

PODATKI

Nowe interpretacje MF: klauzula przeciw unikaniu opodatkowania w centrum uwagi

Ministerstwo Finansów w najnowszych interpretacjach ogólnych potwierdza, że tzw. mała klauzula może pozbawić firmę zwolnienia z podatku u źródła, nawet jeśli formalnie spełnia ona wszystkie warunki.



ELŻBIETA LIS

Radca prawny, doradca podatkowy w kancelarii Andersen w Polsce



BARTŁOMIEJ MAŚ

Associate w kancelarii Andersen w Polsce

Mała klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w podatku u źródła (dalej: „mała klauzula”), uregulowana w art. 22c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o CIT), weszła w życie 31 grudnia 2015 r. Jej wprowadzenie wynikało z implementacji do polskiego systemu podatkowego rozwiązań wspólnotowych.

Mała klauzula

Mała klauzula obowiązuje wobec dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2016 r. Polega na tym, że podatnik nie może skorzystać ze zwolnień podatkowych przewidzianych w ustawie o CIT, jeśli zastosowanie zwolnienia:

1. jest w danych okolicznościach sprzeczne z przedmiotem lub celem odpowiednich przepisów,

2. stanowi główny lub jeden z głównych celów dokonania transakcji (bądź wielu transakcji) lub innej czynności, a sposób postępowania jest sztuczny.

Sposób działania nie zostanie uznany za sztuczny, jeśli z okoliczności sprawy wynika, że podmiot działający rozsądnie, kierujący się zgodnymi z prawem celami, wybrałby taki właśnie sposób działania głównie z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, in-

nych niż chęć skorzystania ze zwolnienia.

Przepis ten prowadzi do wniosku, że zwolnienie z podatku u źródła (WHT) nie przysługuje, nawet jeśli podatnik spełnił formalne (pozytywne) przesłanki do zastosowania zwolnienia, o ile zaistnieją przesłanki negatywne określone w art. 22c ustawy o CIT.

Interpretacje MF

Niedawno minister finansów (MF) wydał dwie interpretacje ogólne odnoszące się do warunków stosowania zwolnienia z podatku u źródła:

1. Interpretację nr DD9.8202.1.2024 z 15.11.2024 r. (zwaną dalej: „Interpretacją z 15.11.2024 r.”) dotyczącą zwolnienia z opodatkowania dywidend (art. 22 ust. 4 ustawy o CIT),

2. Interpretację nr DD9.8202.2.2024 z 20.11.2024 r. (zwaną dalej: „Interpretacją z 20.11.2024 r.”) dotyczącą zwolnienia odsetek i należności licencyjnych (art. 21 ust. 3 ustawy o CIT).

Przesłanki zwolnienia należności dywidendowych oraz odsetek i należności licencyjnych mają zblizoną konstrukcję. Przedmiotem tych interpretacji było głównie prawidłowe odczytanie pojęcia „podlegania w państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości dochodów”. Ministerstwo Finansów zasygnalizowało jednak, że niezależnie od spełnienia formalnych warunków zwolnienia z WHT w grę może wejść mała klauzula. Jej zastosowanie wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnienia, nawet jeśli podatnik formalnie spełnił jego formalne warunki.

W praktyce oznacza to, że podatnicy, którzy chcą skorzystać ze zwolnień WHT przy wypłacie dywidend, odsetek czy należności licencyjnych, muszą zawsze mieć na uwadze ewentualne spełnienie negatywnych przesłanek z art. 22c ustawy o CIT. Jeśli okaże się, że cele transakcji były sztuczne lub sprzeczne z celem przepisu, to klauzula wyłączy możliwość zastosowania zwolnienia.

W 2017 r. MF wydało ostrzeżenie nr 005/17 z 3.11.2017 r. pt. „Ostrzeżenie przed optymalizacją podatkową związaną z nadużyciem zwolnienia

podatkowego dla dywidend”. Zgodnie z tym dokumentem o „sztuczności” mogą świadczyć m.in.:

- wykorzystanie podmiotów pośredniczących, zwłaszcza z rezydencją w jurysdykcjach korzystnych podatkowo,
- nadmierna zawilość lub brak treści ekonomicznej struktury,
- ukrywanie prawdziwego celu gospodarczego,
- nieadekwatność konstrukcji prawnej względem zamierzonego zdarzenia gospodarczego.

Źródłem takiego podejścia można doszukiwać się w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE (TSUE), zgodnie z którym za sztuczną uznaje się grupę podmiotów, której głównym celem lub jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z istotą przepisów.

W 2019 r. MF w projekcie objaśnień pt. „Zasady poboru podatku u źródła” (19.06.2019 r.) sprecyzowało, że niesztuczne, rzeczywiste sposoby działania to takie, które zostałyby racjonalnie wybrane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, z perspektywy nie tylko krótkiego, lecz także dłuższego okresu. Ocena powinna uwzględniać całokształt okoliczności i czas podejmowania decyzji biznesowych.

W 2023 r. w projekcie objaśnień podatkowych z 25.09.2023 r. MF wskazało, że płatnik w ramach należytej staranności powinien zweryfikować zagranicznego kontrahenta nie tylko pod kątem jego statusu jako rzeczywistego właściciela, ale także pod kątem spełnienia negatywnych przesłanek z art. 22c ustawy o CIT.

W efekcie obserwujemy stałą ewolucję podejścia MF do małej klauzuli, co zwiększa obowiązki i niepewność po stronie polskich płatników.

Jak wskazano, MF w interpretacjach ogólnych z 2024 r. (z 15.11.2024 r. i 20.11.2024 r.) jedynie zasygnalizowało, że każda sytuacja podatnika może być analizowana przez pryzmat małej klauzuli. W interpretacji z 20.11.2024 r. MF podkreśliło, iż brak zapłaty podatku przez podatnika, wynikający z jego indywidualnej sytuacji, może zostać oceniony pod kątem zastosowania art. 22c ustawy o CIT. Jest to zgodne z wyrokiem WSA w

” Zwolnienie z WHT może przepaść, jeśli celem transakcji jest przede wszystkim korzyść podatkowa, a sposób postępowania jest sztuczny

Lublinie z 21.06.2024 r. (I SA/Lu 157/24).

W praktyce mała klauzula pełni zatem funkcję „bezpiecznika”, który pozwala organom podatkowym zakwestionować zwolnienie, jeśli uznają, że spełnienie formalnych warunków wynika z działań sprzecznych z istotą przepisów.

Ryzyko zastosowania

Należy uwzględnić trzy perspektywy.

Z ogólnej perspektywy – czynności prawne muszą opierać się na uzasadnieniu gospodarczym i ekonomicznym, a nie wynikać z chęci uniknięcia opodatkowania. Konieczne jest wykazanie racjonalnie wybranych przyczyn, które uzasadniają przyjętą strukturę i cele zarówno krótkoterminowe, jak i długoterminowe.

Z technicznej perspektywy – warto rozumieć proces wypłat podlegających WHT jako całość obejmującą następujące etapy:

- przed wypłatą: sprawdzenie warunków formalnych i materialnych zastosowania zwolnienia, zebranie dokumentacji, dochowanie należytej staranności,
- w trakcie wypłaty: prawidłowe dokonanie transferu środków i wypełnienie obowiązków ustawowych płatnika,
- po wypłacie: spełnienie właściwych obowiązków informacyjnych.

Z organizacyjnej perspektywy – warto ustandaryzować ten proces wewnętrzną procedurą, jasno dzieląc obszary kompetencji i odpowiedzialności, tak aby dochować należytej staranności.

Podsumowanie

Po publikacji interpretacji z 15.11.2024 r. i 20.11.2024 r. należy jeszcze uważniej przyglądać się każdej wypłacie dokonywanej za granicę, weryfikując ją w kontekście klauzuli. Warto

zwrócić uwagę na kryteria podawane przez MF w ubiegłych latach, by ocenić zarówno przeszłe, jak i przyszłe transakcje. Według nieoficjalnych zapowiedzi do końca roku powinny zostać wydane ostateczne objaśnienia do podatku u źródła, zawierające liczne przykłady praktyczne. Mogą one ułatwić stosowanie przepisów i rozwiązywanie bieżących problemów płatników. Objasnienia prawdopodobnie obejmą też kwestie związane z „rozciąganiem obowiązków” pomimo braku stosownego obowiązku ustawowego oraz zastosowaniem koncepcji look-through approach wywodzącej się z międzynarodowej praktyki podatkowej. / ©

Współautorem tekstu jest Tomasz Wichary, adwokat, doradca podatkowy w Andersen w Polsce.

Elżbieta Lis

Doktor nauk prawnych. Jest cenioną specjalistką w zakresie podatków pośrednich (podatku VAT oraz podatku akcyzowego).

Przeprowadza audyty podatkowe nastawione na identyfikację ryzyka podatkowego lub optymalizację rozliczeń. Opracowuje procedury zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach. Specjalizuje się w przygotowywaniu skutecznych podatkowo strategii w zakresie nabywania i sprzedaży składników majątkowych oraz realizacji projektów podatkowych typu due diligence. Reprezentuje klientów w sporach z organami podatkowymi i w postępowaniach przed sądami administracyjnymi, w tym w postępowaniach wymiarowych, postępowaniach o wydanie interpretacji podatkowych, postępowaniach o zwrot nadpłaty.

Bartłomiej Maś

Associate w kancelarii Andersen w Polsce. Specjalizuje się w podatku dochodowym. Do jego zainteresowań należą w szczególności zagadnienia związane z podatkiem u źródła. Zajmuje się również zagadnieniami z zakresu cen transferowych oraz VAT



Teksty z dodatku dostępne w wersji elektronicznej na: **PRO.RP.PL.**