmy, należy skorzystać z porady specjalisty.

Nie składamy żadnych oświadczeń, nie udzielamy gwarancji ani nie podejmujemy zobowiązań (jawnych ani dorozumianych) dotyczących dokładności i kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji. DTTL, jej firmy członkowskie, podmioty z nimi powiązane, ich pracownicy oraz agenci nie ponoszą odpowiedzialności za straty lub szkody, wynikające bezpośrednio lub pośrednio z wykorzystania niniejszej publikacji. DTTL i jej firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne.