

Alert Nr 1/2019

Zmiany w CIT (WHT)

od 1 stycznia 2019 roku

Warszawa, grudzień 2018

Spis treści

1.	Ogólne zasady potrącania podatku u źródła obowiązujące do końca 2018 r.	4
2.	Nowe obowiązki płatnika dotyczące ustalenia rzeczywistego odbiorcy	5
3.	Wymóg posiadania oryginału certyfikatu rezydencji	8
4.	Nowe zasady dotyczące potrącania WHT	9
4.1	Wyłata należności w ramach limitu 2.000.000 zł	9
4.2	Wyłata należności powyżej limitu 2.000.000 zł	10
5.	Zastosowanie preferencji opodatkowania WHT na podstawie oświadczenia płatnika	11
6.	Zastosowanie preferencji opodatkowania WHT do należności wypłacanych na terenie UE/EOG na podstawie opinii o stosowaniu zwolnienia	13
6.1	Warunki uzyskania opinii	13
6.2	Wnioskodawcy	14
6.3	Odmowa wydania opinii	14
6.4	Wygaśnięcie opinii	15
7.	Wymóg ceny rynkowej	16
8.	Zwrot podatku z tytułu wypłacanych należności	16
9.	Zmiana szczególnej klauzuli przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne	19
10.	Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	20
11.	Odpowiedzialność karnoskarbowa	20
12.	Wyłączenie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych	21

Szanowni Państwo,

W 2018 roku ogłoszono szereg ustaw, które wprowadzają liczne zmiany do ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. roku, poz. 1036 ze zm.; dalej: **Ustawa CIT**).

Zmiany omówione w niniejszym Alercie wynikają z ustawy z dnia 23 października 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) i dotyczą jedynie podatku u źródła.

Niniejsza informacja nie zawiera komentarza do wszystkich zmian, a jedynie służy zasygnalizowaniu najważniejszych kwestii związanych z wejściem w życie nowych uregulowań.

Jednocześnie zaznaczamy, iż przedstawione poniżej sugestie nie stanowią porady podatkowej. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji związanych z niżej zaprezentowanymi zagadnieniami, prosimy o kontakt.

Na marginesie wskazujemy, iż w związku ze zmianami opisanymi w niniejszym Alercie, niektórzy podatnicy mogli utracić lub utracą ochronę wynikającą z uzyskanych wcześniej interpretacji indywidualnych przepisów podatkowych wydanych przez Ministra Finansów.

Pozdrawiamy,

Zespół Plich&Partners

1. Ogólne zasady potrącania podatku u źródła obowiązujące do końca 2018 r.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami, polscy płatnicy dokonujący wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 (tj. dokonywanych na rzecz nierezydentów wypłat m.in. z tytułów odsetek i należności licencyjnych, jak również usług niematerialnych, np. doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli) lub art. 22 ust. 1 Ustawy CIT (tj. wypłat z tytułu dywidend i innych wymienionych w Ustawie CIT przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd w Polsce), zobowiązani są w dniu dokonania wypłaty pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat tzw. *withholding tax* (dalej: **WHT**). Podstawowa, przewidziana w Ustawie CIT stawka WHT wynosi:

- 20% - w przypadku wypłaty odsetek, należności licencyjnych¹ oraz usług niematerialnych² (art. 21 ust.1 pkt 1 i 2a Ustawy CIT)³,
- 19% - w przypadku dywidend i wypłat innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 ust 1 Ustawy CIT),
- 10% - w przypadku opłat za wywóz towarów i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej⁴, (art. 21 ust.1 pkt 3 Ustawy CIT),
- 10% - w przypadku przychodów uzyskanych na terytorium RP przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej⁵ (art. 21 ust.1 pkt 4 Ustawy CIT),

Płatnicy mogą jednak, już w momencie wypłaty, zastosować obniżoną stawkę WHT wynikającą z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: **UPO**) albo nie pobierać wcale WHT zgodnie z taką umową, pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskaniem certyfikatem rezydencji.

¹ Do należności licencyjnych zalicza się przychody z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how);

² Usługi niematerialne podlegające WHT na mocy krajowych przepisów to usługi: doradcze, księgowe, badania rynku, usługi prawne, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, usługi gwarancji i poręczeń oraz świadczenia o podobnym charakterze, 3 20% WHT jest także przewidziane dla opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

⁴ z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych

⁵ z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera.

Niezależnie od zapisów UPO płatnicy mogą także stosować zwolnienia z WHT na podstawie implementowanych do polskiego prawa podatkowego dyrektyw UE⁶, w odniesieniu do:

- dywidend (na warunkach opisanych w art. 22 ust. 4 i nast. Ustawy CIT),
- odsetek i należności licencyjnych (na warunkach opisanych w art. 21 ust. 3 i nast. Ustawy CIT)

- pod warunkiem, że płatność następuje na rzecz podmiotów powiązanych mających siedzibę w UE bądź w EOG.

W omawianych przypadkach, niezależnie od warunków przewidzianych dla zastosowania zwolnienia (w tym dotyczących minimalnego poziomu powiązań kapitałowych) płatnicy także powinni posiadać certyfikat rezydencji odbiorcy należności, a także dodatkowe oświadczenia wskazane w art. 26 Ustawy CIT (w tym oświadczenie potwierdzające, iż podatnik zagraniczny podlega w kraju UE bądź EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów, nie podlegając jednocześnie zwolnieniu od tego opodatkowania).

2. Nowe obowiązki płatnika dotyczące ustalenia rzeczywistego odbiorcy

Jak wskazują nowo przyjęte rozwiązania w zakresie poboru WHT, ustalenie, czy zagraniczny odbiorca należności jest ich rzeczywistym właścicielem (*ang. beneficial owner*), będzie stanowiło najważniejszy obowiązek nałożony na płatnika. Wskazanie bowiem kto faktycznie, a nie tylko nominalnie, jest uprawniony do wypłacanej należności, pozwala określić, który z podmiotów zagranicznych powinien być traktowany w związku z dokonaną wypłatą jako podatnik podlegający w Polsce tzw. ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu⁷. Faktyczne ustalenie tej okoliczności, powinno z kolei umożliwić wskazanie, czy z państwem, którego zagraniczny podatnik jest rezydentem (bądź z państwem, z którym ten podatnik jest w inny sposób związany, np. poprzez prowadzony tam zakład) Polska zawarła stosowną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, a jeżeli tak – jakie są jej postanowienia dotyczące wypłacanej należności (w szczególności, czy przewidują obniżenie stawki podatku/zwolnienie z opodatkowania w stosunku do stawki przewidzianej w polskich przepisach krajowych). Prawidłowe ustalenie właściwej rezydencji zagranicznej podatnika, o ile znajduje się na terenie UE bądź EOG, powinno także umożliwić ustalenie, czy zagraniczny podatnik ma prawo do skorzystania ze zwolnień z WHT, przewidzianych przepisach w przepisach krajowych stanowiących implementację dyrektyw UE.

⁶ Przepisy te stanowią implementację:

- Dyrektywy Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich,
- Dyrektywy Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich.

⁷ czyli nie od całości swoich dochodów, lecz jedynie od dochodów uzyskiwanych na terytorium Polski.

Jak wynika z przepisów nowelizacji, ustawodawca obciążył płatnika (w tym także wszystkich członków zarządu spółki będącej płatnikiem) negatywnymi skutkami błędnych ustaleń w zakresie określenia rzeczywistego właściciela wypłacanych należności, dając jednocześnie możliwość uchylecia się od negatywnych skutków poprzez:

- dokonanie efektywnej weryfikacji statusu podatnika pod kątem kryteriów definiujących rzeczywistego odbiorcę należności i skorzystanie przez płatnika z mechanizmu stosowania zwolnienia z WHT bezpośrednio przy wypłacie należności na podstawie oświadczenia płatnika (szerzej piszemy o tym w pkt 5 Alertu);
- dokonanie efektywnej weryfikacji statusu podatnika pod kątem kryteriów definiujących rzeczywistego odbiorcę należności celem pozyskania opinii organu podatkowego dopuszczającej czasowe stosowanie zwolnienia z WHT bezpośrednio przy wypłacie należności na rzecz podatnika będącego rezydentem kraju UE bądź EOG (szerzej piszemy o tym w pkt 6 Alertu);
- potrącenie przez płatnika WHT wg stawki przewidzianej w przepisach krajowych (20% lub 19%) tj. tak jakby nie obowiązywały umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ani preferencje wynikające z implementacji dyrektyw UE; w tym przypadku ustawodawca przewidział prawo dochodzenia przez zagranicznego podatnika (a w niektórych przypadkach bezpośrednio przez płatnika) zwrotu WHT pobranego przez płatnika według polskich przepisów; procedura zwrotu przewiduje jego dokonanie wyłącznie na podstawie odpowiednio udokumentowanego wniosku podlegającego weryfikacji przez organ podatkowy, który został wyposażony w relatywnie szerokie uprawnienia do odmowy zwrotu (szerzej piszemy o tym poniżej w pkt 4 oraz 8 Alertu).

Należy zauważyć, iż przypadku każdej z ww. opcji, tj. zarówno w przypadku zastosowania preferencji w poborze WHT (pkt a i b) jak i w przypadku ubiegania się o zwrot pobranego WHT (pkt c) kluczowe znaczenie ma odpowiednie zdefiniowanie pojęcia „rzeczywisty właściciel” należności i cech jakie powinien posiadać, aby dla celów opodatkowania WHT można go było uznać za zagranicznego rezydenta konkretnego państwa⁸.

Z tego powodu nowelizacja zmienia zawartą w art. 4a pkt 29 Ustawy CIT definicję „rzeczywistego właściciela”, tj. podmiotu zagranicznego, który nie tyle formalnie, co ekonomicznie (tj. faktycznie/rzeczywiście) jest uprawniony do otrzymania wypłacanej przez polskiego płatnika należności. Na mocy nowej definicji „rzeczywistym właścicielem” będzie podmiot spełniający **łącznie** następujące warunki:

⁸ czyli podatnika podlegającego w Polsce tzw. ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu,

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Jednocześnie przy ocenie rzeczywistego prowadzenia działalności gospodarczej ustawodawca nakazał uwzględniać odpowiednio następujące okoliczności określone w art. 24a ust. 18 Ustawy CIT⁹):

- powiązanie faktu zarejestrowania podmiotu zagranicznego z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego podmiot ten wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, biorąc pod uwagę posiadanie lokalu, wykwalifikowanego personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej;
- nietworzenie struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- istnienie współmierności między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczny podmiot a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
- zawieranie porozumień zgodnych z rzeczywistością gospodarczą, mających uzasadnienie gospodarcze i brak oczywistej sprzeczności z ogólnymi interesami gospodarczymi podmiotu zagranicznego;
- samodzielne wykonywanie przez podmiot zagraniczny swoich podstawowych funkcji gospodarczych przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

Zgodnie z uzasadnieniem projektu nowelizacji, mechanizm poboru podatku i jego zwrotu ma umożliwić ściślejszą weryfikację warunków dla skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania na podstawie UPO lub zwolnień wynikających z przepisów implementujących rozwiązania dyrektyw unijnych i zapobiegać nieprawidłowościom w pobieraniu podatku u źródła, gdy wypłaty są dokonywane dla podatnika, który nie spełnia kryterium rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*).

⁹ Kryteria te stosuje się nie wprost, lecz odpowiednio, ponieważ art. 24a ust. 18 dotyczy ustaleń w zakresie rzeczywistej działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną,

Np. w sytuacji, gdy bezpośredni odbiorca wypłacanej przez płatnika należności pełni jedynie funkcję pośrednika bądź odbiorcy o charakterze nominalnym (nie mając przy tym wystarczającego zaplecza do sprawowania funkcji, z tytułu której pobiera należności), wówczas nie będzie uznany za rzeczywistego odbiorcę. W konsekwencji władze podatkowe zastosują stawki WHT wynikające z polskich przepisów tj. 19% lub 20% (czyli tak, jakby wypłata następowała na rzecz rezydenta kraju spoza UE/EUG, z którym Polska nie zawarła UPO). Wydaje się iż w takim przypadku władze podatkowe nie będą próbowały ustalić gdzie znajduje się rzeczywisty odbiorca. Wystarczy, że ustalą iż nominalny odbiorca nie jest podatnikiem w stosunku do uzyskiwanych należności.

Warto zaznaczyć, że nowelizacja rozszerza warunek, aby odbiorca należności był jej rzeczywistym właścicielem, także na wypłaty z tytułu tzw. usług niematerialnych (m.in. doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli).

Na marginesie zaznaczamy, iż nowelizacja znajdzie także zastosowanie do wypłat dokonywanych pomiędzy polskimi rezydentami, przy czym w praktyce będzie to dotyczyło wypłat dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

3. Wymóg posiadania oryginału certyfikatu rezydencji

Z dniem 1 stycznia 2019 roku podatnicy dokonujący wypłat należności korzystających ze zwolnienia z WHT lub preferencyjnej stawki opodatkowania WHT będą zobowiązani do posługiwania się oryginałem (a nie kopią) certyfikatu rezydencji.

Wyjątek w tym zakresie przewidziano wyłącznie w stosunku do niedużych wypłat ściśle określonych kategorii należności o niewielkiej wartości.

Zgodnie z nowym art. 26 ust. 1n Ustawy CIT, w przypadku przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a (tj. z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze), miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10.000 zł w roku kalendarzowym, a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

W związku z tym rekomendujemy płatnikom wystąpienie do wszystkich zagranicznych odbiorców o przesłanie aktualnego i oryginalnego certyfikatu rezydencji w formie papierowej chyba że certyfikat w oryginalnej postaci jest wydawany w postaci elektronicznej.

Niezależnie od powyższego rekomendujemy także pozyskanie dodatkowych oświadczeń wskazanych w art. 26 Ustawy CIT (w tym oświadczenie potwierdzające, iż podatnik zagraniczny podlega w kraju UE bądź EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów, nie podlegając jednocześnie zwolnieniu od tego opodatkowania)

4. Nowe zasady dotyczące potrącania WHT

4.1 Wyłączenie należności w ramach limitu 2.000.000 zł

Zgodnie z nowelizacją, zastosowanie przez płatnika do ww. należności przy potrącaniu podatku u źródła stawki podatku wynikającej z właściwej UPO albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową (nadal pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskaniem od podatnika certyfikatem rezydencji) będzie możliwe zasadniczo przy wypłatach do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2.000.000 zł na rzecz tego samego podatnika. Jednakże, warunkiem zastosowania zwolnienia z opodatkowania lub obniżonej stawki WHT wynikającej z właściwej UPO, jest zweryfikowanie przez płatnika, czy odbiorca należności jest ich rzeczywistym odbiorcą (*ang. beneficial owner*) i czy prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą.

W związku z tym, warunkiem zastosowania obniżonej stawki lub niepobrania podatku jest dochowanie przez płatnika należytej staranności przy weryfikacji (dalej: **Weryfikacja**) warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w Ustawie CIT (art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1), w szczególności wynikającej z właściwej UPO; Głównym przedmiotem tej weryfikacji będzie zatem ustalanie przez płatnika czy odbiorca należności jest jej rzeczywistym odbiorcą (ma status *beneficial owner*), przy czym przy ocenie dochowania należytej staranności w tym zakresie ma się uwzględniać charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Ustalenie bowiem, czy odbiorca należności jest jej rzeczywistym właścicielem to podstawowy warunek zastosowania preferencji podatkowych bez względu na wartość wypłacanych należności. A zatem, w toku Weryfikacji płatnik powinien sprawdzić, czy warunek ten został spełniony.

Zwracamy uwagę iż pojęcie „należytej staranności”, a także posługiwanie się tym kryterium w zależności od skali działania podatnika nie zostało bliżej sprecyzowane w Ustawie CIT. Można więc spodziewać się, że kwestia ta będzie przedmiotem sporów z organami podatkowymi. Pewne wskazówki można znaleźć w uzasadnieniu projektu nowelizacji, w którym wskazuje się: *„Zakres i stopień weryfikacji powinien uwzględniać charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Innego stopnia weryfikacji należy oczekiwać od osób fizycznych dokonujących niewielkich zakupów u kontrahentów zagranicznych, innego zaś od dużych podmiotów, wypłacających znaczne kwoty zagranicznym odbiorcom. Także charakter działalności podatnika (w tym branża, w której działa) może determinować określony sposób*

weryfikacji odbiorców płatności (np. szczególnego rodzaju weryfikacja może być prowadzona w sektorze finansowym). Jednym z wyznaczników tego jakie czynności należy podjąć w ramach czynności weryfikacyjnych będzie więc branża, w której działa płatnik. W sektorach szczególnie narażonych na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych wymagane może być stosowanie analizy analogicznej do podejmowanej przez tzw. instytucje zobowiązane w ramach stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. W innych przypadkach wymagana może zaś być analiza struktury kapitałowej odbiorcy płatności w komercyjnych bądź publicznych bazach danych.”

4.2 Wypłata należności powyżej limitu 2.000.000 zł

Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wskazanych w art. 21 i 22 Ustawy CIT przekroczy kwotę 2.000.000 zł (w stosunku do danego podatnika), wówczas płatnicy będą, co do zasady, zobowiązani pobrać, w dniu dokonania wypłaty, zryczałtowany podatek od nadwyżki ponad 2.000.000 zł według stawki określonej w Ustawie CIT (art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1), bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej UPO, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub UPO (nowy ust. 2e w art. 26 Ustawy CIT).

W dalszej kolejności podatnik lub płatnik będzie mógł wystąpić o zwrot uprzednio pobranego podatku (zasady zwrotu opisano poniżej w pkt 8 Alertu).

Jak wynika z uzasadnienia do nowelizowanych przepisów, celem zmiany było zastąpienie zasady *tax relief*, na rzecz zasady *tax refund*. Co do zasady więc, zdaniem projektodawców, podatnicy nie zostaną pozbawieni możliwości skorzystania z wynikających z dyrektyw unijnych oraz właściwych UPO zwolnień lub obniżek stawek WHT. Jednakże, skorzystanie z preferencyjnego sposobu opodatkowania uzależnione zostanie od wykazania przez zagranicznego podatnika lub płatnika, iż warunki zastosowania tych preferencji zostały spełnione, co każdorazowo będzie podlegało ocenie organu podatkowego.

Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia, czy przekroczony został limit, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.

W przypadku gdy nie można ustalić wysokości należności wypłacanych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła ona limit 2.000.000 zł (omawiana regulacja może być szczególnie dotkliwa w związku z realizacją umów *cash pooling*, czy wypłatami dokonywanymi na rzecz funduszu powierniczego bądź organizacji powołanej do reprezentowania praw autorskich jej członków, gdzie ustalenie podmiotów będących rzeczywistymi odbiorcami należności może być utrudnione).

Nowe przepisy wprowadzają dwa uproszczenia, które pozwalają płatnikowi zastosować preferencyjne opodatkowanie podatkiem u źródła już w momencie wypłaty należności, mimo przekroczenia progu 2.000.000 zł. Omawiane uproszczenia stanowią zatem wyjątki od zasady *tax refund*. Preferencyjne opodatkowanie WHT bezpośrednio przy wypłacie należności będzie możliwe na podstawie:

1. złożenia organowi podatkowemu przez płatnika uprzednich oraz następczych oświadczeń w przedmiocie posiadania stosownych dokumentów i nieposiadania wiedzy o okolicznościach wyłączających zastosowanie preferencji (zob. pkt 5 Alertu),
2. uzyskania, w odniesieniu do niektórych kategorii należności (wypłacanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w ramach UE i EOG), tzw. opinii o stosowaniu zwolnienia, (zob. pkt 6 Alertu),

Nowelizacja daje Ministrowi Finansów uprawnienie do określenia, w drodze rozporządzenia, grup podatników, płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie nowych restrykcji z ust. 2e, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów prawa podatkowego. Możliwe jest zatem, że w drodze rozporządzenia zostaną ustanowione kolejne uproszczenia.

Zwracamy uwagę, iż Minister Finansów podjął niedawno inicjatywę odroczenia stosowania zasady *tax refund* wobec należności wypłacanych powyżej limitu 2.000.000 zł. Jeżeli stosowane rozporządzenie zostanie podpisane i opublikowane, wówczas zasada ta zacznie obowiązywać wobec tych należności dopiero z dniem 1 lipca 2019 roku.

Postęp działań mających na celu opublikowanie przepisów odraczających obowiązki podatkowe można śledzić pod linkiem:

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12318956/katalog/12555432#12555432>

5. Zastosowanie preferencji opodatkowania WHT na podstawie oświadczenia płatnika

Płatnik ma możliwość, w przypadku przekroczenia limitu 2.000.000 zł, niepobrania podatku na podstawie właściwej UPO lub uwzględnienia zwolnienia bądź stawek wynikających z przepisów szczególnych lub UPO, jeżeli złoży, najpóźniej w dniu wypłaty należności, oświadczenie do organu podatkowego, potwierdzające że:

1. posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub UPO;
2. po przeprowadzeniu Weryfikacji nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo

zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub UPO (w szczególności nie posiada wiedzy, że odbiorca wypłat nie jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności bądź że podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności w kraju miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych).

Po złożeniu ww. oświadczenia dotyczącego określonej wypłaty należności płatnik zachowuje możliwość, w razie dalszych wypłat, niepobrania podatku na podstawie właściwej UPO lub uwzględnienia zwolnienia bądź stawek wynikających z przepisów szczególnych lub UPO, do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie. Jednak wówczas w terminie do 7. dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął ww. okres, płatnik powinien złożyć kolejne oświadczenie, potwierdzające ex post, iż w momencie dokonywania wypłat (chodzi o wypłaty dokonywane w ciągu tych dwóch miesięcy które upłynęły od złożenia pierwszego oświadczenia):

1. posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub UPO,
2. po przeprowadzeniu Weryfikacji nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub UPO.

W przypadku, gdy złożenie ww. kolejnego oświadczenia (tj. oświadczenia ex post) nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik wpłaca podatek, wg stawek przewidzianych w przepisach krajowych (odpowiednio 20%, 19% lub 10%) wraz z odsetkami za zwłokę.

Mimo iż ustawa nie wskazuje bezpośrednio jakoby wskazane wyżej oświadczenia miałyby być składane regularnie, wydaje się iż taka praktyka pozwoli na stosowanie preferencji dotyczących zastosowania zwolnienia z WHT lub obniżonej stawki w dłuższym okresie niż tylko dwa miesiące.

Zwracamy uwagę, iż istotnym utrudnieniem może okazać się realizacja wymogu składania ww. oświadczeń przez kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Oznacza to, iż w przypadku zarządów wieloosobowych oświadczenia muszą składać wszyscy członkowie zarządu. Poza tym, oświadczenia nie mogą być składane przez pełnomocnika.

W przypadku gdy wypłata należności następuje na rzecz nierezydenta wówczas oświadczenia płatnika powinny być składane do urzędu skarbowego właściwego dla opodatkowania osób zagranicznych, natomiast jeżeli oświadczenia miałyby dotyczyć podatnika będącego polskim rezydentem podatkowym, wówczas ww. oświadczenia płatnik powinien składać do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tego podatnika.

Ww. oświadczenia będą składane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów. Zgodnie z projektowanym rozporządzeniem Ministra Finansów dostępnym na stronach Rządowego Centrum Legislacji, oświadczenia będą musiały być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Ustawa przewiduje także dodatkowe obowiązki sprawozdawcze dla płatników wypłacających należności na rzecz polskiego oddziału zagranicznego rezydenta (art. 26 ust. 3e Ustawy CIT).

6. Zastosowanie preferencji opodatkowania WHT do należności wypłacanych na terenie UE/EOG na podstawie opinii o stosowaniu zwolnienia

6.1 Warunki uzyskania opinii

Nowelizacja przewiduje możliwość uzyskania opinii o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz podatnika należności (dalej: **Opinia**).

Opinia dotyczy możliwości zastosowania zwolnień przewidzianych w:

- **art. 21 ust. 3 Ustawy CIT** (zwolnienie przychodów z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej – know-how, wypłacanych przez spółkę polską lub polski zakład spółki z UE na rzecz powiązanej spółki z UE lub EOG) lub w
- **art. 22 ust. 4 Ustawy CIT** (zwolnienie przychodów z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wypłacanych przez polską spółkę na rzecz powiązanej innej spółki polskiej lub spółki z UE lub EOG).

Warunkiem uzyskania Opinii jest wykazanie przez wnioskodawcę spełnienia przez podatnika szczegółowych warunków powyższych zwolnień określonych odpowiednio w art. 21 ust. 3-9 i art. 22 ust. 4-6 Ustawy CIT.

Uzyskanie opinii pozwala na zastosowanie ww. zwolnień przy wypłacie należności, mimo przekroczenia limitu 2.000.000 zł.

Płatnik nie może jednak zastosować preferencji przy wypłacie, nawet po uzyskaniu pozytywnej opinii o stosowaniu zwolnienia, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy

opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3–9, art. 22 ust. 4–4d i 6 Ustawy CIT lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii.

6.2 Wnioskodawcy

Zgodnie z brzmieniem nowelizowanych przepisów opinię wydaje organ właściwy wg siedziby podatnika, co w przypadku nierezydentów oznacza, naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

Opinia jest wydawana na wniosek:

- 1) podatnika, w tym podatnika zagranicznego podlegającego w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z Ustawą CIT,
- 2) płatnika, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku.

W naszej ocenie, powyższy sposób zdefiniowania wnioskodawców może rodzić istotne trudności w pozyskaniu opinii. Wydaje się, iż przepisy zawierają trudną do usunięcia sprzeczność wewnętrzną. Z jednej strony znowelizowane art. 26 ust. 2e oraz ust 2g Ustawy CIT sugerują, że opinia ma być podstawą do niepobrania WHT lub pobrania wg stawki wynikającej z umowy międzynarodowej - na moment wypłaty należności, czyli jeszcze przed potrąceniem podatku. Z drugiej jednak wymagają, aby wnioskodawca był podatnikiem, wobec którego pobrano WHT bądź płatnikiem który poniósł ciężar WHT (na skutek zapisów umowy z podatnikiem) z własnych środków.

Wniosek o wydanie opinii składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów. Nowelizowane przepisy na chwilę obecną nie określają ewentualnych wymaganych załączników do takiego wniosku.

Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2.000 zł.

6.3 Odmowa wydania opinii

Organ może odmówić wydania opinii w przypadku:

- 1) niespełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3–9 lub w art. 22 ust. 4–6 Ustawy CIT (dotyczących m.in. minimalnego poziomu koniecznych powiązań kapitałowych pomiędzy spółkami z terytorium EU bądź EOG)

2) istnienia uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności (zob. pkt 1.3 powyżej);

3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej (przewidującego tzw. klauzulę unikania opodatkowania), środków ograniczających umowne korzyści¹⁰ lub art. 22c Ustawy CIT (przewidującego tzw. szczególną klauzulę przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne; zob. pkt 9 Alertu)¹¹;

4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że zagraniczny podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca siedziby tego podatnika dla celów podatkowych.

Od odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

Opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego.

W przypadku istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania z powyższych zwolnień, wnioskodawca w terminie 14 dni od dnia, w którym dowiedział się lub przy zachowaniu należytej staranności powinien się dowiedzieć, że doszło do tej zmiany, informuje o tym organ podatkowy¹². Wnioskodawca będący podatnikiem jednocześnie informuje płatnika o ww. istotnej zmianie okoliczności.

6.4 Wygaśnięcie opinii

Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:

- 1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;
- 2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął ww. 14-dniowy termin na poinformowanie organu podatkowego o istotnej zmianie okoliczności, jeżeli zgodnie

¹⁰ Środki ograniczające umowne korzyści to postanowienia ratyfikowanych przez Polskę UPO oraz ratyfikowanych przez Polskę innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

¹¹ Sformułowany w nowelizacji warunek „istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c Ustawy CIT” jest niejasny; zgodnie z uzasadnieniem do projektu nowelizacji, chodzi o sytuacje, gdy w zakresie obejmującym opinię o stosowaniu zwolnienia może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c Ustawy CIT (a więc istnieją przesłanki do wydania takiej decyzji).

¹² Należy zwrócić uwagę na wadliwą redakcję przepisu. Jeżeli wnioskodawca przy zachowaniu należytej staranności powinien się dowiedzieć, że doszło do istotnej zmiany okoliczności faktycznych, ale jednak się nie dowiedział, to oczywiście nie będzie w stanie poinformować o zmianie organu podatkowego.

z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;

3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3–3c lub w art. 22 ust. 4–6 Ustawy CIT, jeśli wnioskodawca nie poinformował organu podatkowego przed upływem ww. 14-dniowego terminu.

7. Wymóg ceny rynkowej

Zgodnie z art. 21 ust. 7 Ustawy CIT, w przypadku gdy odsetki lub należności licencyjne wypłacane do podmiotów powiązanych odbiegają od wysokości rynkowej, zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 3 Ustawy CIT (dla odsetek i należności licencyjnych wypłacanych przez spółkę polską lub polski zakład spółki z UE na rzecz powiązanej spółki z UE lub EOG) stosuje się jedynie do kwoty należności w wysokości rynkowej. Podobne regulacje mogą zawierać przepisy poszczególnych UPO.

Warto zwrócić uwagę, że oświadczenia płatnika, o których mowa w 5 Alertu, dotyczą m.in. braku okoliczności wykluczających możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub UPO. Stąd, w odniesieniu do powyższych należności wypłacanych na rzecz podmiotów powiązanych, oświadczenie płatnika może być traktowane jako oświadczenie potwierdzenie, że wypłacane należności mają wysokość rynkową.

Z kolei w przypadku występowania z wnioskiem o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, wnioskodawca musi wykazać (w odniesieniu do zwolnienia z art. 21 ust. 3 Ustawy CIT) spełnienie warunku określonego m.in. w art. 21 ust. 7 Ustawy CIT, a więc także musi *de facto* potwierdzić rynkowy charakter rozliczeń z podmiotem powiązaniem.

8. Zwrot podatku z tytułu wypłacanych należności

Organ podatkowy dokonuje zwrotu podatku pobranego zgodnie z art. 26 ust. 2e Ustawy CIT (a więc gdy nie skorzystano z możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej UPO albo nie uwzględniono zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub UPO) wyłącznie na wniosek:

1) podatnika, w tym podatnika zagranicznego podlegającego w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z Ustawą CIT,

2) płatnika, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku¹³.

Wysokość podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub UPO.

Wniosek o zwrot podatku powinien zawierać oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku.

Wniosek o zwrot podatku składa się w formie elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów.

Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:

- 1) certyfikat rezydencji podatnika;
- 2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku;
- 3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności;
- 4) oświadczenie podatnika, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. b, 3a i ust. 3c lub w art. 22 ust. 4 pkt 4 Ustawy CIT;
- 5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności (zob. pkt 1.2 . poniżej) – w przypadku gdy wnioskodawcą jest podatnik;
- 6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku gdy wnioskodawcą jest podatnik, oraz gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą;

¹³ Zgodnie z uzasadnieniem projektu nowelizacji, przykładem sytuacji, w której płatnik ponosi ciężar ekonomiczny podatku, jest zawarcie w umowie klauzuli ubrutawiającej wynagrodzenie podatnika (usługodawcy) – odbiorca należności (podatnik) uprawniony jest do otrzymania stałej kwoty wynagrodzenia za świadczenie wykonane na rzecz usługobiorcy (płatnika), w związku z czym to płatnik zobowiązany jest ponieść ekonomiczny ciężar ewentualnego podatku (podnosząc – ubrutawiając kwotę wynagrodzenia).

7) dokumentację wskazującą na ustalenia kontraktowe, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku gdy wnioskodawcą jest płatnik;

8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt 5 i 6 powyżej.

W sprawie zwrotu podatku organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu. Na decyzję organu przysługuje skarga do sądu administracyjnego, niemniej podstawy wydania decyzji odmownej zostały wskazane w ustawie niezwykle szeroko i w sposób nieo określony. Odmowa zwrotu może być uzasadniona nie tylko brakiem spełnienia warunków przewidzianych w stosowanych przepisach Ustawy CIT i umowach międzynarodowych, ale także istnieniem:

- „uzasadnionych wątpliwości” co do zgodności ze stanem rzeczywistym,
- „uzasadnionego przypuszczenia” iż stan faktyczny uzasadnia wydanie decyzji w trybie art. 119a Ordynacji podatkowej (stwierdzającej bezskuteczność czynności mających na celu obejście prawa),
- „uzasadnionego przypuszczenia”, iż podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności w kraju siedziby.

Jeżeli jednak wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji; jeżeli zwrotu podatku bez wydania decyzji dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Zwrot podatku następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie **6 miesięcy** od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, wskutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w ww. terminie, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli podatkowej na terytorium państwa siedziby podatnika określonego dla celów podatkowych.

W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:

1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń,

2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt 1 powyżej, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku, oraz na ustaleniu czy podatnik zagraniczny prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych.

Podatek niezwrócony przez organ podatkowy w 6-miesięcznym terminie, podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej. Zarówno brzmienie przepisów, jak i treść uzasadnienia projektu nowelizacji, wskazywałyby, że podatek podlega ww. oprocentowaniu także w przypadku gdy zwrotu dokonano po 6-miesięcznym terminie, ale przed upływem przedłużonego przez organ podatkowy terminu zwrotu¹⁴.

9. Zmiana szczególnej klauzuli przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne

Nowelizacja zmienia także brzmienie art. 22c Ustawy CIT, zawierającego szczególną klauzulę przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne.

Zgodnie z brzmieniem znowelizowanego przepisu, zwolnień przewidzianych w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 Ustawy CIT nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

- 1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;
- 2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Dla potrzeb niniejszego przepisu sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów.

Zmiany w tym zakresie polegają m.in. na:

¹⁴ Jak wskazano w uzasadnieniu projektu nowelizacji, „Zgodnie ze wskazanym przepisem, w przypadku przekroczenia 6-miesięcznego terminu na zwrot podatku, zwrócona kwota podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej”.

- 1) rozszerzeniu zakresu przedmiotowego tej klauzuli na sytuacje nadużyć w stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła, które uregulowano obecnie w art. 21 ust. 3 Ustawy CIT;
- 2) rozszerzeniu katalogu zdarzeń pozwalających ocenić kontekst istniejącej struktury oraz zależności faktycznych lub prawnych, w których funkcjonuje podatnik zamierzający skorzystać ze zwolnienia z podatku (zgodnie z dotychczasowym brzmieniem przepisu ocena ta ograniczała się do zawartych przez podatnika umów lub innych czynności prawnych);
- 3) wprowadzeniu przesłanki sztuczności działania, która – w ocenie ustawodawcy – powinna budzić mniej wątpliwości interpretacyjnych niż dotychczasowe kryterium „rzeczywistego charakteru”.

10. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Warto nadmienić, że na mocy nowelizacji dodano nowy art. 58a Ordynacji podatkowej, przewidujący dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Organ podatkowy, wydając decyzję o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony, w przypadku gdy którekolwiek z oświadczeń płatnika w przedmiocie spełnienia warunków preferencji podatkowej nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej Weryfikacji lub podjęta przez płatnika Weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika, organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku.

Stawka powyższa ulega podwojeniu, m.in. wtedy gdy podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15.000.000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę.

Dodatkowe zobowiązanie nie będzie stosowane względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

11. Odpowiedzialność karnoskarbowa

Nowelizacja przewiduje surowe sankcje karnoskarbowe za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy:

- 1) w oświadczeniach płatnika, o których mowa w pkt 1.3. powyżej;
- 2) w oświadczeniu co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku o zwrot podatku, o którym mowa w pkt 1.6. powyżej, lub co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do tego wniosku;

3) w oświadczeniu co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w pkt 1.4. powyżej, lub co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do tego wniosku.

Nowy art. 56d Kodeksu karnego skarbowego przewiduje za powyższe karę grzywny do 720 stawek dziennych albo karę pozbawienia wolności, albo obie te kary łącznie. W wypadku mniejszej wagi, sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

12. Wyłączenie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych

Zgodnie z nowelizacją (nowe brzmienie art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej), od 1 stycznia 2019 r. przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być m.in. przepisy prawa podatkowego mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym art. 22c Ustawy CIT (przewidujący szczególną klauzulę przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne – zob. pkt 9 Alertu).

Mając na uwadze, że jednym z warunków uznania danego podmiotu za rzeczywistego właściciela należności jest prowadzenie przez niego rzeczywistej działalności gospodarczej, powyższa zmiana w praktyce wyłączy możliwość uzyskania potwierdzenia w drodze interpretacji indywidualnej, czy dany podmiot jest rzeczywistym właścicielem należności.

Co istotne, dotychczas wydane w powyższym zakresie interpretacje indywidualne wygasną po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia nowelizacji, tj. z dniem 24 lutego 2019 r.; dzień wygaśnięcia interpretacji indywidualnych określonych w ust. 1 uznaje się za dzień, w którym stwierdzono ich wygaśnięcie w rozumieniu przepisów art. 14k–14n Ordynacji podatkowej. Przepis ten budzi jednak wątpliwości, czy interpretacje powyższe będą wygasły automatycznie z mocy prawa, czy też dopiero po stwierdzeniu przez organ podatkowy ich wygaśnięcia. Przepis nowelizacji nie zawiera bowiem odwołania do art. 14e Ordynacji podatkowej, który reguluje zagadnienie wygaśnięcia interpretacji, jak też nakazuje doręczenie zainteresowanemu postanowienia organu podatkowego w tym zakresie.