

Klauzula „beneficial owner”

=====

art. 4a pkt 29 ustawy o CIT (analogicznie art. 5a pkt 33d ustawy o PIT) (...)

„rzeczywistym właścicielu” – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust.18 stosuje się odpowiednio”

=====

Klauzula rzeczywistego właściciela (ang. beneficial owner) ma na celu m.in. ograniczenie zjawiska polegającego na wykorzystywaniu istniejących lub tworzeniu sztucznych, nieuzasadnionych ekonomicznie struktur (lub transakcji) w celu skorzystania przez podmiot niebędący rezydentem podatkowym państw stron konwencji podatkowej z przywilejów tej umowy.

Klauzula rzeczywistego właściciela została ujęta w przepisach ustaw o podatkach dochodowych w celu ograniczenia możliwości wykorzystywania struktur z udziałem spółek pośredniczących. W efekcie jej zastosowania ograniczona jest możliwość osiągania korzyści wynikających z UPO lub unijnych dyrektyw podatkowych przez podmioty jedynie przekazujące należności do kolejnych podmiotów (tj. podmiotów nieuprawnionych bezpośrednio do tych preferencji podatkowych).

Pojęcie to powinno być interpretowane w świetle celu traktatów, którym jest nie tylko uniknięcie podwójnego opodatkowania, ale również zapobieżenie uchylaniu się i unikaniu opodatkowania.

Identyczne podejście prezentuje aktualnie TSUE na gruncie unijnych dyrektyw podatkowych.

Pojęcie beneficial owner, które odpowiada polskiemu pojęciu rzeczywistego właściciela, stanowi koncepcję służącą przyznawaniu korzyści podatkowej jedynie tym podmiotom, które w danych okolicznościach nie działają w charakterze pośrednika. Należy więc przyjąć, że nie każdy podmiot, który jest bezpośrednim odbiorcą należności i przedstawia polskiemu płatnikowi certyfikat rezydencji określonego państwa, jest uprawniony do skorzystania z uprawnień przewidzianych w UPO łączącej Polskę z tym państwem.

Wskazane w definicji rzeczywistego właściciela przesłanki, tj.:

- ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego ze stratą lub utratą wartości danej należności oraz
- możliwość samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności
- prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby,

pozwalają płatnikowi dokonującemu wypłat należności na właściwą ocenę statusu odbiorcy należności. Przesłanki te wskazują bowiem płatnikowi według jakich kryteriów dokonywać ma weryfikacji statusu odbiorcy należności jako rzeczywistego właściciela.

Zgodnie z przepisem art. 4a pkt 29 lit. c ustawy o CIT (analogicznie art. 5a pkt 33d lit. c ustawy o PIT) przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą należy odwołać się do przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT w zakresie zagranicznych jednostek kontrolowanych, w których kryterium to zostało już zdefiniowane na potrzeby podatków dochodowych.

Oceniając czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą należy wziąć pod uwagę w szczególności czy:

- a) w danym państwie istnieje przedsiębiorstwo, w ramach którego dany podmiot faktycznie wykonuje czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy ten podmiot posiada lokal, wykwalifikowany personel, wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
- b) dany podmiot nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- c) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez dany podmiot a faktycznie posiadanym przez ten podmiot lokalem, personelem lub wyposażeniem (np. czy personel danego podmiotu jest adekwatny do roli pełnionej przez ten podmiot, a także do skali działalności tego podmiotu, np. jedna osoba nie może skutecznie podejmować decyzji menadżerskich w stosunku do kilkunastu spółek prowadzących działalność gospodarczą);
- d) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi danego podmiotu;
- e) podmiot samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

W celu weryfikacji prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej pomocne może być zbadanie, czy spółka dysponuje organem zarządzającym w miejscu wykonywania działalności, personelem obsługującym, czy spółka dysponuje lokalem proporcjonalnym do skali prowadzonej działalności gospodarczej, czy posiada rachunek bankowy w państwie swojej siedziby itd.

Brak prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej skutkuje brakiem przyznania preferencji podatkowej, ale jednocześnie spełnienie kryterium prowadzenia takiej działalności nie gwarantuje ich w sposób automatyczny (odbiorca płatności powinien bowiem spełnić pozostałe przesłanki do zakwalifikowania jako rzeczywisty właściciel).

Brak rzeczywistej działalności gospodarczej będzie wynikał z analizy całokształtu istotnych informacji dotyczących m.in. zarządzania spółką, jej bilansu księgowego, struktury kosztów i faktycznie poniesionych wydatków, zatrudnionych przez nią pracowników oraz posiadanych pomieszczeń i wyposażenia. Minimalny substrat majątkowo-osobowy podmiotu holdingowego, przyjmujący przykładowo formę zatrudnienia niewielkiej liczby pracowników (w szczególności nie więcej niż 1-2 pracowników), niejednokrotnie na część etatu, niewystarczające kompetencje tych pracowników (tj. brak atrybutu ostatecznej decyzyjności w zakresie zarządzania posiadanymi aktywami – udziałami, kapitałem, wartościami niematerialnymi i prawnymi), nieadekwatność wynagrodzeń do formalnie pełnionych funkcji (np. wynagrodzenie zbyt niskie w relacji do rzekomego zarządzania wielomiliardowym portfelem aktywów), brak stałych pomieszczeń dostępnych dla spółki, brak wyposażenia w sprzęt oraz oprogramowania pozwalającego na podejmowanie decyzji, np. możliwość analizy rentowności inwestycji, może implikować niespełnienie przesłanek koniecznych do zakwalifikowania wspomnianego podmiotu jako rzeczywistego właściciela otrzymanych płatności.

Przykład 1

Podmiot, który działa w charakterze powiernika papierów wartościowych nie będzie traktowany jako rzeczywisty właściciel należności wypłacanych z ich tytułu. W przypadku wypłaty należności do takiego podmiotu, rzeczywistym właścicielem należności i podatnikiem z ich tytułu będzie podmiot, na rzecz którego powiernik wykonuje prawa z papierów wartościowych. Ten drugi podmiot, po spełnieniu przewidzianych prawem warunków (np. przedstawienie certyfikatu rezydencji, status rzeczywistego właściciela), będzie mógł skorzystać z preferencyjnej stawki lub zwolnienia zgodnie z mającą do niego zastosowanie UPO lub zgodnie z prawem polskim wdrażającym w tym zakresie dyrektywy unijne.

Przykład 2

Przeniesienie kosztów (np. w formie refaktury) usługi nabytej od podmiotu z kraju A przez podmiot z kraju B do podmiotu z kraju C, przy braku biznesowego uzasadnienia dla tego rodzaju przepływu należności, może świadczyć o tym, że podmiot z kraju B nie jest rzeczywistym właścicielem należności otrzymanej od podmiotu z kraju C. Odmiennie należałoby natomiast ocenić sytuację, w której aktywność podmiotu z kraju B w zakresie pośredniczenia w realizacji zlecenia na rzecz podmiotu z kraju C (przez podmiot z kraju A) wykracza poza ramy prostego przekazania płatności na rzecz podmiotu z kraju A. Dotyczyć to może sytuacji, w której mimo dokonania odosobnionej refaktury kosztu (z marżą odzwierciedlającą zaangażowanie podmiotu refakturującego), wykorzystanie podmiotu z kraju B posiada biznesowe uzasadnienie (np. tego rodzaju, że podmiot ten posiada zdolności negocjacyjne z zewnętrznymi partnerami, odpowiednie zaplecze osobowe itd.) – uzasadnienie to należy jednak rozpatrywać w kontekście wykorzystania spółki refakturującej do zakupu i sprzedaży konkretnej usługi, nie zaś w kontekście racjonalności biznesowej funkcjonowania tego pośredniczącego podmiotu w ogólności (innymi słowy, fakt, że jest biznesowo uzasadnione, aby dany podmiot istniał, nie oznacza, że wykorzystanie tego podmiotu do refaktury danego kosztu również posiada takie biznesowe uzasadnienie).

Przykład 3

Specyficzną grupę podmiotów stanowią jednostki, które pełnią funkcję centrum usług wspólnych i udzielają wsparcia (co do zasady na rzecz pozostałych członków danej grupy kapitałowej) w zakresie np. usług księgowych, usług informatycznych, usług zarządzania zasobami ludzkimi itp. W tego typu przypadkach, gdy można uznać, że dany podmiot (realizujący zadania centrum usług wspólnych) wykonuje usługę na rzecz pozostałych podmiotów (nie jest zaś jedynie pośrednikiem w przekazywaniu płatności na rzecz dostawcy usług, jak też jego aktywność nie sprowadza się jedynie do matematycznego podziału kosztów nabytych świadczeń na podmioty korzystające z usług tego centrum wspólnego), wydaje się za zasadne przyjęcie, że tego rodzaju podmiot posiada status rzeczywistego właściciela otrzymanych należności.

Przesłanki:

- centrum usług wspólnych ponosi odpowiedzialność za wykonywane świadczenia (np. samodzielnie, tj. przy wykorzystaniu własnych zasobów, świadczy usługi na rzecz pozostałych spółek z grupy kapitałowej),
- dostarcza lub koordynuje realizację pozostałych usług biznesowych zakupionych od podwykonawców – powiązanych lub niepowiązanych,
- posiada zaplecze biznesowe, pracowników, know-how, ponosi ryzyko gospodarcze niewykonania usług w stosunku do podmiotów z grupy.