



Objaśnienia podatkowe z 3 lipca 2025 r.

**dotyczące stosowania tzw. klauzuli
rzeczywistego właściciela dla celów
podatku u źródła**

Spis treści

1. Wprowadzenie	4
2. Status rzeczywistego właściciela jako warunek zastosowania preferencji w WHT	5
2.1. Definicja rzeczywistego właściciela w przepisach krajowych - uwzględnienie dorobku OECD i UE.....	5
2.2. Przesłanka otrzymania danej należności dla własnej korzyści i nieistnienia zobowiązania do przekazania całości lub części należności.....	7
2.3. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej	10
2.3.1. Dzielony substrat osobowo-majątkowy	14
3. Zakres płatności objętych obowiązkiem badania warunku rzeczywistego właściciela	15
3.1. Płatności bierne.....	15
3.2. Usługi niematerialne stanowiące zysk przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów UPO ..	16
3.3. Dywidendy na gruncie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT	16
3.4. Dywidendy, odsetki i należności licencyjne na gruncie UPO niezawierających wprost klauzuli rzeczywistego właściciela.....	18
4. Okoliczności badane w celu weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela	18
4.1. Wstęp	18
4.2. Okoliczności badane w przypadku płatności do podmiotu powiązanego.....	19
4.3. Okoliczności badane w przypadku płatności do podmiotu niepowiązanego	19
4.4. Szczególne przypadki okoliczności badanych w celu weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela.....	20
4.4.1. Okoliczności badane przez płatnika technicznego	20
4.4.2. Okoliczności badane przez OZZ	22
5. Standard badania możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku	23
6. Szczególne przypadki badania warunku rzeczywistego właściciela	23
6.1. Wstęp	23
6.2. LTA.....	24
6.2.1. LTA a dywidenda na gruncie dyrektywy PS	24
6.2.2. LTA a odsetki i należności licencyjne na gruncie dyrektywy IR.	27
6.2.3. LTA a dywidendy na gruncie UPO.....	29
6.2.4. LTA a odsetki i należności licencyjne na gruncie UPO.....	30
6.3. Rozszerzony zakres podmiotowy badania warunku rzeczywistego właściciela.....	30
6.3.1. Płatności mogące podlegać analizie pod kątem zastosowania preferencji na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania	30
6.3.2. Przesłanki spełnienia warunku rzeczywistego właściciela na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania	32
6.4. Domniemanie spełnienia warunku rzeczywistego właściciela na gruncie dyrektywy PS ..	34
6.5. OZZ jako rzeczywisty właściciel	36

Wykaz skrótów

BO	rzeczywisty właściciel / <i>beneficial owner</i>
CIT	podatek dochodowy od osób prawnych
dyrektywa IR	Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich - w wersji skonsolidowanej: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02003L0049-20130701
dyrektywa PS	Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (przekształcenie) – w wersji skonsolidowanej: http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/2015-02-17
EOG	Europejski Obszar Gospodarczy
Konwencja wiedeńska o prawie traktatów	Konwencja sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439)
LTA	<i>look-through approach</i>
MK OECD	Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku
MK OECD (1977)	Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku w wersji z 1977 roku; odpowiednio stosowane w przypadku wersji z innego roku
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
Ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zmianami)
PIT	podatek dochodowy od osób fizycznych
OZZ	organizacja zbiorowego zarządzania prawami autorskimi
podatek u źródła; WHT	zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów, o których mowa w art. 21-22 ustawy o CIT oraz art. 29 ust.1 pkt 1 oraz art. 30a ust. 1-5a ustawy o PIT
podmioty powiązane	podmioty, o których mowa w art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT
powiązania	relacje, o których mowa w art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT lub art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT
RP	Rzeczpospolita Polska
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska
UPO	umowa albo umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania
ustawa o CIT	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz.U z 2025 r. poz. 278 ze zmianami)
ustawa o PIT	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2025 r. poz.163 ze zmianami)
ustawa o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi	Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi (jednolity tekst: Dz.U. 2024 r., poz. 1665)
ustawa z 29 października 2021 roku	ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 ze zmianami)

1. Wprowadzenie

Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej jako: „**Objaśnienia**”) wyjaśniają stosowanie klauzuli rzeczywistego właściciela w kontekście obowiązku poboru przez płatników podatku u źródła na gruncie przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT. Objasnienia dotyczą w szczególności przepisów art. 4a pkt 29, art. 21, art. 22, art. 26 oraz art. 28b ust. 4 pkt 5-6 ustawy o CIT oraz art. 5a pkt 33d, art. 29 ust. 1 pkt 1, art. 30a ust. 1 pkt 1-5a, art. 41 oraz art. 44f ust. 4 pkt 5-6 ustawy o PIT.

Celem Objasnień jest wyjaśnienie stosowania klauzuli rzeczywistego właściciela w kontekście poboru podatku przez płatników ze względu na ciążący na nich obowiązek dochowania należytej staranności w określeniu czy dany podmiot jest uprawniony do preferencji podatkowej przewidzianej w przepisach ustawy o CIT (art. 22 ust. 4 albo art. 21 ust. 3 ustawy o CIT) albo odpowiedniej UPO.

Niniejszy dokument sporządzony został m.in. jako wynik analizy uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji podatkowych i został podzielony na następujące części:

- a) definicja rzeczywistego właściciela jako warunku zastosowania preferencji w WHT,
- b) zakres płatności objętych obowiązkiem badania odbiorcy należności pod kątem wymogu badania przesłanki rzeczywistego właściciela,
- c) zakres okoliczności podlegających badaniu w celu weryfikacji czy warunek rzeczywistego właściciela został spełniony,
- d) standard badania możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku,
- e) fakultatywne rozwiązania dla podatnika/płatnika umożliwiające zastosowanie preferencji podatkowej ze względu na cechy innego podmiotu niż podmiot, do którego dokonano płatności (np. *look through approach*).

Objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące ich stosowania i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie podatnika ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych. Ochrona ta rozciąga się, zgodnie z art. 14p Ordynacji podatkowej, także na płatników.

Należy mieć na uwadze, że gdy Objasnienia zawierają przykład ilustrujący spełnienie danego warunku, stan faktyczny opisany w takim przykładzie może podlegać ocenie na gruncie art. 22c ustawy o CIT.

2. Status rzeczywistego właściciela jako warunek zastosowania preferencji w WHT

2.1. Definicja rzeczywistego właściciela w przepisach krajowych - uwzględnienie dorobku OECD i UE

Koncepcja klauzuli rzeczywistego właściciela w prawie podatkowym wywodzi się z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdzie odnosi się ona do opodatkowania przychodu z tzw. płatności biernych (tj. do opodatkowania na zasadach wyrażonych w art. 10-12 MK OECD), szczególnie podatnych na wykorzystywanie w celach erozji podstawy opodatkowania i przesuwania dochodu. Analogicznie, warunek ten dotyczy preferencji przewidzianej art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (implementacja dyrektywy IR i dyrektywy PS) przewidujących możliwość zastosowania zwolnienia z WHT dla płatności w ramach UE¹.

Klauzula ta ma swoje źródło w celach regulacji stanowiących podstawę preferencji podatkowych i to one determinują jej wykładnię (w tym podmiot podlegający badaniu), a niekiedy uzasadniają domniemanie, że w odniesieniu do danego podmiotu warunek rzeczywistego właściciela jest spełniony. **Klauzula rzeczywistego właściciela w założeniu przeciwdziała bowiem transgranicznemu unikaniu opodatkowania - stosowanie jej ma gwarantować, że kryterium rezydencji podatkowej, jako narzędzie służące do korzystania z ochrony traktatowej przez podatników, nie jest wykorzystywane w niewłaściwy sposób.** Nie można przyjąć, że podstawową funkcją tej klauzuli jest techniczne przypisanie dochodu do odpowiedniego podmiotu². Jednakże to, że zastosowanie klauzuli rzeczywistego właściciela służy zabezpieczeniu celu dyrektyw PS/IR³ lub UPO⁴ i przeciwdziała nieuprawnionemu korzystaniu z tych regulacji przez podmioty nimi nieobjęte, **nie oznacza, że jest ona klauzulą**

¹ Każdorazowo, kiedy niniejsze objaśnienia odwołują się do UE w kontekście preferencji stosowanych na podstawie dyrektyw należy uwzględniać odpowiednie stosowanie regulacji do krajów EOG i Szwajcarii.

² Por. przykładowo wyrok NSA z 26 lipca 2022 r., sygn. akt II FSK 1230/21, gdzie NSA wskazuje: „Zgodnie z treścią komentarza do MK OECD, pojęcie beneficial owner nie jest używane w wąskim, technicznym sensie, ale powinno być rozumiane w jego kontekście i w świetle przedmiotu i celów Konwencji, w tym unikania opodatkowania i uchylania się (obchodzenia) opodatkowania. Wbrew twierdzeniom skargi kasacyjnej takie rozumienie tego pojęcia było aktualne w jego wersji z 2012 r. W wersji komentarza z 2017 r. doprecyzowano tylko, że wspomniane techniczne, wąskie rozumienie odnosi się na przykład do znaczenia pojęcia beneficial owner nadawanego mu w systemach krajowych, w tym w unormowaniach prawa trustowego (przepisów o powiernictwie) w porządkach typu common law.”; analogicznie NSA w wyroku z 8 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1280/22, w wyroku z 16 maja 2023 r., sygn. akt II FSK 14/23, w wyroku z 27 lutego 2024 r., sygn. akt II FSK 1467/23 i w wyroku z 27 lutego 2024 r., sygn. akt II FSK 1466/23.

³ Par. 92 wyroku TSUE z 26 lutego 2019 r., w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 w związku z par. 90 tego wyroku: „z rozwoju modelowej konwencji podatkowej OECD i komentarzy do niej (...) wynika, że pojęcie „właściciela” wyklucza spółki pośredniczące i powinno być rozumiane nie w wąskim i technicznym znaczeniu, lecz w sposób pozwalający uniknąć podwójnego opodatkowania i zapobiec oszustwom oraz uchylaniu się od opodatkowania.”. Analogicznie do pojęcia „właściciela” stosowanego na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania TSUE odwołuje się w par. 108-111 wyroku z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16.

⁴ Zgodnie z raportem OECD z 2022 r. *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*: „Zwrot rzeczywisty właściciel nie powinien być używany w wąskim, technicznym znaczeniu, lecz powinien być rozumiany w świetle przedmiotu i celu UPO, uwzględniając przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”.

***stricte* antyabuzyną w rodzaju klauzuli GAAR⁵ czy klauzuli zawartej w art. 22c ustawy o CIT⁶, do stosowania których uprawnione są wyłącznie organy podatkowe.**

Weryfikacja statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do odbiorcy należności jest więc w przypadku określonych płatności warunkiem zastosowania preferencyjnej stawki lub zwolnienia z WHT wynikającego z przepisów ustawy o CIT, ustawy o PIT lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Określenie „rzeczywisty właściciel” zostało zdefiniowane w art. 4a pkt 29 ustawy o CIT⁷. Jak wynika z tych przepisów, ilekroć w ustawie o CIT lub ustawie o PIT mowa jest o rzeczywistym właścicielu, pod pojęciem tym należy rozumieć podmiot, który spełnia **łącznie** następujące warunki:

- otrzymuje daną należność dla własnej korzyści, w tym samodzielnie decyduje o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części;
- nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi;
- prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Tym samym przepisy ustawy o CIT i ustawy o PIT przewidują trzy przesłanki, które muszą być spełnione łącznie dla uznania odbiorcy należności za jej rzeczywistego właściciela, tj.:

(i) otrzymanie danej należności dla własnej korzyści,

(ii) brak zobowiązania do przekazania całości lub części należności,

(iii) prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej.

Przesłanka braku zobowiązania do przekazania należności innemu podmiotowi oraz otrzymywania należności dla własnej korzyści powinny być rozpatrywane funkcjonalnie jako jedna. W założeniu wykluczają one z definicji BO podmioty, które nie posiadają

⁵ Por. NSA w wyroku z 26 lipca 2022 r., sygn. akt II FSK 1230/21, gdzie w odniesieniu do różnic między klauzulą rzeczywistego właściciela a klauzulą GAAR NSA zauważyła: „regulacja art. 11 ust. 1 Konwencji nie jest szczególną klauzulą przeciw unikaniu opodatkowania. Prawidłowe zastosowanie tego przepisu (skorzystanie z preferencyjnej stawki podatku u źródła) wymaga jedynie, żeby dochód w postaci odsetek od pożyczek trafił do podmiotu będącego beneficial owner. (...) Organ w decyzji faktycznie odwołuje się w do sztuczności powstałych pomiędzy podmiotami struktur, co mogłoby sugerować zastosowaniu klauzuli GAAR, bądź SAAR. Jednak w efekcie nie kwestionuje w sprawie żadnej z przeprowadzonych transakcji między powiązanymi podmiotami, nie dokonuje ich recharakteryzacji, tym samym nie można twierdzić, że traktuje instytucję beneficial owner, jako klauzulę antyabuzyną.”.

⁶ Tak też: TSUE w wyroku z 26 lutego 2019 r., w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, par. 140 vs. par. 142 i w wyroku z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16, par. 116 vs. par. 117; ponadto, per analogiam argumentacja przedstawiona przez NSA w ww. wyroku dot. klauzuli GAAR.

⁷ Odpowiednio art. 5a pkt 33d ustawy o PIT.

ekonomicznego władztwa nad należnością. Rzeczywistym właścicielem będzie więc podmiot, który takie władztwo posiada.

Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej uzupełnia powyższe i odnosi się do cech danego podmiotu wymagając, żeby dany podmiot posiadał wystarczające dla danego typu działalności zasoby (ludzkie, informacyjne czy infrastrukturalne), aby to ekonomiczne władztwo nad daną należnością wykonywać. Celem tej przesłanki jest zatem ustalenie faktycznej możliwości spełnienia przez odbiorcę należności dwóch pozostałych przesłanek.

Niespełnienie jednej z powyższych przesłanek uniemożliwia kwalifikację danego podmiotu jako rzeczywistego właściciela płatności, gdyż dopiero łącznie odzwierciedlają one treść tego pojęcia określaną m.in. przez dorobek prac OECD⁸, uznany przez TSUE za stanowiący podstawę wykładni tego pojęcia także na potrzeby dyrektyw PS i IR⁹. Międzynarodowe źródło pojęcia BO oznacza także, że aspekty te podlegają badaniu niezależnie od wskazania danej przesłanki wprost w krajowej definicji¹⁰.

Wykładnia pojęcia rzeczywistego właściciela zgodna z jego międzynarodowym znaczeniem wymaga również uwzględnienia rozumienia tej koncepcji prezentowanego przez TSUE w sprawie N Luxembourg 1¹¹ (wykazującego wiele cech wspólnych z komentarzem do MK OECD w wersji z lat 2003 i 2014). Oznacza to, że:

- zwrot „rzeczywisty właściciel” nie powinien być rozumiany w wąskim, technicznym znaczeniu, ale mieć takie znaczenie, które pozwala zapobiegać unikaniu opodatkowania z wykorzystaniem UPO lub dyrektyw unijnych;
- przy interpretacji warunku rzeczywistego właściciela należy zastosować podejście ekonomiczne.

2.2. Przesłanka otrzymania danej należności dla własnej korzyści i nieistnienia zobowiązania do przekazania całości lub części należności

Zgodnie z podejściem ekonomicznym rzeczywisty właściciel należności dysponuje nie tyle ścisłym formalnym władztwem prawnym, lecz władztwem ekonomicznym nad należnością. Rzeczywistym właścicielem nie może być więc podmiot podstawiony wyłącznie do dalszego

⁸ W Raporcie OECD z 1986 r. Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies pojęcie rzeczywistego właściciela zostało wprost odniesione do problematyki spółek pośredniczących nieprowadzących istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej i posiadających bardzo ograniczone władztwo nad dochodem. W pkt 14b, R (6)-8 wyraźnie podkreślono, że kryterium rzeczywistego właściciela nie spełniają również podmioty pośredniczące posiadające bardzo ograniczone władztwo nad tym dochodem, które w sensie ekonomicznym z niego nie korzystają. W Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue, 1998 r., pkt 119, OECD wprost wskazuje na zależność pomiędzy prowadzeniem istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej a pojęciem rzeczywistego właściciela.

⁹ TSUE w par. 90 wyroku z 26 lutego 2019 r., w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16 „dyrektywa ta [dyrektywa IR] czerpie z art. 11 modelowej konwencji podatkowej OECD z 1996 r. i dąży do tego samego celu, czyli do unikania międzynarodowego podwójnego opodatkowania. Pojęcie „właściciela”, które znajduje się w dwustronnych umowach opartych na tej modelowej konwencji, a także kolejne zmiany wprowadzone do rzeczony konwencji i do komentarzy jej dotyczących mają zatem znaczenie przy dokonywaniu wykładni dyrektywy 2003/49”. Odpowiednio, do pojęcia „właściciela” odwołuje się także drugi wyrok w tzw. „sprawach duńskich”, z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 (omawiany bardziej szczegółowo w pkt. 3.2. Objaśnień).

¹⁰ Por. NSA w wyroku z 26 lipca 2022, sygn. akt II FSK 1230/21; NSA w wyrokach z 27 lutego 2024 r., sygn. akt II FSK 1467/23, sygn. akt II FSK 1466/23.

¹¹ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16.

transferu płatności (ang. *merely a conduit for the passage of (...) payment*). Pojęcie to (BO) odnosi się do podmiotu, który w rzeczywistości i efektywnie korzysta z danej płatności. Przesłanka „otrzymania danej należności dla własnej korzyści” jest konsekwencją wymogu braku zobowiązania do przekazania płatności. Odwołuje się ona do aspektów rzeczywistego właściciela określanych także jako pełne władztwo i kontrola nad funduszami (ang. *complete dominion and control*), co odróżnia go od podmiotu pośredniczącego utrzymującego jedynie tymczasowe fizyczne władztwo (ang. *obtaining physical possession on temporary basis*). Bywa ona także określana jako test znaczącej własności ekonomicznej (ang. *substantive economic ownership*).

Podmiot, którego prawo do dysponowania dochodem jest ograniczone zobowiązaniem do przekazania otrzymanej należności innemu podmiotowi nie może być bowiem uznany za rzeczywistego właściciela. Zobowiązanie do przekazania należności może wynikać z formalnie zawartej umowy jak i wszystkich okoliczności faktycznych¹² sprawy świadczących o jego istnieniu. W obu przypadkach zobowiązanie takie będzie wykluczało status danego podmiotu jako rzeczywistego właściciela danej należności. Zobowiązanie wynikające z okoliczności sprawy ma miejsce zazwyczaj pomiędzy podmiotami powiązanymi. Możliwe jest ono jednak również pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. **Rozważając, czy istnieje obowiązek przekazania dochodu należy zauważyć, że obowiązek ten musi dotyczyć otrzymanej płatności i być z nią związany¹³, szczególnie że zobowiązanie do przekazania dochodu nie zawsze musi polegać na przekazaniu dochodu przez ten podmiot w takiej samej formie w jakiej został on uzyskany** (np. kiedy zapłata odsetek uzależniona jest od uzyskania dywidendy).

O byciu podmiotem pośredniczącym nie świadczy jednak samo w sobie dokonanie płatności pomiędzy podmiotami wynikające z obowiązujących w danym kraju systemowych unormowań dotyczących grup przedsiębiorstw (takich jak np. funkcjonujące w niemieckim systemie prawnym umowy o przekazywaniu zysku). Ustalenie, że inwestorem w badanym podmiocie są osoby, którym nie przysługiwałaby preferencyjna stawka podatku u źródła lub zwolnienie, gdyby uzyskiwały one płatności bezpośrednio, także nie przesądza, że podmiot ten nie może być uznany za rzeczywistego właściciela danej należności - w szczególności w sytuacji, gdy

¹² Za uzasadnieniem do ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk 1532: „Zmiana w definicji rzeczywistego właściciela ma wyłącznie charakter techniczny, bowiem polega na wyeliminowaniu z treści przepisów słów „prawnie lub faktycznie”, które mogły sugerować zawężenie zakresu pojęcia zobowiązania na potrzeby przedmiotowej definicji. Omawiane podejście jest spójne z zaprezentowanym w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD, gdzie test rzeczywistego właściciela obejmuje przede wszystkim fakty i okoliczności, które mogą towarzyszyć zobowiązaniu, nie koncentrując się przy tym na samej naturze / rodzaju zobowiązania.”.

¹³ Punkt 12.4 Komentarza do Artykułu 10 MK OECD (oraz odpowiadające mu fragmenty Komentarza do Artykułu 11 oraz Artykułu 12) wskazuje, że umowne lub prawne zobowiązanie odbiorcy płatności do jej przekazania innemu podmiotowi musi mieć bezpośredni związek z otrzymaniem tej płatności przez odbiorcę: “Takie zobowiązanie zwykle wynika z odpowiednich dokumentów prawnych, ale może również zostać stwierdzone na podstawie faktów i okoliczności wskazujących, że w istocie odbiorca wyraźnie nie ma prawa do używania i korzystania z dywidendy bez ograniczenia umownym lub prawnym obowiązkiem przekazania otrzymanej płatności innej osobie. Ten rodzaj zobowiązania nie obejmuje zobowiązań umownych lub prawnych, które nie są zależne od otrzymania płatności przez bezpośredniego odbiorcę, takich jak zobowiązanie, które nie jest zależne od otrzymania płatności i które bezpośredni odbiorca ma jako dłużnik lub jako strona transakcji finansowych lub typowych obowiązków dystrybucyjnych programów emerytalnych i zbiorowych wehikułów inwestycyjnych uprawnionych do świadczeń wynikających z umowy na podstawie zasad paragrafów 22–48 Komentarza do artykułu 1.”

inwestorzy są podmiotami niepowiązanymi (np. sytuacja spółek joint venture czy niektórych funduszy inwestycyjnych). Tym samym, dla uznania lub nieuznania danego podmiotu za rzeczywistego właściciela płatności konieczne jest każdorazowe dokonanie całościowej oceny uprawnień podmiotu w kontekście danej płatności, również kiedy taki inwestor jest uprawniony do wypłat podzielonego zysku tego podmiotu¹⁴.

O statusie rzeczywistego właściciela w odniesieniu do danej należności będzie świadczyć m.in. ponoszenie związanych z nią czynników ryzyka, takich jak przykładowo: ryzyko niewykonania zobowiązania, ryzyko kredytowe dłużnika odsetek, ryzyko zmian stóp procentowych czy ryzyko walutowe lub ryzyko kursowe. Ryzyko to także musi być ponoszone dla własnej korzyści, odpowiednio do uzyskiwania należności dla własnej korzyści. Oznacza to, że nie będzie mogła zostać uznana za rzeczywistego właściciela spółka, która istnieje wyłącznie w celu zabezpieczenia ryzyka innego podmiotu (przypadek taki może być ewentualnie objęty preferencją na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania opisanego w pkt 6.3. Objasnień).

Jednocześnie, uzyskanie „własnej korzyści” z otrzymanej należności nie zawsze będzie oznaczać dochód bezpośrednio związany z dochodem wykazanym w wyniku jej otrzymania (np. odsetki od reinwestycji otrzymanej płatności). „Uzyskanie korzyści” w inny sposób ma miejsce np. w przypadku spółki, której działalność polega na utrzymywaniu własności intelektualnej, znaków towarowych, know-how itp. i zabezpieczeniu takich aktywów przed ryzykiem utraty ich wartości. Spółka taka może otrzymywać należności z tytułu opłat licencyjnych za użytkowanie posiadanego aktywa. Sam fakt, że nie dokona ona dalszej inwestycji całości lub części uzyskanych w ten sposób środków, a następnie wypłaci dywidendę, nie przesądza, że nie uzyskała ona takiej należności licencyjnej dla własnej korzyści lub była zobowiązana do jej przekazania. Jeżeli w ramach prowadzonej działalności spółka ta ma faktyczną możliwość korzystania z tej należności dla własnej korzyści (tj. spółka ma własne zasoby opłacane m.in. z otrzymanej należności i wystarczające, aby zapewnić finansowanie działalności skutkującej korzyścią w postaci zabezpieczenia wartości posiadanych aktywów) spółka ta będzie mogła zostać uznana za rzeczywistego właściciela należności.

Ocena zakresu i charakteru uprawnień danego podmiotu w odniesieniu do określonej płatności wymaga dokonania analizy konkretnych okoliczności faktycznych, w oparciu o wszelkie dostępne informacje. Chodzi tu zarówno o podstawowe dane wynikające z ksiąg podmiotu o otrzymanych należnościach i dalszych płatnościach, jak i kontekst tych informacji wynikający z rodzaju danej transakcji i okoliczności jej dokonania.

Przykład 1

Spółka A wypłaca dywidendę do spółki B, będącej spółką holdingową. Przesłanką statusu spółki holdingowej jako rzeczywistego właściciela danej należności, którą płatnik może zweryfikować na moment dokonywania wypłaty, jest posiadanie przez tę spółkę substratu majątkowo-osobowego umożliwiającego prowadzenie przez nią rzeczywistej działalności gospodarczej w zakresie tej wypłaty. Jednakże, kiedy na podstawie publicznie dostępnych dokumentów możliwe jest ustalenie, że w latach poprzedzających wypłatę spółka ta nie wykonywała władztwa ekonomicznego nad otrzymywanymi dywidendami (np. wypłacała

¹⁴ Tak też TSUE w wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawach połączonych C-504/16 i C-613/16 w odniesieniu do przepisów niemieckich ustanawiających w takiej sytuacji ogólne domniemanie nadużycia.

dywidendy w praktycznie tej samej wysokości, w jakiej sama takie otrzymała, nie osiągając przy tym np. zysku inwestycji tego kapitału) konieczne jest zbadanie okoliczności świadczących o tym, że wobec wypłacanej dywidendy spółka wykona władztwo ekonomiczne. Będzie to przykładowo uzyskanie oświadczenia od spółki, że będzie ona rzeczywistym właścicielem planowanej płatności. Należy jednak podkreślić, że oświadczenie takie nie będzie wystarczające, kiedy spółka ta składała takie oświadczenia wobec dywidend w poprzednich latach (pomimo niewykonywania władztwa ekonomicznego nad płatnościami).

Nie jest więc możliwe stworzenie wyczerpującej listy przesłanek kwalifikujących dany podmiot jako zobowiązany do przekazania całości lub części płatności. O pośrednictwie i nieotrzymywaniu należności dla własnej korzyści może jednak świadczyć wystąpienie m.in. następujących przesłanek (przy czym nie jest konieczne, aby wszystkie z nich wystąpiły łącznie):

- podmiot realizuje niewielką marżę na przekazywanych płatnościach;
- podmiot nie wykazuje przychodu podatkowego z tytułu otrzymanych należności;
- należności w krótkich odstępach czasu są przekazywane na rzecz innego podmiotu;
- podmiot nie dokonuje reinwestycji środków finansowych uzyskanych w związku z otrzymanymi należnościami;
- podmiot nie ma innych środków lub źródeł dochodów niż otrzymywana należność umożliwiających spłatę jego zobowiązań;
- podmiot nie ponosi ryzyka związanego z daną należnością.

Jednocześnie, wystąpienie pojedynczej z powyższych okoliczności nie skutkuje jednoznacznie brakiem statusu rzeczywistego właściciela. Dopiero analiza całokształtu okoliczności faktycznych umożliwia sprawdzenie, czy wystąpienie powyższych przesłanek w sposób obiektywny i spójny wskazuje na brak spełnienia warunku rzeczywistego właściciela.

2.3. Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej

Przesłanka prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej podlega badaniu w kontekście konkretnej płatności. Z jednej strony oznacza to, że spółka prowadząca rozbudowaną działalność gospodarczą nie może zostać uznana za rzeczywistego właściciela konkretnej płatności, kiedy jedynie pośredniczy w jej otrzymaniu i nie otrzymuje jej dla własnej korzyści. Spółka ta nie będzie również wówczas prowadzić rzeczywistej działalności w zakresie tej płatności. Z drugiej strony oznacza to, że dana działalność gospodarcza – chociaż nierozbudowana – może zostać uznana za rzeczywistą w kontekście danej płatności, niewymagającej bardziej rozbudowanej działalności dla czerpania z niej własnej korzyści.

Nie może spełnić warunku rzeczywistej działalności gospodarczej podmiot, który nie posiada własnych środków (majątkowych i osobowych) umożliwiających mu jej prowadzenie (z zastrzeżeniem koncepcji dzielonego substratu majątkowo-osobowego, o której mowa w części 2.3.1 Objaśnień). W praktyce różne będą przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w przypadku spółek produkcyjnych/handlowych, usługowych czy spółek zajmujących się szeroko rozumianą działalnością finansową (np. czynnościami inwestycyjnymi czy też holdingowymi). W pewnych jednak zakresach kryteria prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej pozostają uniwersalne. Weryfikując status danego podmiotu bierze się pod uwagę przykładowo następujące czynniki: czy posiada własny majątek; czy posiada biuro w sensie materialnym; czy zatrudnia personel; czy opłaca rachunki związane z bieżącą

działalnością (w tym np. za wynajem, za media: prąd, telefony itp.); czy zatrudnia (posiada) osoby zarządzające z wystarczającym doświadczeniem i wiedzą w zakresie badanych transakcji; czy posiada swój kapitał, który służy finansowaniu działalności; czy podejmuje samodzielnie i na własny rachunek czynności w obrocie gospodarczym; czy pomiędzy podmiotem a jego właścicielem/właścicielami nie zachodzą powiązania kapitałowe i osobowe, tego rodzaju, że podmiot taki można uznać za jedynie administratora dochodu¹⁵.

Analogiczne wnioski wypływają z dorobku orzeczniczego TSUE. W wyroku w sprawie *Cadbury Schweppes*¹⁶ TSUE odmówił korzyści traktatowych fikcyjnym spółkom, niewykonującym faktycznie żadnej działalności gospodarczej¹⁷. Podmioty takie nie posiadały żadnego personelu, siedziby ani wyposażenia. Szereg prac związanych z zapobieganiem erozji bazy podatkowej, podejmowany zarówno na poziomie OECD jak i UE, wpłynął jednak na rozszerzenie treści tego pojęcia¹⁸. Zwrócił na to uwagę TSUE, wskazując że przy ocenie rzeczywistej działalności gospodarczej należy uwzględniać szczególne cechy charakteryzujące daną działalność gospodarczą, a w szczególności:

- sposób zarządzania spółką, w tym możliwość wykonywania istotnych funkcji zarządczych w stosunku do posiadanego majątku,
- bilans księgowy spółki,
- strukturę kosztów i faktycznie poniesionych wydatków,
- liczbę zatrudnionych pracowników i ich kwalifikacje,
- zakres pomieszczeń i wyposażenia, jakimi spółka dysponuje¹⁹.

Nie oznacza to jednak, że w przypadku każdego podmiotu konieczne jest posiadanie znaczącego substratu majątkowo-osobowego, aby można było uznać go za rzeczywistego właściciela danej płatności. Poziom rozbudowania tego substratu wystarczający dla spełnienia przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej zależy od rodzaju prowadzonej działalności i rodzaju badanej należności. Oznacza to, że inne (niższe) wymogi co do zawartości tego substratu będą stawiane tzw. spółkom holdingowym niż spółkom operacyjnym. W przypadku spółek holdingowych posiadanie substratu majątkowo-osobowego sprowadza się, co do zasady, do odpowiednio doświadczonego personelu, faktycznie zaangażowanego w działalność podmiotu, posiadającego wystarczającą wiedzę ekspercką i wyposażonego w odpowiedni sprzęt biurowy (o ile inne okoliczności nie świadczą o braku tego substratu).

O braku spełnienia przesłanki posiadania substratu osobowego mogą świadczyć następujące okoliczności:

- członkami zarządu (dyrektorami) badanego podmiotu są osoby fizyczne/inne podmioty pełniące te funkcje wyłącznie w sposób usługowy, również równolegle dla innych klientów, niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez podmiot, zwykle będące rezydentami państwa siedziby podmiotu (tzw. dyrektorzy nominowani; usługa standardowo zapewniana przez kancelarię prawną lub księgową lub innych podmiot zakładający/dostarczający gotowy podmiot);

¹⁵ Tak też NSA w wyroku z 26 lipca 2022, sygn. II FSK 1230/2, z 8 lutego 2023 r., sygn. II FSK 1280/22, z 16 maja 2023 r., sygn. II FSK 14/23.

¹⁶ Wyrok TSUE z 12.09.2006 r. w sprawie *Cadbury Schweppes*, sygn. akt C-196/04.

¹⁷ *Ibidem*, pkt 68.

¹⁸ Które jest podobnie szeroko interpretowane przez NSA – por. NSA w wyroku z 26 lipca 2022, sygn. akt II FSK 1230/21 NSA, w wyroku z 8 lutego 2023 r., sygn. II FSK 1280/22 i w wyroku z 16 maja 2023 r., sygn. II FSK 14/23.

¹⁹ Wyrok TSUE z 26 lutego 2019 r., C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, pkt 131.

- brak jest przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu podmiotu;
- zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza, gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów, w tym w szczególności innych klientów kancelarii prawnej/innego podmiotu dostarczającego podmiot);
- outsourcing przez podmiot większości podstawowych aspektów funkcjonowania (m.in. szerokie korzystanie z usług polegających na uczynieniu danego kraju siedzibą prawną lub miejscem prowadzenia działalności, takich jak przykładowo zapewnienia siedziby, zapewnienia odpowiednio wykwalifikowanych dyrektorów-rezydentów danego kraju, zapewnienia wspólnej przestrzeni biurowej, obsługi poczty przychodzącej, zapewnienia zarządzania i kontroli, usługi administracyjne itp.);
- korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych;
- konsultowanie decyzji dotyczących podmiotu głównie z doradcami z kraju innego niż kraj podmiotu lub kraj inwestycji prowadzonej przez podmiot (w tym doradcami podatkowymi).

Przykład 2

Odbiorcą płatności z Polski jest spółka A z siedzibą w państwie A, będąca spółką-córką spółki B z państwa B. Spółka A nie zatrudnia pracowników, a jej jedynymi członkami zarządu są osoby zamieszkujące w kraju B i pracujące dla spółki B. Jednocześnie brak jest udokumentowanych informacji o czasie spędzonym przez te osoby w kraju A w celu prowadzenia spraw spółki A. W takim przypadku nie można uznać, że spółka A dysponuje substratem osobowym.

Jednocześnie, wystąpienie pojedynczej z powyższych okoliczności nie skutkuje jednoznacznie brakiem statusu rzeczywistego właściciela. Dopiero analiza całokształtu okoliczności faktycznych umożliwia sprawdzenie, czy wystąpienie powyższych przesłanek w sposób obiektywny i spójny wskazuje na brak spełnienia warunku rzeczywistego właściciela.

Posiadanie własnego substratu majątkowo-osobowego dla prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej oznacza faktyczne ponoszenie jego kosztów. Oznacza to, że o prowadzeniu „rzeczywistej działalności gospodarczej” decydować będzie nie tyle forma prawna posiadania prawa do korzystania z biura (własność, najem, dzierżawa itp.) czy zatrudnienia pracowników (umowa o pracę, umowa zlecenia, tzw. globalna umowa o mobilności itp.), co fakt obciążenia podmiotu ich kosztami w zakresie uzasadniającym założenie, że decyzje podejmowane w ramach takiego podmiotu w odniesieniu do badanej należności są podejmowane na jego rzecz (dla jego korzyści).

Przykład 3

Spółka A posiada w kraju A w pełni wyposażone, duże biuro. Spółka uzyskuje dywidendy na poziomie x mln PLN. Decyzje co do sposobu przeznaczenia środków z tej dywidendy są podejmowane w spółce przez jej jedynych pracowników, zatrudnionych w tej i innych spółkach grupy w ramach zawartej przez grupę globalnej umowy o mobilności. Osoby te mają podejmować te decyzje na podstawie uzyskanych analiz zewnętrznych, jednak koszty ich wynagrodzenia (przenoszone na spółkę w ramach rozliczeń wewnątrzgrupowych) są wyraźnie niższe od rynkowego wynagrodzenia osób faktycznie zarządzających aktywami o podobnej wartości w podmiotach niepowiązanych w państwie tego podmiotu (np. na poziomie poniżej

przeciętnego wynagrodzenia). Niezależnie od cech posiadanego biura i zamówionych analiz zewnętrznych, brak ponoszenia przez spółkę kosztów adekwatnego wynagrodzenia osób decyzyjnych w zakresie badanej należności świadczy o przeniesieniu ryzyka związanego z taką należnością na inne spółki z grupy. Spółka ta nie prowadzi więc rzeczywistej działalności gospodarczej w zakresie badanej należności.

Także podmioty, od których wymagany jest niższy poziom substratu majątkowo-osobowego muszą ponosić koszty uzasadniające uznanie, że ponoszą ryzyko związane z otrzymywanymi należnościami (działają samodzielnie, na własny rachunek), a ich działalność musi mieć charakter zarobkowy, umożliwiający samodzielne ponoszenie tych kosztów. Oznacza to, że samo wykazanie przez odbiorcę płatności marży w związku z jej otrzymaniem i dalszą dystrybucją nie przesądza automatycznie o „rzeczywistym” (w rozumieniu omawianych regulacji) charakterze działalności gospodarczej; marża musi bowiem odzwierciedlać poziom ryzyka adekwatny dla podmiotu korzystającego z otrzymanej należności dla własnej korzyści²⁰. Podobnie ogólne przesłanki utworzenia podmiotu takie jak: koordynacja (działalności grupy, inwestycji itp.), tworzenie relacji z klientami, koszty czy lokalne preferencje w prawie holdingowym nie mogą decydować o statusie rzeczywistego właściciela, jeżeli dany podmiot nie prowadzi w tym zakresie rzeczywistej (zarobkowej) działalności gospodarczej, umożliwiając jej mu czerpanie własnej korzyści z takich okoliczności rynkowych.

Szczególnie w przypadku spółek holdingowych konieczne jest stwierdzenie czy ponoszone koszty świadczą o ponoszeniu ryzyka gospodarczego adekwatnego do prowadzonej przez ten podmiot działalności²¹ (czy koszty działalności, w tym koszty substratu majątkowo-osobowego, są adekwatne do skali tej działalności; czy podmiot faktycznie ponosi koszty ryzyka lub jego zabezpieczenia, takie jak koszty różnic kursowych lub lokat, itd.). O samodzielności w prowadzeniu działalności gospodarczej w przypadku spółek holdingowych świadczyć będzie przykładowo: posiadanie i ponoszenie kosztów kont bankowych, na które otrzymywana jest płatność i nad którymi wyłączną kontrolę spółka sprawuje poprzez własny personel; brak wydzielonych kont bankowych dla otrzymywanej płatności; opłacanie przez spółkę kosztów działalności z takiej jednolitej puli środków; brak ograniczeń korporacyjnych uniemożliwiających samodzielne decyzje co do codziennej działalności spółki. Rzeczywistej działalności gospodarczej nie będzie więc prowadził podmiot, którego założenia korporacyjne lub sposób finansowania determinują brak możliwości podjęcia czynności w obrocie gospodarczym samodzielnie i na własny rachunek.

²⁰ Wyłącznie kiedy przepisy kraju takiego podmiotu zezwalają na prowadzenie działalności nienastawionej na zysk w formie organizacyjno-prawnej regulowanej przepisami prawa handlowego, podmiot prawa handlowego prowadzący taką niezarobkową działalność (zgodnie z przepisami swojego kraju) może wciąż spełnić przesłankę prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Analogicznie, niezarobkową a rzeczywistą działalność gospodarczą prowadzą podmioty działające w formie zakładającej brak celu zarobkowego, takiej jak fundacja, stowarzyszenie, spółdzielnia.

²¹ Por. TSUE w wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. akt C-504/16 i C-613/16, gdzie, w odniesieniu do pozostającego poza zakresem niniejszych objaśnień aspektu sztuczności, TSUE wskazuje w par 73: „Okoliczność, że działalność gospodarcza spółki dominującej niebędącej rezydentem polega na zarządzaniu aktywami jej spółek zależnych, lub że dochody tej spółki dominującej pochodzą wyłącznie z owego zarządzania nie może samo w sobie oznaczać istnienia czysto sztucznej struktury pozbawionych wszelkich realiów gospodarczych.”. Dla zachowania celu stosowania klauzuli rzeczywistego właściciela analogiczne podejście musi mieć jednak zastosowanie także do oceny tego warunku.

2.3.1. Dzielony substrat osobowo-majątkowy

W niektórych okolicznościach (np. ze względu na przyjęty model biznesowy grupy) nie jest uzasadnione ponoszenie przez spółkę niektórych kosztów środków niezbędnych do gospodarowania uzyskanym przychodem dla własnej korzyści. Fakt, że środki takie są udostępniane podmiotowi przez inne podmioty z grupy nie wyklucza zastosowania danej preferencji i uznania podmiotu za rzeczywistego właściciela analizowanej płatności.

Dzieje się tak, kiedy koszty substratu majątkowo-osobowego niezbędnego do prowadzenia przez analizowany podmiot rzeczywistej działalności gospodarczej są ponoszone przez inny podmiot, którego rezydencja podatkowa znajduje się na terenie objętym zakresem działania aktu stanowiącego źródło danej preferencji. W praktyce oznacza to, że w przypadku badania przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej na potrzeby zastosowania preferencji przewidzianej dyrektywą PS lub IR uzasadnione jest uwzględnienie środków udostępnianych przez podmioty będące rezydentem podatkowym jednego z państw członkowskich. Natomiast w przypadku badania tej przesłanki na potrzeby zastosowania preferencji przewidzianej UPO uzasadnione jest uwzględnienie środków udostępnianych przez podmioty będące rezydentem podatkowym tego samego państwa co spółka, której status rzeczywistego właściciela jest badany.

Ze względu na konieczność posiadania rozbudowanej wiedzy co do sposobu funkcjonowania danej grupy ustalenie i wykazanie, że przesłanka rzeczywistej działalności gospodarczej jest spełniona przy zastosowaniu dzielonego substratu majątkowo-osobowego jest wyłącznie fakultatywną opcją dla płatnika lub podatnika i do jej stosowania nie jest zobowiązany organ podatkowy, który wiedzy takiej nie posiada.

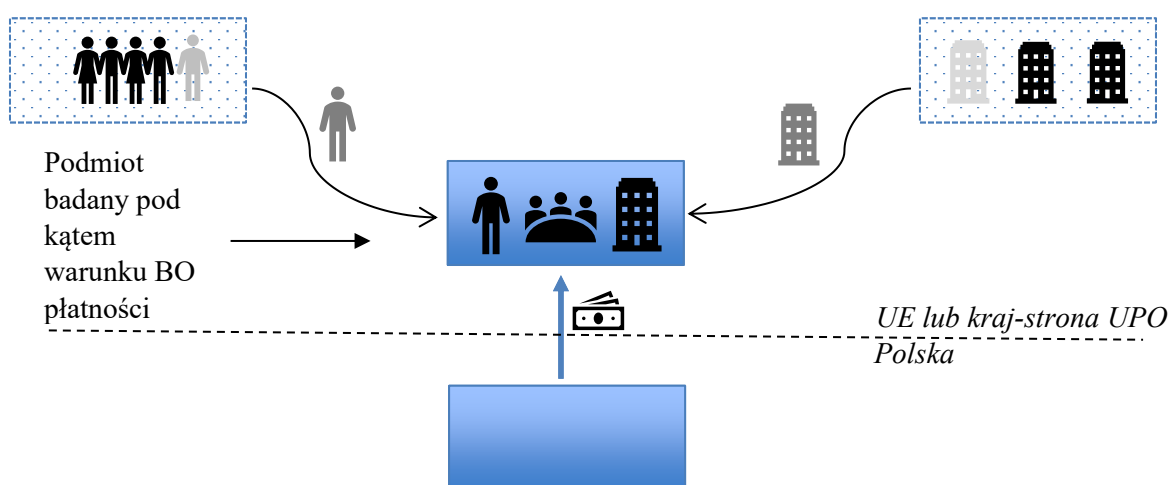
Korzystanie przez dany podmiot z dzielonego substratu majątkowo-osobowego nie oznacza, że nie musi on spełnić przesłanek definicji rzeczywistego właściciela opisanych w pkt 2 Objaśnień - podmiot taki wciąż musi (w zakresie badanej płatności): nie być pośrednikiem i otrzymywać ją dla własnej korzyści oraz prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą. Ustalenie, że spółka korzysta z dzielonego substratu majątkowo-osobowego w sposób świadczący o prowadzeniu przez nią rzeczywistej działalności gospodarczej w zakresie analizowanej płatności jest warunkiem poprawności dokonanej weryfikacji spełnienia klauzuli rzeczywistego właściciela. **Należy więc podkreślić, że dzielenie substratu majątkowo-osobowego dotyczy wyłącznie jednego z elementów przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Fakt korzystania przez dany podmiot z substratu majątkowo-osobowego innego podmiotu nie będzie sam w sobie świadczył ani, że podmiot ten prowadzi rzeczywistą działalność w zakresie analizowanej płatności ani, że spełnia on pozostałe przesłanki warunku rzeczywistego właściciela.**

Na podstawie niniejszych objaśnień nie jest przy tym możliwe dowodzenie spełnienia warunku rzeczywistego właściciela w oparciu o dzielony substrat majątkowo-osobowy w odniesieniu do podmiotu innego niż podmiot, do którego płatność została wypłacona.

Przykład 4

Spółka uzyskująca płatność od polskiej spółki prowadzi działalność przy wykorzystaniu personelu oraz biura, których koszty ponoszą inne spółki z grupy znajdujące się na tym samym obszarze co spółka. Jednocześnie, przy pomocy takiego dzielonego substratu majątkowo-osobowego podejmuje kroki mające umożliwić zarządzenie badaną płatnością dla własnej korzyści (np. dokonanie jej reinwestycji). Dopiero więc fakt prowadzenia działalności w sposób świadczący o niebyciu pośrednikiem umożliwia uznanie, że pomimo braku kosztów substratu majątkowo-osobowego badana spółka wciąż jest rzeczywistym właścicielem wypłacanej płatności.

Schemat 1: możliwość korzystania z substratu majątkowo-osobowego innych podmiotów



3. Zakres płatności objętych obowiązkiem badania warunku rzeczywistego właściciela

3.1. Płatności bierne

Warunek rzeczywistego właściciela jako warunek zastosowania preferencyjnej stawki, zwolnienia lub niepobrania podatku badany w ramach należytej staranności z art. 26 ust. 1 ustawy o CIT został w sposób ogólny wyrażony w art. 28b ust. 4 pkt 5-6 w zw. z art. 28b ust. 4a ustawy o CIT²². Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli z przepisów odrębnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika obowiązek spełnienia warunku rzeczywistego właściciela, to dla wystąpienia przez podatnika o zwrot podatku pobranego w ramach systemu *pay&refund* konieczne jest przedstawienie oświadczenia, że jest on rzeczywistym właścicielem należności, od której podatek ten został pobrany (w tym, że prowadzi w odniesieniu do tej należności rzeczywistą działalność gospodarczą). Jednocześnie, w odniesieniu do katalogu płatności wskazanych w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT warunek rzeczywistego właściciela wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub przepisów odrębnych²³ jedynie w odniesieniu do tzw. płatności biernych. W Polsce przychód z tzw. płatności biernych podlega opodatkowaniu na podstawie:

²² Odpowiednio art. 44f ust. 4 pkt 5-6 w z. z art. 44f ust. 4a ustawy o PIT.

²³ Przez przepisy odrębne należy rozumieć m.in. pozostałe regulacje regulujące prawo państw do opodatkowania, np. dyrektywę IR i PS.

- art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT²⁴, tj. w przypadku płatności z tytułu odsetek i tzw. należności licencyjnych, oraz
- art. 22 ust. 1 ustawy o CIT²⁵, tj. w przypadku płatności z tytułu dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Warunek rzeczywistego właściciela musi więc być badany dla zastosowania preferencji podatkowej wyłącznie w przypadku płatności z ww. tytułów.

Wyżej opisana okoliczność, że warunek rzeczywistego właściciela odnosi się jedynie do tzw. płatności biernych, została ponadto wyrażona w konstrukcji art. 26 ust. 2e ustawy o CIT, który to przewiduje dodatkową weryfikację prawa do zastosowania preferencji wyłącznie w odniesieniu do należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT²⁶.

3.2. Usługi niematerialne stanowiące zysk przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów UPO

Odpowiednio, w przypadku płatności wymienionych w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT²⁷ innych niż ww. płatności bierne weryfikacja prawa do zastosowania preferencji nie uwzględnia warunku rzeczywistego właściciela. **Oznacza to, że w przypadku usług niematerialnych (np. usługi reklamowe czy doradcze) po stronie płatnika nie występuje obowiązek weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela.**

3.3. Dywidendy na gruncie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT

Celem dyrektywy PS jest przede wszystkim stworzenie w ramach UE warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego i ułatwienie konsolidacji spółek z państw członkowskich poprzez zapewnienie jej neutralności²⁸. Zastosowane w polskiej wersji językowej dyrektywy PS pojęcie „konsolidacji spółek” należy rozumieć w kontekście tej dyrektywy. W tym przypadku nie oznacza więc ono np. konsolidacji sprawozdań finansowych, a „grupowanie spółek” (odpowiednio do angielskiego tekstu dyrektywy PS²⁹). W przypadku grup przedsiębiorstw zorganizowanych w formie łańcucha spółek, dyrektywa PS ma zastosowanie, kiedy spółka dominująca w rozumieniu tej dyrektywy może uzyskać podział zysku poprzez kolejne wypłaty z łańcucha spółek zależnych (tj. kiedy zyski są wypłacane poprzez taki łańcuch spółek zależnych **na rzecz spółki dominującej**³⁰). **Dyrektywa rozpoznaje więc, że niezależnie od konieczności spełnienia definicji spółki dominującej przez każdą (oprócz pierwszej) spółkę w takim łańcuchu, jedynie określona spółka może być identyfikowana jako spółka**

²⁴ Odpowiednio art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT.

²⁵ Odpowiednio art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o PIT.

²⁶ Odpowiednio art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o PIT.

²⁷ Odpowiednio art. 41 ust. 1 ustawy o PIT.

²⁸ Motywy dyrektywy PS, szczególnie motyw 3-5.

²⁹ Odpowiednio motyw 4 i 5 dyrektywy PS: „The grouping together of companies of different Member States may be necessary in order to create within the Union conditions analogous to those of an internal market (...) Such grouping together may result in the formation of groups of parent companies and subsidiaries.”.

³⁰ Tak też pkt 11 motywów dyrektywy PS: „Jeżeli grupy przedsiębiorstw są zorganizowane w formie łańcucha spółek i zyski są wypłacane poprzez taki łańcuch spółek zależnych na rzecz spółki dominującej, podwójne opodatkowanie powinno zostać wyeliminowane poprzez zwolnienie albo poprzez kredyt podatkowy” (por. ang.: „When corporate groups are organised in chains of companies and profits are distributed through the chain of subsidiaries to the parent company, double taxation should be eliminated either by exemption or tax credit.”).

dominująca uzyskująca wypłacany podział zysku. W tym kontekście konieczne jest dodatkowo wzięcie pod uwagę wyroku TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16, gdzie w par. 111-113 wskazano:

Co więcej, gdy właściciel uiszczonych dywidend ma siedzibę do celów podatkowych w państwie trzecim, odmowa zwolnienia przewidzianego w art. 5 dyrektywy 90/435 w żaden sposób nie jest wynikiem stwierdzenia oszustwa lub nadużycia prawa.

Dyrektywa ta – jak wynika między innymi z jej motywu trzeciego – poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego ma bowiem na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Jak zaznaczono w pkt 78 niniejszego wyroku, rzeczona dyrektywa służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim, ponieważ z art. 1 tej dyrektywy wynika, że dotyczy ona jedynie wypłat otrzymywanych przez spółki z danego państwa członkowskiego, a pochodzących od ich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. podobnie postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., KBC Bank i Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

*Mechanizmy dyrektywy 90/435, a w szczególności jej art. 5, zostały wobec tego wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których – bez ich zastosowania – wykonanie przez państwa członkowskie ich władztwa podatkowego mogłoby prowadzić do tego, że zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej byłyby podwójnie opodatkowane (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 39). **Mechanizmy takie nie mogą natomiast mieć zastosowania, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza Unią, ponieważ w takim wypadku zwolnienie z podatku u źródła z tytułu rzeczonych dywidend w państwie członkowskim, z którego je wypłacono, mogłoby prowadzić do tego, że dywidendy te nie byłyby skutecznie opodatkowane w Unii.***

Aby zastosować preferencję wynikającą z dyrektywy PS spółka, na rzecz której wypłacany jest podział zysku musi mieć siedzibę do celów podatkowych w Unii, przy czym – ze względu na zauważone przez TSUE możliwe zastosowanie regulacji niezgodnie z jej celem – konieczne jest przyjęcie, że warunek „właściciela mającego siedzibę do celów podatkowych w Unii” odnosi się do elementów innych niż wprost wskazane w mechanizmach dyrektywy takich jak forma spółki (a więc i rezydencja podatkowa) i dotyczy statusu takiej spółki jako rzeczywistego właściciela wypłaconego podziału zysku. **Podsumowując, celem dyrektywy PS jest neutralność podziału zysku w granicach UE, co ma zastosowanie, kiedy spółka dominująca, na której rzecz jest wypłacany podział zysku, jest jego rzeczywistym właścicielem³¹ (przy czym spółką taką może być kolejna spółka w łańcuchu spółek zależnych i dominujących w rozumieniu dyrektywy PS).**

³¹ Tak też TSUE w wyroku z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16.

3.4. Dywidendy, odsetki i należności licencyjne na gruncie UPO niezawierających wprost klauzuli rzeczywistego właściciela

Celem każdego UPO jest wyeliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania pomiędzy dwoma przystępującymi państwami; ich celem nie jest jednak uniknięcie opodatkowania w ogóle. Warunek rzeczywistego właściciela dotyczy więc zarówno UPO posługujących się zwrotem „paid....to a resident” lub analogicznym, jak i UPO zawierających konkretyzację tego zwrotu w postaci klauzuli rzeczywistego właściciela³². Każde z nich należy bowiem interpretować przede wszystkim zgodnie z ogólną regułą interpretacyjną zawartą w art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów, zgodnie z którą: „Traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu” oraz – biorąc pod uwagę ewolucję tego pojęcia w MK OECD - z uwzględnieniem tzw. wewnętrznej reguły wykładni zawartej np. w art. 3 ust. 2 MK OECD (1963), zgodnie z którą kolejne zmiany do MK OECD mają raczej charakter doprecyzowujący niż nadający nowe znaczenie³³. Ponieważ więc ”niezgodne z przedmiotem i celem UPO byłoby przyznawanie ulgi w podatku u źródła podmiotowi działającemu w charakterze pośrednika w imieniu innego podmiotu, który w rzeczywistości otrzymuje dochód z tego tytułu”³⁴, a zmiany art. 10 - 12 MK OECD wprost wskazują na uwzględnienie pojęcia rzeczywistego właściciela jako konkretyzacji wcześniej stosowanych pojęć „paid... to a resident”³⁵, brak jest podstaw do rozróżniania na gruncie różnych UPO obowiązku płatnika, co do badania statusu rzeczywistego właściciela.

4. Okoliczności badane w celu weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela

4.1. Wstęp

Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej płatnik jest z mocy prawa zobligowany do obliczenia podatku (w prawidłowej wysokości), następnie jego pobrania i wpłacenia we właściwym terminie organowi podatkowemu. Jedynie w bardzo określonych przypadkach wskazanych w art. 30 Ordynacji podatkowej odpowiedzialność płatnika za niewykonanie tego obowiązku może być wyłączona. Niekiedy ustawy podatkowe doprecyzowują obowiązki płatnika w odniesieniu do zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych lub od osób fizycznych. Nie modyfikują one jednak istoty obowiązku i zakresu odpowiedzialności płatnika wynikającej z art. 8 i art. 30 Ordynacji podatkowej. Kiedy więc zastosowanie danej preferencji podatkowej uzależnione jest od spełnienia warunku rzeczywistego właściciela, płatnik każdorazowo zobowiązany jest do weryfikacji czy dany podmiot faktycznie nim jest – tj. czy wypełnia przesłanki definicji wskazane w pkt 2 Objaśnień. Zachodzi tu więc konieczność

³² Por. wyjaśnienia dotyczące znaczenia aktualizacji artykułów 10-12 MK OECD dokonanej w 1977 roku zawarte w raporcie OECD z 2022 r. *Restricting the Entitlement to Treaty Benefits*, szczególnie pkt. 21 raportu dot. pkt. 12 komentarza do art. 10 MK OECD (w aktualnej wersji pkt. 12, 12.2 i 12.3) wskazujący, że ”warunek rzeczywistego właściciela został dodany, aby doprecyzować znaczenie zwrotu *paid....to a resident*”.

³³ Art. 3 ust. 2 MK OECD (1963): „Przy stosowaniu Konwencji przez Umawiające się Państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie, które nie zostało zdefiniowane inaczej, ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo danego Umawiającego się Państwa w zakresie podatków, których dotyczy Konwencja.”

³⁴ Wyjaśnienia w ww. raporcie OECD z 2002 r., pkt. 21 dot. pkt. 12.1 komentarza do art. 10 MK OECD (w aktualnej wersji pkt. 12, 12.2 i 12.3).

³⁵ Artykuły 11 i 12 MK OECD (1963) posługiwały się wyrażeniem „paid [...] to a resident”. Zostały zmodyfikowane MK OECD (1977), która dodała wyrazy: „...if the recipient is the beneficial owner of [...]”, a w art. 12 ust. 1: „...if such resident is the beneficial owner of [...]”.

przeprowadzenia określonego rodzaju postępowania wyjaśniającego, którego treścią będzie nie tylko ustalenie faktów i ich ocena, lecz również dokonanie ich oceny prawnej³⁶.

W art. 26 ustawy o CIT³⁷ został jedynie doprecyzowany ww. obowiązek zawarty w art. 8 Ordynacji podatkowej³⁸. Ustawa o CIT i ustawa o PIT określają, poprzez wskazanie formalnych obowiązków, zakres okoliczności badanych przez płatnika dla ustalenia, że zaszły fakty świadczące o spełnieniu warunku rzeczywistego właściciela. Ustawy te łączą jednak stopień koniecznej analizy z powiązaniem pomiędzy płatnikiem a podatnikiem, rozszerzając jej zakres w przypadku występowania takich powiązań.

4.2. Okoliczności badane w przypadku płatności do podmiotu powiązanego

Zgodnie z art. 30 §5a Ordynacji podatkowej odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona ze względu na winę podatnika, jeżeli płatnik i podatnik byli podmiotami powiązanymi. Odpowiednio, art. 26 ust. 7a ustawy o CIT³⁹ określa zakres weryfikacji koniecznej dla zastosowania preferencji w przypadku płatności biernych wypłacanych do podmiotów powiązanych. Wskazuje on stan wiedzy jakim musi dysponować podmiot dokonujący takich płatności (który w przypadku płatności objętych mechanizmem *pay&refund* dla zastosowania preferencji musi potwierdzić ten stan wiedzy złożonym oświadczeniem). Niezależnie jednak od wypłacanej kwoty (i ewentualnego złożenia oświadczenia), w każdym przypadku płatności biernych do podmiotów powiązanych weryfikacja warunków zastosowania preferencyjnej stawki, zwolnienia lub niepobrania podatku dokonana z należytą starannością musi prowadzić do „nieposiadania wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość” ich zastosowania⁴⁰.

Z tego względu, w przypadku podmiotów powiązanych konieczne jest zbadanie wszelkich okoliczności skutkujących kwalifikacją danego podmiotu jako rzeczywistego właściciela.

W przypadku wypłaty do podmiotu powiązanego nie jest więc wystarczające uzyskanie oświadczeń i certyfikatów. Konieczna jest weryfikacja innych dostępnych dokumentów potwierdzających spełnienie każdego elementu definicji, składających się na „wiedzę” płatnika, o której można jednocześnie powiedzieć, że nie uzasadnia przypuszczenia, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania preferencji podatkowej. Są to przykładowo umowy świadczące o posiadaniu substratu majątkowo-osobowego czy sprawozdania finansowe świadczące o władztwie ekonomicznym nad otrzymywanymi należnościami.

4.3. Okoliczności badane w przypadku płatności do podmiotu niepowiązanego

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że poniższe zasady mają zastosowanie wyłącznie, kiedy płatnik i podatnik nie są podmiotami powiązanymi.

³⁶ S. Babiarz (w:) B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, S. Babiarz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX, komentarz do art. 30.

³⁷ Odpowiednio art. 41 ustawy o PIT.

³⁸ Tak też NSA w wyroku z 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20 i w wyroku z 6 października 2023 r. sygn. akt II FSK 1333/22.

³⁹ Odpowiednio art. 41 ust. 15 pkt 2 ustawy o PIT.

⁴⁰ Jest to jedna z przesłanek umożliwiających niepobrание podatku w mechanizmie *pay&refund*. Jej treść wskazuje zakres obowiązków płatnika w weryfikacji warunków zastosowania preferencyjnej stawki podatku (zwolnienia). Należy jednak podkreślić, że nie jest to jedyna przesłanka niepobrания podatku w tym mechanizmie.

Uwzględniając wyżej opisane regulacje, **w takich przypadkach możliwe jest ustalenie faktów koniecznych dla stwierdzenia czy spełniony został warunek rzeczywistego właściciela w oparciu o badanie określonego zakresu okoliczności, tj. w oparciu o uzyskany od podatnika certyfikat rezydencji i jego oświadczenie o spełnieniu warunku rzeczywistego właściciela.**

Powyższe nie oznacza jednak, że płatnik nie jest zobowiązany do dochowania należytej staranności w ocenie uzyskanych dokumentów pod względem formalnym, tj. przykładowo do weryfikacji okresu, na jaki zostały wydane czy weryfikacji ich formy (tj. do działania zgodnie ze standardem omówionym w pkt 5 Objasnień).

Jednocześnie, powyższe nie oznacza braku możliwości udowodnienia przez organ podatkowy na podstawie szerszego zakresu okoliczności, że warunek rzeczywistego właściciela nie został spełniony. Oznacza to jedynie, że niezbadanie przez płatnika szerszego zakresu okoliczności dla stwierdzenia możliwości zastosowania preferencji nie świadczy o niedochowaniu przez niego należytej staranności (także kiedy w wyniku takiego szerszego badania przeprowadzonego przez organ podatkowy ustalono, że warunek rzeczywistego właściciela nie był spełniony, a preferencja podatkowa została zastosowana w sposób nieuprawniony).

4.4. Szczególne przypadki okoliczności badanych w celu weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela

4.4.1. Okoliczności badane przez płatnika technicznego

W przypadku płatnika technicznego weryfikacja spełnienia warunku rzeczywistego właściciela także jest dokonywana w oparciu o enumeratywnie określoną listę dokumentów. Jest to konsekwencją uwzględnienia podejścia przyjętego przez ustawodawcę i wyrażonego m.in. w art. 30 §5b czy §5c Ordynacji podatkowej, zakładającego ograniczenie w określonych przypadkach winy płatnika technicznego ze względu na nieprzekazanie informacji bądź przekazanie nieprawdziwych informacji przez inne podmioty. Podejście to wynika ze specyficznego położenia płatnika technicznego, który ze względu na swoją czysto techniczną funkcję i brak bezpośredniej relacji z odbiorcami płatności ma ograniczony dostęp do informacji na ich temat. Ponadto, uwzględnia ono wynikającą z obowiązku implementacji dyrektywy FASTER konieczność dalszego dostosowania w perspektywie 5 lat zakresu informacji weryfikowanych przez tego rodzaju podmioty⁴¹. Zarówno bowiem zakres podmiotowy jak i przedmiotowy tej dyrektywy odpowiada działalności i związanych z nią obowiązkom w zakresie podatku u źródła uregulowanych w polskich ustawodawstwie poprzez instytucję płatnika technicznego. Dyrektywa ta dotyczyć będzie bowiem obowiązków tzw. pośredników finansowych (enumeratywnie określonych instytucji) w zakresie procedury zwolnienia wszelkiej nadwyżki podatku u źródła (rozumianej jako różnica między stawką krajową a wynikającą z właściwego UPO lub szczególnych przepisów krajowych), która może zostać pobrana przez państwo członkowskie:

- od dywidend z akcji znajdujących się w obrocie publicznym oraz,
- od odsetek od obligacji znajdujących się w obrocie publicznym wypłacanych zarejestrowanym właścicielom będącym rezydentami do celów podatkowych poza tym państwem członkowskim (w określonych przypadkach).

⁴¹ Dyrektywa została przyjęta 10 grudnia 2024 r. Obecnie trwają prace implementacyjne, w tym umożliwiające techniczną realizację postanowień dyrektywy.

Konsekwentnie, omawiane ograniczenie odnosi się jedynie do obowiązków określonych podmiotów jako płatników technicznych. Pojęcie płatnika technicznego dotyczy wyłącznie wypłat należności z tytułu:

- odsetek od papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych, wypłacanych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT,
- przychodów wymienionych w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, b, e oraz g ustawy o CIT, uzyskanych z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych,

które dokonywane są za pośrednictwem podmiotów prowadzących te rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze⁴².

W przypadku podmiotów prowadzących takie rachunki tylko w odniesieniu do wypłat ww. należności weryfikacja warunków zastosowania preferencji podatkowej w oparciu o poniższą enumeratywnie określoną listę dokumentów jest wystraszająca dla dochowania obowiązku należytej staranności.

Lista dokumentów obejmuje:

1. dla weryfikacji prawa do preferencji podatkowej w odniesieniu do osoby fizycznej:

a) nieprowadzącej działalności gospodarczej:

- certyfikat rezydencji podatkowej;

b) prowadzącej działalność gospodarczą:

- certyfikat rezydencji podatkowej,
- oświadczenie rzeczywistego właściciela, wskazujące, że odbiorca poświadcza spełnienie warunków, o których mowa w art. 5a pkt 33d ustawy PIT.

2. w pozostałych przypadkach w odniesieniu do podatników podlegających przepisom ustawy o CIT:

a) dla weryfikacji prawa do zastosowania preferencji wynikającej z UPO:

- certyfikat rezydencji podatkowej,
- oświadczenie rzeczywistego właściciela wskazujące, że odbiorca poświadcza spełnienie warunków, o których mowa w art. 4a pkt 29 ustawy CIT,
- dokumenty potwierdzające spełnienie warunku powiązań kapitałowych (jeśli występuje);

b) dla weryfikacji prawa do zastosowania zwolnienia z art. 6 ust. 1 pkt 10a i pkt 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT:

- certyfikat rezydencji podatkowej,
- oświadczenie rzeczywistego właściciela wskazujące, że odbiorca poświadcza spełnienie warunków, o których mowa w art. 4a pkt 29 ustawy CIT,
- oświadczenie o spełnieniu warunków, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a albo pkt 11a albo art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT (tj. warunków z art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a i d-f ustawy CIT);

⁴² Odpowiednio art. 41 ust. 10 ustawy o PIT.

c) dla weryfikacji prawa do zastosowania zwolnienia z art. 22 ust. 4 / art. 21 ust. 3 ustawy o CIT:

- certyfikat rezydencji podatkowej (w przypadku nierezydenta),
- oświadczenie rzeczywistego właściciela, wskazujące, że odbiorca poświadcza spełnienie warunków, o których mowa w art. 4a pkt 29 ustawy CIT,
- dokumenty potwierdzające spełnienie warunku powiązań kapitałowych,
- oświadczenie o spełnieniu przesłanek z art. 22 ust. 4 / art. 21 ust. 3 ustawy CIT.

Przy czym, na potrzeby weryfikacji złożonych przez podatnika oświadczeń, o których mowa wyżej (w pkt 2 lit. a i c), płatnik techniczny musi sprawdzić, czy na podstawie:

- wyciągu z rejestru handlowego odbiorcy należności,
- ostatniego sprawozdania finansowego wraz z opinią biegłego rewidenta (kiedy taka opinia jest sporządzana)

- nie wynikają okoliczności sprzeczne ze złożonymi oświadczeniami.

Ponadto, w każdym przypadku za brakiem prawa do zastosowania zwolnienia lub preferencyjnej stawki na podstawie dyrektyw lub UPO nie mogą przemawiać informacje posiadane przez płatnika na temat danego klienta w związku z procedurą Know-Your-Customer⁴³.

Jednocześnie, w związku z obowiązującym wyłączeniem⁴⁴ stosowania mechanizmu pay&refund w zakresie art. 26 ust. 2c ustawy o CIT⁴⁵, w okresie jego obowiązywania wyłączone są także obowiązki informacyjne emitenta (art. 26 ust. 2ca ustawy o CIT⁴⁶) i płatnika technicznego (art. 26 ust. 2ed ustawy o CIT⁴⁷) polegające odpowiednio na przekazaniu informacji o występowaniu powiązań i przekroczeniu kwoty 2 000 000 złotych oraz ustaleniu tych okoliczności.

4.4.2. Okoliczności badane przez OZZ

Ze względu na specyfikę działalności zbiorowego zarządu i jej prawne umocowanie oraz funkcjonowanie powszechnego system nadzoru państwowego nad taką działalnością, gwarantującego rzetelność i spełnienie standardów przez daną organizację zbiorowego zarządzania, zasadne jest przyjęcie zakresu badanych okoliczności, który jest adekwatny do modelu i standardów współpracy pomiędzy organizacjami zbiorowego zarządzania.

Mając na uwadze powyższe, w odniesieniu do płatności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania krajowa organizacja zbiorowego zarządzania, działając jako płatnik wypłacający należności licencyjne, jest zobowiązana do uzyskania:

- oryginału certyfikatu rezydencji podatkowej lub jego kopii (w przypadkach, gdy dopuszcza to ustawa o CIT oraz ustawa o PIT) kontrahenta, oraz

⁴³ Tj. w ramach środków bezpieczeństwa finansowego przewidzianych ustawą z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. 2023 poz. 1124, z późn. zm.).

⁴⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2022 r. w sprawie wyłączenia obowiązku poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2025 r., poz. 232); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2022 r. w sprawie wyłączenia obowiązku poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2025 poz. 659).

⁴⁵ Odpowiednio art. 41 ust. 12 ustawy o PIT.

⁴⁶ Odpowiednio art. 41 ust. 4da ustawy o PIT.

⁴⁷ Odpowiednio art. 41 ust. 12d ustawy o PIT.

- oświadczenia kontrahenta, że jest podmiotem uznanym za organizację zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi za granicą w państwie swojej siedziby.

W odniesieniu do wypłat należności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania weryfikacja warunków zastosowania preferencji podatkowej w oparciu o powyższą enumeratywnie określoną listę dokumentów jest wystraszająca dla dochowania obowiązku należytej staranności.

5. Standard badania możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku

Istotnym, a odrębnym aspektem jest, czy w konkretnym przypadku badanie okoliczności świadczących o spełnieniu warunku rzeczywistego właściciela zastało przeprowadzone w standardzie odpowiadającym należytej staranności. Standard ten zależy bowiem, zgodnie z ustawą, od charakteru, skali działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązań płatnika z podatnikiem i w konsekwencji jest odmienny dla indywidualnego przypadku. Fakt powiązania podmiotów wpływa zatem także na standard badania należytej staranności.

Przykład 5

Zarówno podmiot A jak i podmiot B dokonują płatności z tytułu korzystania z licencji do podmiotu niepowiązanego C. Zarówno więc podmiot A i podmiot B są zobowiązane do badania certyfikatu rezydencji oraz oświadczenia podatnika o spełnieniu warunku rzeczywistego właściciela dla weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela (przykład nie dotyczy pozostałych warunków zastosowania preferencji). Podmiot A dokonuje wielu tego rodzaju płatności rocznie. Podmiot B dokonuje jednej takiej płatności rocznie. W obu przypadkach podmiot C jednorazowo przedstawił nieprawidłowy certyfikat rezydencji, który co prawda dotyczył odpowiedniego okresu i wskazywał właściwy organ wydający, jednak nie zawierał kompletnych danych. Niezależnie od tego, że oba podmioty poddały badaniu wymagane od nich okoliczności w celu weryfikacji warunku rzeczywistego właściciela, to inaczej zostanie oceniony pod kątem dochowania należytej staranności w tym badaniu podmiot A, który miał wielokrotnie możliwość wystąpienia o przedłożenie aktualnego certyfikatu, a inaczej podmiot B, który nie miał takiej możliwości.

6. Szczególne przypadki badania warunku rzeczywistego właściciela

6.1. Wstęp

Fakultatywnie, płatnik lub podatnik może zastosować preferencję podatkową na podstawie szczególnych okoliczności, takich jak np. statusu rzeczywistego właściciela innego podmiotu niż odbiorca należności. Ponieważ jest to opcja dla płatnika lub podatnika, zastosowanie się do Objaśnień w tym zakresie polega na odpowiednim wskazaniu w deklaracjach (informacjach) podatkowych lub wnioskach podmiotu, którego status rzeczywistego właściciela stanowi podstawę preferencji. W innym przypadku nie jest możliwe wskazanie, że płatnik lub podatnik zastosował się do Objaśnień w sposób, o którym mowa w art. 14n §4 Ordynacji podatkowej, tj. nie jest możliwe twierdzenie, że uzyskano na ich podstawie ochronę prawną. Odpowiednie wyjaśnienia w tym zakresie zawierają broszury do konkretnych formularzy.

Podkreślenia wymaga, że do zastosowania żadnej z poniższych koncepcji nie jest zobligowany organ podatkowy.

6.2. LTA

Klauzula „look-through approach” (klauzula LTA) wywodzi się z rozumienia klauzuli rzeczywistego właściciela i jest wprost wyrażona w komentarzu do MK OECD. Możliwość jej stosowania jest także akceptowana przez krajowe sądy administracyjne⁴⁸, a w przypadku zwolnień dyrektywowych także przez TSUE⁴⁹. W praktyce pozwala ona płatnikowi wypłacającemu należności na zastosowanie zwolnienia lub obniżonej stawki podatku nawet jeżeli rzeczywisty właściciel tej należności nie jest jej bezpośrednim odbiorcą, a jest ona mu przekazywana przez pośredników. Stosowanie koncepcji LTA na etapie wypłaty należności jest opcją dla płatnika.

Płatnik przed zastosowaniem LTA powinien, w ramach należytej staranności, ustalić:

- 1) rzeczywistego właściciela należności;
- 2) czy rzeczywisty właściciel rozpoznaje w swoim kraju przychód podatkowy z tytułu otrzymanej należności;
- 3) czy płatności przekazywane w łańcuchu podmiotów są rodzajowo tożsame;
- 4) czy spełnione są warunki przewidziane dla danej preferencji podatkowej, omówione w dalszych częściach objaśnień.

Rodzajowa tożsamość płatności oznacza sytuację, w której należność wypłacana przez polskiego płatnika jest następnie przekazywana w łańcuchu płatności do rzeczywistego właściciela pod tym samym tytułem. Przykładowo, jeżeli płatnik wypłaca pośrednikowi należność tytułem odsetek to także w postaci odsetek powinny one zostać przekazane ich rzeczywistemu właścicielowi. Zastosowania LTA nie wyklucza natomiast brak tożsamości kwotowej, tj. okoliczność, że wypłacona należność nie została w całości przekazana przez pośrednika rzeczywistemu właścicielowi.

Stosując koncepcję LTA należy zwrócić uwagę czy ma to miejsce na gruncie Dyrektyw PS i IR czy na gruncie UPO. Wynika to bowiem z faktu, że cele i zakres podmiotowy dyrektyw oraz UPO wykazują pewne istotne różnice. Dlatego też stosowanie LTA musi te różnice uwzględniać, co znalazło odzwierciedlenie w przedstawionych poniżej wyjaśnieniach.

Jednocześnie, należy wskazać, że różnice te przekładają także odrębność przesłanek zastosowania LTA na dyrektywach i na UPO. Oznacza to przykładowo, że kiedy nie jest możliwe zastosowanie LTA w odniesieniu do Dyrektywy PS zasadnym jest zweryfikowanie możliwości stosowania i ewentualne zastosowanie LTA w odniesieniu do odpowiednich UPO.

6.2.1. LTA a dywidenda na gruncie dyrektywy PS

Oprócz okoliczności, o których mowa w pkt. 4.1 płatnik powinien ustalić łańcuch podmiotów w ramach którego dywidenda jest przekazywana do rzeczywistego właściciela oraz czy spełnione są przesłanki z art. 22 ust. 4-4d ustawy o CIT. Ponadto w przypadku stosowania tego zwolnienia, na zasadzie koncepcji LTA, każdy z podmiotów w łańcuchu płatności powinien:

⁴⁸ Zob. wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1588/20, z 11 marca 2015 r. (sygnatury: II FSK 212-215/13), 18 kwietnia 2023 roku (sygnatury: II FSK 2524-2525/20, 2782/20 i 400/21) i 11 czerwca 2024 r. (sygn. II FSK 1161/21).

⁴⁹ W przypadku dyrektywy PS zob. wyrok TSUE z 26 lutego 2019 r. w połączonych sprawach C-116/16 i 117/16, pkt 111 i 113, w odniesieniu zaś do dyrektywy IR zob. wyrok TSUE z 26 lutego 2019 r. w połączonych sprawach C-115/16, 118/16, 119/16 i 299/16, pkt 94.

- 1) podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, na terytorium RP, państwa członkowskiego UE lub w innym państwie należącym do EOG (art. 22 ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT);
- 2) nie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT);
- 3) stanowić spółkę w rozumieniu art. 4a pkt 21 ustawy o CIT lub jeden z podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy o CIT lub jeden z podmiotów, do których przepisy ust. 4-4b stosuje się odpowiednio (art. 22 ust. 4 pkt 2, ust. 4c i ust. 6 ustawy o CIT);
- 4) posiadać nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę (tzw. przesłanka bezpośredniego posiadania udziałów) (art. 22 ust. 4 pkt 3 w zw. art. 22 ust. 4a-4b ustawy o CIT);
- 5) posiadać tytułem własności udziały (akcje) z tytułu których dywidenda jest wypłacana (art. 22 ust. 4d ustawy o CIT).

Warunek bezpośredniego posiadania udziałów jest spełniony, gdy wszystkie podmioty w łańcuchu płatności kaskadowo spełniają ten warunek w kolejnej spółce w łańcuchu. Wówczas każda kolejna spółka otrzymująca dywidendę powinna spełniać warunek bezpośredniego posiadania udziałów względem kolejnej spółki wypłacającej, a nie względem pierwszej spółki wypłacającej.

Ponadto, zastosowanie koncepcji LTA przez płatnika nie może pozostawać w sprzeczności z celami dyrektywy PS. Brak sprzeczności zachodzi w jednej z następujących sytuacji:

- rzeczywistym właścicielem dywidendy jest podmiot z UE lub EOG lub
- dywidenda jest co najmniej jednokrotnie opodatkowana na terytorium UE lub EOG.

Przykład 6

Jedynym udziałowcem polskiej spółki (spółka X) jest francuska spółka (spółka Y), a jedynym udziałowcem spółki Y jest spółka niemiecka (spółka Z). Spółka X wypłaca dywidendę spółce Y, która następnie jest przekazywana spółce Z, która jest jej rzeczywistym właścicielem. Spółka X ustaliła, że spółka Z jest rzeczywistym właścicielem wypłacanej należności w rozumieniu art. 4a pkt 29 ustawy o CIT oraz że ta należność zostanie jej przekazana także w postaci dywidendy. Spółka X ustaliła także, że spółka Z wykaże uzyskaną należność jako przychód zwolniony w swoim zeznaniu podatkowym. Ponadto spółka X ustaliła, że na każdym etapie łańcucha płatności warunki zwolnienia wynikające z przepisów 22 ust. 4-4d ustawy o CIT są spełnione.

Polska spółka, decydując się na zastosowanie LTA, będzie mogła w stosunku do wypłacanej należności zastosować zwolnienie wynikające z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

Przykład 7

Spółka hiszpańska w formie sociedad anónima (spółka X) posiada w niemieckiej spółce w formie aktiengesellschaft (spółka Y) tytułem własności 15% udziałów nieprzerwanie przez okres trzech lat. Spółka Y posiada tytułem własności nieprzerwanie przez okres dwóch lat 10% udziałów w polskiej spółce (spółka Z). Spółka Z wypłaca dywidendę na rzecz spółki Y, która z kolei wypłaca odsetki na rzecz spółki X.

Mając na uwadze, iż spółka Y jest pośrednikiem, a płatność pomiędzy spółkami Z-Y (dywidenda) w porównaniu do relacji spółek Y-X (odsetki) zmieniła swój charakter, nie jest możliwe zastosowanie LTA w stosunku do spółki X. Spółka Z nie może zastosować zwolnienia, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

Przykład 8

Polska spółka dokonuje wypłaty dywidendy do swojej niemieckiej spółki-matki. Większościowym udziałowcem niemieckiej spółki jest spółka z kraju niebędącego krajem członkowskim UE i będącego rzeczywistym właścicielem dywidendy. Mniejszościowym udziałowcem spółki niemieckiej jest spółka francuska, uzyskująca dywidendę od spółki niemieckiej. Spółka francuska rozpoznaje uzyskany w ten sposób przychód jako zwolniony. Jednocześnie jedynymi udziałowcami spółki francuskiej są osoby fizyczne, do których wypłata dywidendy jest opodatkowana podatkiem u źródła. Polska spółka może zastosować zwolnienie z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, w odniesieniu do części dywidendy, która zostanie przekazana do spółki francuskiej bez badania statusu rzeczywistego właściciela takiej spółki.

LTA pozwala więc na gruncie dyrektywy PS na zastosowanie zwolnienia z opodatkowania do części płatności, w sytuacji, gdy płatność dokonywana jest co prawda poprzez pośrednika – podmiot niebędący rzeczywistym właścicielem, ale zastosowanie zwolnienia do części płatności nie skutkuje konsekwencjami podatkowymi sprzecznymi z celami dyrektywy PS, tj. w odniesieniu do tej części płatności nie występuje nieopodatkowana wypłata poza granice UE przy braku jej rzeczywistego właściciela w granicach UE. Odpowiednio, na gruncie zwolnienia z dyrektywy PS nie jest konieczne badanie statusu rzeczywistego właściciela podmiotu uzyskującego płatność na kolejnym etapie łańcucha, jeśli podmiot ten dokonuje wypłaty podzielonego zysku podlegającego opodatkowaniu WHT (w tym niekorzystających ze zwolnienia na podstawie UPO).

Przykład 9

Spółka izraelska (spółka X) posiada przez okres dwóch lat 100% udziałów w spółce holenderskiej (spółka Y). Spółka Y posiada również przez okres dwóch lat 10% udziałów w polskiej spółce (spółka Z). Spółka X jest rzeczywistym właścicielem dywidendy, natomiast spółka Y pośrednikiem. Spółka Z wypłaca dywidendę na rzecz spółki Y, która następnie przekazuje ją na rzecz spółki X. Wypłacana dywidenda jest zwolniona z opodatkowania na poziomie spółki Y w Holandii na podstawie przepisów będących implementacją dyrektywy PS w tym państwie. Wypłata dywidendy ze spółki Y na rzecz spółki X jest zwolniona z opodatkowania u źródła w Holandii.

W powyższym przykładzie spółka Z nie może zastosować zwolnienia z podatku u źródła, na zasadzie LTA, ponieważ nie jest spełniona żadna z następujących przesłanek:

- rzeczywisty właściciel dywidendy nie znajduje się na terytorium UE (EOG),
- wypłata dywidendy nie jest co najmniej jednokrotnie opodatkowana na terytorium UE (EOG).

Rzeczywistym właścicielem jest spółka X mającą siedzibę poza terytorium UE (EOG). Ponadto w związku ze zwolnieniem z podatku u źródła obowiązującym w Holandii na wypłaty dywidendy również do państw pozaunijnych, łańcuch płatności dywidendy w ramach UE nie jest co najmniej jednokrotnie opodatkowany.

Przykład 10

Polska spółka-córka wypłaca dywidendę do niemieckiej spółki-matki posiadającej 100% udziałów, niebędącej rzeczywistym właścicielem dywidendy. Większościowym udziałowcem spółki niemieckiej jest spółka brytyjska. Ponadto udziałowcem niemieckiej spółki jest także spółka francuska, posiadająca pozostałe udziały (mniejszościowy udziałowiec spółki niemieckiej).

Polska spółka nie może więc zastosować zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT do całości kwoty wypłacanej do spółki niemieckiej. Jednakże spółka francuska otrzyma dywidendę wypłaconą przez spółkę niemiecką i będzie jej rzeczywistym właścicielem. Polska spółka może więc zastosować zwolnienie do części kwoty wypłacanej dywidendy, proporcjonalnie do kwoty w jakiej pozostaje kwota dywidendy, do jakiej wypłaty uprawniona jest spółka francuska do całej dywidendy wypłacanej przez spółkę niemiecką. W przypadku braku uprzywilejowanych udziałów w spółce niemieckiej będzie to kwota odpowiadająca procentowemu udziałowi spółki francuskiej w spółce niemieckiej.

6.2.2. LTA a odsetki i należności licencyjne na gruncie dyrektywy IR.

Oprócz okoliczności, o których mowa w pkt. 2 Objaśnień, płatnik powinien ustalić łańcuch podmiotów w ramach którego odsetki (należności licencyjne) są przekazywane do rzeczywistego właściciela oraz spełnienie warunków z art. 21 ust. 3-6 ustawy o CIT.

Po pierwsze żaden z podmiotów w łańcuchu nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (art. 21 ust. 3c ustawy o CIT). Płatnik chcąc zastosować LTA powinien zweryfikować czy łańcuch płatności odsetek/należności licencyjnych pomiędzy spółkami z różnych krajów członkowskich nie skutkuje konsekwencjami podatkowymi sprzecznymi z celami dyrektywy IR, tj. czy w każdym państwie członkowskim spełniony jest warunek efektywnego opodatkowania. Płatnik musi zatem badać - w kierunku wykluczenia braku efektywnego opodatkowania - ustawodawstwo państw siedziby pozostałych podmiotów aż do podmiotu będącego BO.

Po drugie, zgodnie z art. 21 ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT uzyskujący odsetki (należności licencyjne) powinien posiadać bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki je wypłacającej (warunek bezpośredniego posiadania udziałów). Warunek bezpośredniego posiadania udziałów jest spełniony, gdy wszystkie podmioty w łańcuchu płatności kaskadowo spełniają warunek bezpośredniego posiadania udziałów w kolejnej spółce w łańcuchu lub stanowią spółki-siostry. Warunek, o którym mowa w art. 21 ust. 3 pkt 1 lit. a i lit. b oraz art. 21 ust. 3a ustawy o CIT będzie spełniony także jeżeli bezpośrednio pomiędzy spółką wypłacającą należności a rzeczywistym właścicielem będzie spełniony warunek bezpośredniego posiadania udziałów lub gdy będą one spółkami-siostrami. Posiadanie udziałów (akcji), o których mowa w tych przepisach, musi wynikać z tytułu własności (art. 21 ust. 3b ustawy o CIT) i muszą one być posiadane nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat (art. 21 ust. 4 i ust. 5 ustawy o CIT).

Przykład 11

Spółka A ma siedzibę w Polsce i wypłaca odsetki do spółki B. Spółka B ma siedzibę w Luksemburgu i przekazuje otrzymane odsetki prawie w całości do spółki C. Spółka B nie ma

udziałów w kapitale spółki A. Spółka C z siedzibą we Francji jest rzeczywistym właścicielem wypłaconych należności. Nie korzysta ona ze zwolnienia od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia i jest spółką-matką dla spółek A i B (posiada 25-procentowe udziały w ich kapitałach).

Spółka A może zastosować w stosunku do podmiotu C zwolnienie z art. 21 ust. 3 ustawy o CIT na zasadzie stosowania LTA.

Przykład 12

Spółka hiszpańska X posiada przez okres dwóch lat 100% udziałów w niemieckiej spółce (spółka Y). Spółka Y posiada również przez okres dwóch lat 100% udziałów w polskiej spółce (spółka Z). Spółka Z wypłaca odsetki na rzecz spółki Y, natomiast spółka Y wypłaca spółce X dywidendę, która jest jej rzeczywistym właścicielem.

Mając na uwadze, że spółka Y jest pośrednikiem, a płatność pomiędzy spółkami X-Y (odsetki) w porównaniu do relacji spółek Y-X (dywidendy) zmieniła swój charakter, nie jest możliwe zastosowanie LTA w stosunku do spółki X z pominięciem spółki Y. Płatnik, spółka Z, nie może zastosować zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT.

Przykład 13

Spółka hiszpańska X posiada przez okres dwóch lat 100% udziałów w luksemburskiej spółce Y. Spółka Y posiada również przez okres dwóch lat 100% udziałów w polskiej spółce (spółka Z). Spółka Z wypłaca odsetki na rzecz spółki Y, która z kolei wypłaca dalej odsetki do spółki X, która jest ich rzeczywistym właścicielem. Spółka hiszpańska korzysta ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

W tym przypadku nie jest możliwe zastosowanie LTA przez spółkę Z, ponieważ spółka X nie spełnia warunku, o którym mowa w art. 21 ust. 3c ustawy o CIT.

Przykład 14

Polska spółka wypłaca 100 odsetek do swojej niemieckiej spółki-matki, w której mniejszościowy udział 25% posiada spółka francuska, a pozostałe udziały posiada spółka brytyjska. Niemiecka spółka uzyskuje także odsetki od pożyczek udzielonych pozostałym spółkom-córkom: spółce czeskiej i rumuńskiej, a wszystkie pożyczki finansowane są z pożyczek udzielonych przez jej udziałowców. Jednocześnie, spółka niemiecka nie jest rzeczywistym właścicielem uzyskanych odsetek m. in. ze względu na zobowiązanie do spłaty odsetek od pożyczek udzielonych przez jej udziałowców i brak innych źródeł finansowania umożliwiających taką spłatę (przy czym spółka ta nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w zakresie takich pożyczek). Z okoliczności faktycznych nie wynika jednak, aby pożyczka udzielona polskiej spółce została udzielona przez któregoś z udziałowców za pośrednictwem spółki niemieckiej, niezależnie od funduszy, z których finansowane są pożyczki do pozostałych spółek-córek. Jednocześnie, koszty ryzyka związanego z działalnością spółki niemieckiej ponoszone są przez spółkę brytyjską (np. koszty odpowiedniej kadry, analiz, zabezpieczenia).

W takim przypadku nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 3 ustawy o CIT do wypłaty z Polski, niezależnie od tego, czy francuska spółka jest rzeczywistym właścicielem

płatności, którą otrzyma od spółki niemieckiej. Nie jest bowiem możliwe jednoznaczne prześledzenie łańcucha płatności takiej wypłaty.

6.2.3. LTA a dywidendy na gruncie UPO.

Niezależnie od okoliczności, o których mowa w pkt 6.2 Objaśnień, płatnik powinien ustalić, czy warunki do zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku wynikające z danej UPO są spełnione. UPO przewidują trzy różne warianty w zakresie warunku posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w spółce wypłacającej dywidendę.

Wariant 1: konieczność bezpośredniego posiadania udziałów – UPO wymaga, aby rzeczywisty właściciel posiadał udziały bezpośrednio w spółce wypłacającej dywidendę.

Przykład 15

Spółka X z jurysdykcji X posiada 100% udziałów w Y. Spółka Y z jurysdykcji Y posiada również 100% udziałów w polskiej sp. z o.o. (A). Spółka A wypłaca dywidendę na rzecz spółki Y, która z kolei wypłaca dywidendę do X. UPO pomiędzy Polską a Y zawiera wymóg bezpośredniego posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w kapitale spółki wypłacającej dywidendę. Spółka X jest rzeczywistym właścicielem dywidendy UPO pomiędzy Polską a X przewiduje dwie stawki WHT w przypadku wypłaty dywidend: 5% w przypadku bezpośredniego posiadania udziałów oraz 15% w pozostałych przypadkach.

Spółka A stosuje UPO pomiędzy Polską a X, gdzie znajduje się spółka będąca rzeczywistym właścicielem dywidendy. Z uwagi jednak na fakt, iż spółka X nie posiada bezpośrednio udziałów w spółce A, nie jest możliwe zastosowanie stawki 5%, lecz 15%.

Wariant 2: możliwość bezpośredniego lub pośredniego posiadania udziałów – UPO dopuszcza zarówno bezpośrednio, jak i pośrednie posiadanie udziałów w spółce wypłacającej dywidendę przez rzeczywistego właściciela.

Przykład 16

Spółka X z jurysdykcji X posiada 100% udziałów w Y. Spółka Y z jurysdykcji Y posiada również 100% udziałów w polskiej sp. z o.o. (A). Spółka A wypłaca dywidendę na rzecz spółki Y, która z kolei wypłaca dywidendę do X. Rzeczywistym właścicielem dywidendy jest X. UPO pomiędzy Polską a Y zawiera wymóg bezpośredniego lub pośredniego posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w kapitale spółki wypłacającej dywidendę. UPO pomiędzy Polską a X przewiduje dwie stawki WHT w przypadku wypłaty dywidend: 5% w przypadku bezpośredniego lub pośredniego posiadania udziałów oraz 15% w pozostałych przypadkach.

Spółka A stosuje UPO pomiędzy Polską a X, gdzie znajduje się spółka będąca rzeczywistym właścicielem dywidendy. Z uwagi jednak na fakt braku wymogu bezpośredniego udziałów (UPO dopuszcza również pośrednie posiadanie) w spółce A przez X, możliwe jest zastosowanie stawki 5%.

Wariant 3: UPO nie zawiera wzmianki o charakterze posiadania udziałów – UPO nie precyzuje, czy udziały muszą być posiadane bezpośrednio czy pośrednio przez rzeczywistego właściciela.

Przykład 17

Spółka X z jurysdykcji X posiada 100% udziałów w Y. Spółka Y z jurysdykcji Y posiada również 100% udziałów w polskiej sp. z o.o. (A). Spółka A wypłaca dywidendę na rzecz spółki Y, która

z kolei wypłaca dywidendę do X. UPO pomiędzy Polską a Y nie precyzuje czy udziały muszą być posiadane bezpośrednio lub pośrednio posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w kapitale spółki wypłacającej dywidendę. UPO pomiędzy Polską a X przewiduje dwie stawki WHT w przypadku wypłaty dywidend: 5% w przypadku bezpośredniego lub pośredniego posiadania udziałów oraz 15% w pozostałych przypadkach.

Spółka A stosuje UPO pomiędzy Polską a X, gdzie znajduje się spółka będącą rzeczywistym właścicielem dywidendy. Z uwagi jednak na fakt braku wymogu bezpośredniego udziałów w spółce A przez X, możliwe jest zastosowanie stawki 5%.

6.2.4. LTA a odsetki i należności licencyjne na gruncie UPO.

Niezależnie od okoliczności, o których mowa w pkt 6.2 Objasnień, płatnik powinien ustalić, czy warunki do zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku wynikające z danej UPO są spełnione. W przypadku odsetek i należności licencyjnych UPO nie przewiduje warunku posiadania udziałów przez rzeczywistego właściciela w podmiocie wypłacającym.

Przykład 18

Spółka brytyjska (spółka X) posiada 100% udziałów w spółce kanadyjskiej (spółka Y). Spółka Y posiada również 100% udziałów w polskiej spółce (spółka Z). Spółka Z wypłaca odsetki na rzecz spółki kanadyjskiej, która z kolei wypłaca dalej te odsetki do spółki brytyjskiej, która jest jej rzeczywistym właścicielem i rozpoznaje z tego tytułu przychód. Płatność nie zmieniła swojego charakteru i jest ona wykazywana przez rzeczywistego właściciela w swoim państwie jako przychód.

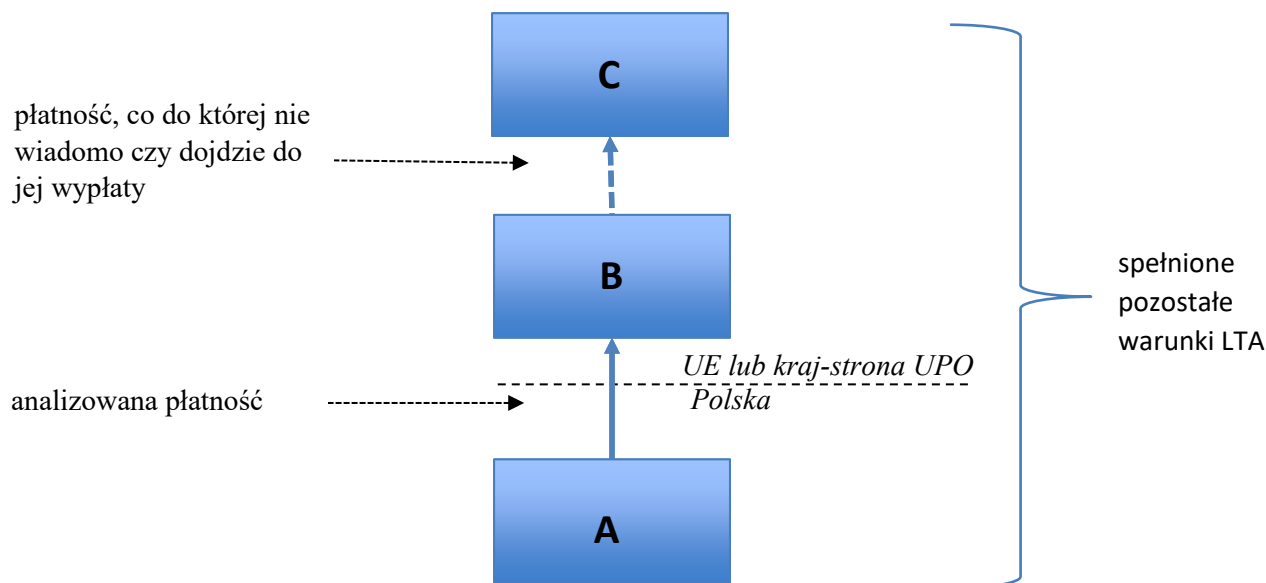
Spółka Z - jako płatnik - może, stosując koncepcję LTA, pobrać podatek według obniżonej stawki przewidzianej w polsko-brytyjskiej UPO.

6.3. Rozszerzony zakres podmiotowy badania warunku rzeczywistego właściciela

6.3.1. Płatności mogące podlegać analizie pod kątem zastosowania preferencji na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania

Niekiedy podmiot uzyskujący płatność nie jest jej BO, a jednocześnie nie jest możliwe zastosowanie LTA wyłącznie ze względu na brak wiedzy co do dalszej płatności, tj. spełnione są pozostałe warunki LTA, jednak nie jest wiadome czy dojdzie do przekazania płatności przez podmiot, do którego płatność jest wypłacana. Niekiedy oba podmioty - podmiot otrzymujący płatność (podmiot B w schemacie poniżej) oraz podmiot, do którego płatność ta miałaby zostać przekazana (podmiot C w schemacie poniżej) - mają siedzibę na terytorium objętym jednym systemem prawnym będącym źródłem preferencji, tj. w przypadku płatności objętych dyrektywą na terytorium UE, a w przypadku UPO w państwie będącym stroną UPO. Kiedy zachodzą obie te okoliczności polski płatnik (podmiot A w schemacie poniżej) może zweryfikować zasadność zastosowania preferencji podatkowej na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania rzeczywistego właściciela.

Schemat 2: płatność mogąca podlegać analizie pod kątem zastosowania preferencji na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania rzeczywistego właściciela



Podsumowując, jeżeli:

- (i) A nie może zastosować do płatności do B preferencji wyłącznie ze względu na brak statusu BO podmiotu B;
- (ii) C spełnia wobec B warunek kaskadowego posiadania udziałów z LTA;
- (iii) gdyby doszło do wypłaty płatności przez podmiot B do podmiotu C (dalej: **hipotetyczna płatność**) zachowany byłby warunek tożsamości płatności w rozumieniu LTA;
- (iv) C ma siedzibę na obszarze objętym tą samą preferencją, co wskazana w pkt. (i);
- (v) forma prawna C uzasadniałaby zastosowanie tej preferencji, gdyby zastosowanie miało LTA,

to uzasadnione jest rozważenie przez polskiego płatnika zastosowanie preferencji (preferencyjnej stawki, zwolnienia lub niepobrania podatku) na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania rzeczywistego właściciela. Polski płatnik będzie mógł przyjąć, że jest spełniony warunek BO dla zastosowania tej preferencji, kiedy w takich okolicznościach spełnione będą przesłanki opisane w pkt. 6.3.2.

Jak zostało wskazane, zastosowanie preferencji do płatności wypłacanej z Polski na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania rzeczywistego właściciela jest możliwe wyłącznie, kiedy podmiot C ma siedzibę na tym samym obszarze co odbiorca płatności (podmiot B). **W przypadku braku przekazania płatności przychód wykazywany jest wyłącznie przez podmiot B i nie jest wiadome czy podmiot C wykaże przychód w skutek tej płatności. Nie jest więc możliwe zastosowanie przepisów wynikających z innej regulacji niż dotyczącej podwójnego opodatkowania przychodu wykazywanego przez podmiot B.** Oznacza, że w przypadku spółek położonych w różnych krajach zastosowanie tej koncepcji możliwe jest wyłącznie dla celów preferencji mającej swoje źródło w dyrektywie. Zastosowanie analizowanej koncepcji dla celów preferencji wynikającej z UPO możliwe jest wyłącznie, kiedy wszystkie spółki, których cechy brane są pod uwagę dla stwierdzenia spełnienia warunku rzeczywistego właściciela, znajdują się w państwie, którego rezydentem jest podmiot otrzymujący płatność (podmiot B).

Na podstawie niniejszych objaśnień nie jest jednak możliwe dowodzenie spełnienia warunku rzeczywistego właściciela w oparciu o rozszerzony zakres podmiotowy badania tego warunku w odniesieniu do podmiotu innego niż podmiot, do którego płatność została wypłacona.

6.3.2. Przesłanki spełnienia warunku rzeczywistego właściciela na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania

Dla spełnienia warunku rzeczywistego właściciela na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania konieczne jest wykazanie, że w sytuacji opisanej w pkt. 6.3.1.:

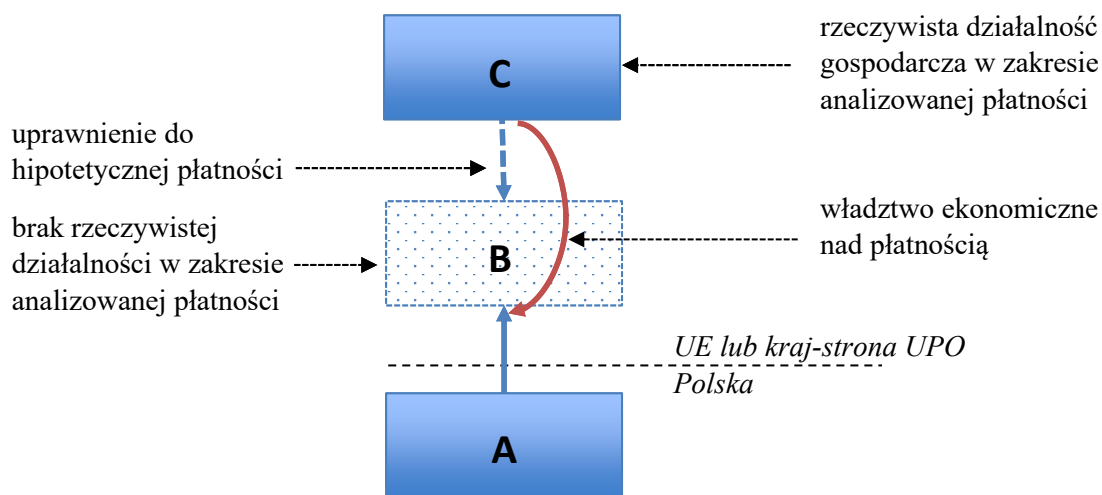
- a) istnieją okoliczności umożliwiające badanemu podmiotowi (podmiotowi C) żądanie od podmiotu, który płatność tę uzyska (od podmiotu B), aby ten ją przekazał, tj. podmiot B nie jest jej BO ze względu na uprawnienia podmiotu C (dalej jako: **przesłanka pośrednika ze względu na hipotetyczną płatność**) [krok 1];
- b) badany podmiot (podmiot C) może samodzielnie decydować o przeznaczeniu danej płatności „z poziomu” podmiotu uzyskującego przychód (podmiotu B) oraz prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w zakresie tej płatności, tj. **badany podmiot jest BO analizowanej płatności** [krok 2].

Należy przy tym podkreślić, że powyższe okoliczności są ze sobą powiązane i wzajemnie zależne.

Schemat 3: elementy badane na potrzeby rozszerzonego badania podmiotowego

[krok 1]

[krok 2]



Przykładem struktury, w której może być uzasadnione zastosowanie rozszerzonego badania podmiotowego warunku rzeczywistego właściciela jest tworzenie na tym samym obszarze spółek celowych ze względów gospodarczych (np. dla odseparowania ryzyka).

krok 1: przesłanka pośrednika ze względu na hipotetyczną płatność

W pierwszym kroku należy zweryfikować czy podmiot uzyskujący płatność (podmiot B) nie jest BO i czy ma to miejsce ze względu na uprawnienia podmiotu badanego pod kątem warunku BO (podmiotu C). Oznacza to weryfikację czy istnieją okoliczności świadczące o tym, że podmiot B w zakresie analizowanej płatności: jest pośrednikiem i nie uzyskuje jej dla własnej korzyści oraz nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej. Taką okolicznością będzie przykładowo umowa pożyczki (zawarta z podmiotem C) na warunkach odpowiadających umowie pożyczki stanowiącej podstawę wypłaty należności odsetkowej do podmiotu uzyskującego płatność (podmiotu B) czy posiadanie (przez podmiot C) udziałów umożliwiających samodzielne podjęcie decyzji o wypłacie dywidendy (połączone z brakiem samodzielności w podjęciu decyzji co do przeznaczania otrzymanej płatności odsetkowej / dywidendy po stronie podmiotu B ze względu na nieprowadzenie przez niego rzeczywistej działalności gospodarczej).

Przykład 19 - przesłanki spełnienia warunku rzeczywistego właściciela na podstawie rozszerzonego zakresu podmiotowego badania:

Przykład A krok 1

Polski płatnik (podmiot A) wypłaca odsetki do spółki B będącej spółką państwa członkowskiego UE i 100% udziałowcem polskiego płatnika. Spółka B nie dysponuje własnymi środkami, a pożyczka udzielona polskiemu płatnikowi została udzielona wyłącznie z pożyczki udzielonej przez spółkę C. Z tytułu tej pożyczki spółka B jest zobowiązana do spłaty odsetek do spółki C, także będącej spółką w państwa członkowskiego UE i 100% udziałowcem spółki B. Umowa o spłacie pożyczki do podmiotu C przewiduje, że spłata jest wymagana, kiedy spółka dysponuje umożliwiającymi ją środkami. Jednocześnie, spółka B nie prowadzi innej działalności zarobkowej niż udzielanie ww. pożyczek. Spełniona jest wówczas przesłanka pośrednika ze względu na hipotetyczną płatność.

Przykład B krok 2

Spółka z Francji (spółka C) była udziałowcem polskiej spółki operacyjnej. Chcąc wnieść dodatkowe środki do polskiej spółki (spółki A) planuje uzyskać pożyczkę z banku, przy czym warunkiem udzielenia pożyczki jest uzyskanie zabezpieczenia na udziałach. Ponieważ umowa polskiej spółki wyklucza taką możliwość w odniesieniu do udziałów tej spółki, spółka C powołała we Francji spółkę zależną (spółkę B), w której posiada 100% udziałów i do której wniosła udiały polskiej spółki. Udiały w spółce B stanowiły zabezpieczenie finansowania udzielonego spółce C. Tak uzyskane środki spółka C wniosła do spółki B. Następnie, tak pozyskane środki spółka B wniosła do polskiej spółki A. Spółka B nie prowadzi działalności zarobkowej i nie prowadzi innej działalności niż posiadanie udziałów w polskiej spółce. Ewentualna dywidenda wypłacona przez spółkę B do spółki C odpowiadać więc będzie wysokości dywidendy wypłaconej przez polską spółkę A do spółki B. Spełniona jest wówczas przesłanka pośrednika ze względu na hipotetyczną płatność.

krok 2: status BO płatności badanego podmiotu

W kolejnym kroku konieczne jest zweryfikowanie czy podmiot badany pod kątem BO (podmiot C) spełnia przesłanki opisane w pkt. 2 Objaśnień, tj. czy sam jest BO płatności. W pierwszej kolejności konieczne jest zbadanie, czy może on „otrzymać” (wykorzystać) płatność dla

własnej korzyści. Oznacza to, że musi on mieć samodzielną możliwość zadecydowania o jej przeznaczeniu „z poziomu” podmiotu uzyskującego przychód. Będzie to miało miejsce, kiedy wszelkie decyzje o jej przeznaczeniu podejmowane są przez podmiot badany pod kątem warunku BO (podmiot C), ponoszącego koszty ryzyka zarządzania tą płatnością. Po drugie, podmiot ten sam musi spełniać przesłankę niebycia pośrednikiem, czyli nie mogą zachodzić okoliczności świadczące o tym, że jest on zobowiązany do przekazania płatności (w tym że nie jest on zobowiązany do wykorzystania płatności na korzyść innego podmiotu).

Przykład A krok 2

W stanie faktycznym opisanym w kroku 1 podmiot B nie posiada żadnego substratu majątkowego, a wszelkie decyzje podejmowane są przez dyrektorów, których koszty wynagrodzenia ponosi spółka C i którzy korzystają z majątku spółki C. Ww. personel podejmuje decyzje o udzieleniu pożyczek innym spółkom z grupy ze środków uzyskiwanych ze spłaty pożyczki czy innej inwestycji takich środków. Jednocześnie, sposób inwestycji środków podyktowany jest strategią rozwoju spółki C, a wartość należności spółki C od spółki B jest zależna od kwoty odsetek uzyskanych przez spółkę B: im wyższa jest suma odsetek wypłacanych do spółki B tym wyższa jest należności spółki C. Uzasadnione jest wówczas przyjęcie, że spółka C jest BO analizowanej płatności.

W stanie faktycznym przykładu A (krok 1 i krok 2) spełniony jest więc warunek rzeczywistego właściciela na podstawie rozszerzonego badania podmiotowego.

Przykład B krok 2

W stanie faktycznym opisanym w kroku 1 o wypłacie dywidendy przez spółkę B decyduje spółka C jako jedyny wspólnik. Ponadto to spółka C ponosi koszty działalności spółki B – spółka B nie posiada substratu majątkowego, a wszelkie decyzje podejmowane są przez dyrektorów, będących także dyrektorami spółki C (ponoszącej koszty ich wynagrodzenia). Spółka C posiada natomiast własny substrat majątkowo-osobowy. W przypadku wypłaty dywidendy przez spółkę B do spółki C, to spółka C samodzielnie poniosłaby więc koszty ryzyka takiej płatności, w tym odpowiedniego zabezpieczenia jej wartości umożliwiającego spółce C prowadzenie jej działalności, w tym np. terminowe spłaty zobowiązania wobec banku. Konieczność spłaty zobowiązania wobec banku nie jest przy tym uzależniona od uzyskania analizowanej dywidendy. Uzasadnione jest wówczas przyjęcie, że spółka C jest BO analizowanej płatności.

W stanie faktycznym przykładu B (krok 1 i krok 2) spełniony jest więc warunek rzeczywistego właściciela na podstawie rozszerzonego badania podmiotowego.

6.4. Domniemanie spełnienia warunku rzeczywistego właściciela na gruncie dyrektywy PS

Biorąc pod uwagę opisany w pkt 3.3. cel dyrektywy PS, jakim jest wyłącznie nieopodatkowana wypłata podziału zysku do spółki dominującej, w tym poprzez łańcuch spółek zależnych, oraz uwzględniając przywołany tam fragment wyroku TSUE, należy uznać, że nie jest konieczne badanie warunku rzeczywistego właściciela w odniesieniu do wypłaty podziału zysku, która podlega co najmniej jednokrotnemu opodatkowaniu w granicach UE. Kiedy wypłata podziału zysku pomiędzy spółkami zależnymi i dominującymi podlega jednokrotnemu opodatkowaniu w ramach UE nie zachodzi bowiem ryzyko, że dyrektywa PS jest stosowana niezgodnie z celem. Taka wypłata podziału zysku podlega co najmniej jednokrotnemu opodatkowaniu w granicach UE, kiedy opodatkowany jest podział zysku pomiędzy spółkami zależnymi i

dominującymi w rozumieniu dyrektywy PS lub podział zysku wypłacany przez ostatnią spółkę dominującą w takim łańcuchu.

Powyższe domniemanie może zostać zastosowane przez płatnika. Stanowi ono bowiem dopełnienie systemowej wykładni zakresu badania w ramach obowiązku należytej staranności w przypadku dyrektywy PS. **Możliwość zastosowanie tego domniemania przez płatnika nie może jednak modyfikować formalnych obowiązków ustawowych ciążyących na podatniku takich jak warunek statusu rzeczywistego właściciela dla zastosowania preferencji podatkowej dla płatności biernych (i złożenie odpowiedniego oświadczenia w przypadku wystąpienia o zwrot podatku na podstawie art. 28b ustawy o CIT⁵⁰).**

Dla określenia czy uzasadnione jest przyjęcie domniemania spełnienia warunku rzeczywistego właściciela zastosowanie ma odpowiednio koncepcja LTA. Oznacza to, że aby zastosować domniemanie na etapie płatności z Polski konieczne jest prześledzeniu hipotetycznego łańcucha płatności podziału zysku przez spółki zależne i dominujące. Konieczność prześledzenia hipotetycznego łańcucha płatności oznacza w konsekwencji, że w przypadku zastosowania domniemania nie ma zastosowania wyjściowy wymóg LTA polegający na konieczności wykazywania opodatkowanego przychodu przez podmiot, którego cechy decydują o spełnieniu warunku rzeczywistego właściciela. O możliwości zastosowania domniemania decydują zasady opodatkowania, które miałyby zastosowanie do hipotetycznych wypłat podziału zysku w łańcuchu płatności dokonywanych przez spółki zależne i dominujące na moment wypłaty płatności z Polski.

Należy przy tym zauważyć, że **zastosowanie powyższego domniemania nie wyklucza zastosowania do danej wypłaty art. 22c ustawy o CIT**. Nie jest bowiem wykluczone, że jego zastosowanie było sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów, głównym lub jednym z głównych celów ukształtowania w określony sposób struktury właścicielskiej w danym łańcuchu płatności na moment wypłaty było skorzystanie z domniemania, a sposób działania był sztuczny (np. kiedy w krótkim odstępie czasu dochodzi do zmian w strukturze właścicielskiej bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, na gruncie których zastosowanie domniemania nie byłoby możliwe).

Podkreślenia wymaga więc, że zastosowanie tego domniemania jest dla płatnika fakultatywne.

Przykład 20

Polska spółka zależna w rozumieniu dyrektywy PS (spółka A) wypłaca dywidendę do niemieckiej spółki dominującej w rozumieniu dyrektywy PS (spółki B). Jedynymi udziałowcami spółki B są: (i) osoby fizyczne, do których wypłata dywidendy będzie opodatkowana WHT, oraz (ii) spółka, do której wypłata dywidendy podlega WHT (np. będąca rezydentem kraju, z którym UPO przewiduje w takim przypadku WHT w Niemczech). Wówczas płatnik może zastosować domniemanie spełnienia warunku rzeczywistego właściciela w odniesieniu do całości wypłacanej dywidendy.

Przykład 21

Polska spółka zależna w rozumieniu dyrektywy PS wypłaca dywidendę do polskiej spółki, będącej spółką dominującą w rozumieniu dyrektyw PS, w której udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne (do których wypłata dywidendy będzie podlegała WHT). W takim przypadku

⁵⁰ Odpowiednio art. 44f ustawy o PIT.

płatnik może zastosować domniemanie spełnienia warunku rzeczywistego właściciela w odniesieniu do całości wypłacanej dywidendy.

Przykład 22

Polska spółka zależna w rozumieniu dyrektywy PS wypłaca dywidendę do greckiej spółki dominującej, w której jedynym udziałowcem jest spółka niebędąca spółką dominującą w rozumieniu dyrektywy PS i będąca rezydentem kraju, z którym UPO umożliwia zwolnienie z WHT w Grecji dywidendy wypłacanej takiej spółce. W takim przypadku płatnik nie może zastosować domniemania spełnienia warunku rzeczywistego właściciela w odniesieniu do całości wypłacanej dywidendy i musi – dla zastosowania preferencji podatkowej – przeprowadzić weryfikację spełnienia warunku rzeczywistego właściciela.

6.5. OZZ jako rzeczywisty właściciel

Pojęcia organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi oraz zagranicznej organizacji zbiorowego zarządzania zdefiniowane zostały w ustawie o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi.

Ustawa o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi wdraża dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/26/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz udzielania licencji wieloterytorialnych dotyczących praw do utworów muzycznych do korzystania online na rynku wewnętrznym.

Zgodnie z ustawą, organizacją zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi jest stowarzyszenie zrzeszające uprawnionych lub podmioty reprezentujące uprawnionych, którego podstawowym celem statutowym jest zbiorowe zarządzanie prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi na rzecz uprawnionych w zakresie zezwolenia udzielonego mu przez ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego.

Przez zagraniczną organizację zbiorowego zarządzania należy natomiast rozumieć podmiot uznany za organizację zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi za granicą w państwie swojej siedziby.

Wskazać należy na szczególny i wyjątkowy charakter organizacji zbiorowego zarządzania, które posiadają samodzielne kompetencje do negocjowania i ustalania warunków umów z użytkownikami utworów lub przedmiotów praw pokrewnych, w tym przede wszystkim wysokości wynagrodzenia za ich eksploatację z prawem ich poboru i repartycji według zatwierdzonych przez organy OZZ zasad, których podstawowe wytyczne znajdują się w ustawie o zbiorowym zarządzaniu. Nie działają one zatem w imieniu i na rzecz pojedynczych twórców, lecz całego środowiska, czy całej zrzeszonej w nich społeczności, reprezentując grupowo zarówno ich interesy, jak i realizując własne zadania i cele. Wśród nich jest także pobieranie należności oraz ich wypłata uprawnionym w całości (lub w części w uzasadnionych przypadkach jak np. w sytuacji braku dokumentacji podziałowej). W tym sensie uprawnienia o charakterze właścicielskim wykonywane są przez organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi, gdyż to one ustalają zasady współpracy i poboru należności od użytkowników dzieł. Podkreślenia wymaga również, że OZZ działają w obszarach, w których w praktyce nie jest możliwe bezpośrednie dochodzenie indywidualnie wynagrodzeń przez

twórców od użytkowników tak w kraju, w którym zostały one stworzone, jak i za jego granicami.

Organizacje zbiorowego zarządzania współpracują ze sobą na całym świecie na podstawie umów o wzajemnej reprezentacji w celu udzielania licencji i pobierania wynagrodzeń autorskich od użytkowników korzystających z utworów i przedmiotów praw pokrewnych za granicą. Umowa o wzajemnej reprezentacji jest umową pomiędzy dwiema organizacjami, na podstawie której organizacje te upoważniają się wzajemnie do pobierania na terytorium stanowiącym obszar ich działalności wszelkich środków pieniężnych od użytkowników na rzecz uprawnionych. Specyfika takich rozliczeń jest konsekwencją przyjętego globalnie modelu zbiorowego zarządzania twórczością.

Mając na uwadze powyższe, uznać należy, że w przypadku dokonywania płatności na rzecz zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania, organizacje te powinny być traktowane jako rzeczywisci właściciele tych należności.

Mając na uwadze szczególny status organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi, uzasadnione jest aby organizacje te również mogły identyfikować się jako rzeczywisci właściciele należności otrzymywanych od zagranicznych organizacji zbiorowego zarządzania.

W konsekwencji, uznać należy, że w przypadku otrzymywania płatności przez organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi organizacje te powinny być traktowane jako rzeczywisci właściciele tych należności.