

Wiodąca polska firma doradcza

1st Nicolai Copernici Global Tax Talks: Withholding Tax Challenges

The Substance by Coralie Fargeat v. Substancja by polskie organy podatkowe – komu Oscar za najlepszy horror?

Anna Pleskowicz i Adrian Stępień

10 maja 2025



„Substancja” rzeczywistego właściciela

Wymogi

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 4a pkt 29)

Rzeczywistym właścicielem jest podmiot, który m.in. 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

Pomocniczo: co się bierze pod uwagę czy CFC prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą?

- zarejestrowanie podmiotu wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego wykonuje on faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym czy podmiot ten **posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie** wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej
- podmiot nie tworzy struktury funkcjonującej **w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych**;
- istnieje **współmierność między zakresem działalności** prowadzonej przez ten podmiot a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę **lokałem, personelem lub wyposażeniem**;
- zawierane porozumienia są zgodne z **rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi** tej jednostki;
- podmiot **samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze** przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

Horror z naszego podwórka

Zasoby lokalowe

Wyrok WSA w Lublinie z 21 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Lu 157/24: „Z umowy podnajmu (...) wynika fakt posiadania (...) wyłącznie stanowiska pracy o metrażu 5 m2 w lokalu o łącznej powierzchni 25 m2, w którym to mieszczą się także siedziby dwóch innych spółek z Grupy, (...) istotne jest jednak to, czy wynajmowane stanowisko pracy jest adekwatne do prowadzonej działalności finansowej podatnika.”

Strona internetowa, telefon, fax i adres email spółki holdingowej

Wyrok WSA w Lublinie z 26 października 2022 r., sygn. I SA/Lu 369/22: „skarżąca nie podała ani numeru telefonu lub faxu, ani adresu e-mail czy strony internetowej. (...) brak podstawowego narzędzia w postaci numeru telefonu oraz adres elektronicznego może pośrednio wskazywać, że jest to podmiot jedynie formalnie działający na rynku”

Kryterium liczby pracowników

Wyrok WSA w Lublinie z 24 stycznia 2025 r., sygn. I SA/Lu 479/24: „Spółka do sierpnia 2021 r. nie zatrudniała pracowników, zaś po tej dacie zawarła 3 umowy o pracę. Koszty pracownicze w 2021 r. wyniosły 7.345 euro (...), co jest kwotą obiektywnie bardzo małą i z punktu widzenia doświadczenia życiowego – przy rzeczywistym prowadzeniu działalności gospodarczej i koniecznej obsłudze pracowniczej podmiotu – nierealną”

Kryterium kapitału zakładowego

Wyrok WSA w Lublinie z 6 grudnia 2024 r., sygn. I SA/Lu 439/24: „Kapitał zakładowy podatnika jest relatywnie niski (12.000 euro) w stosunku do posiadanych udziałów w jednostkach powiązanych oraz wykazywanych obrotów. Jakkolwiek jest to kapitał dopuszczalny prawem miejscowym, to jednak organ trafnie podkreślił, że nie może on stanowić dostatecznego uwierzytelnienia podmiotu w stosunkach zewnętrznych”



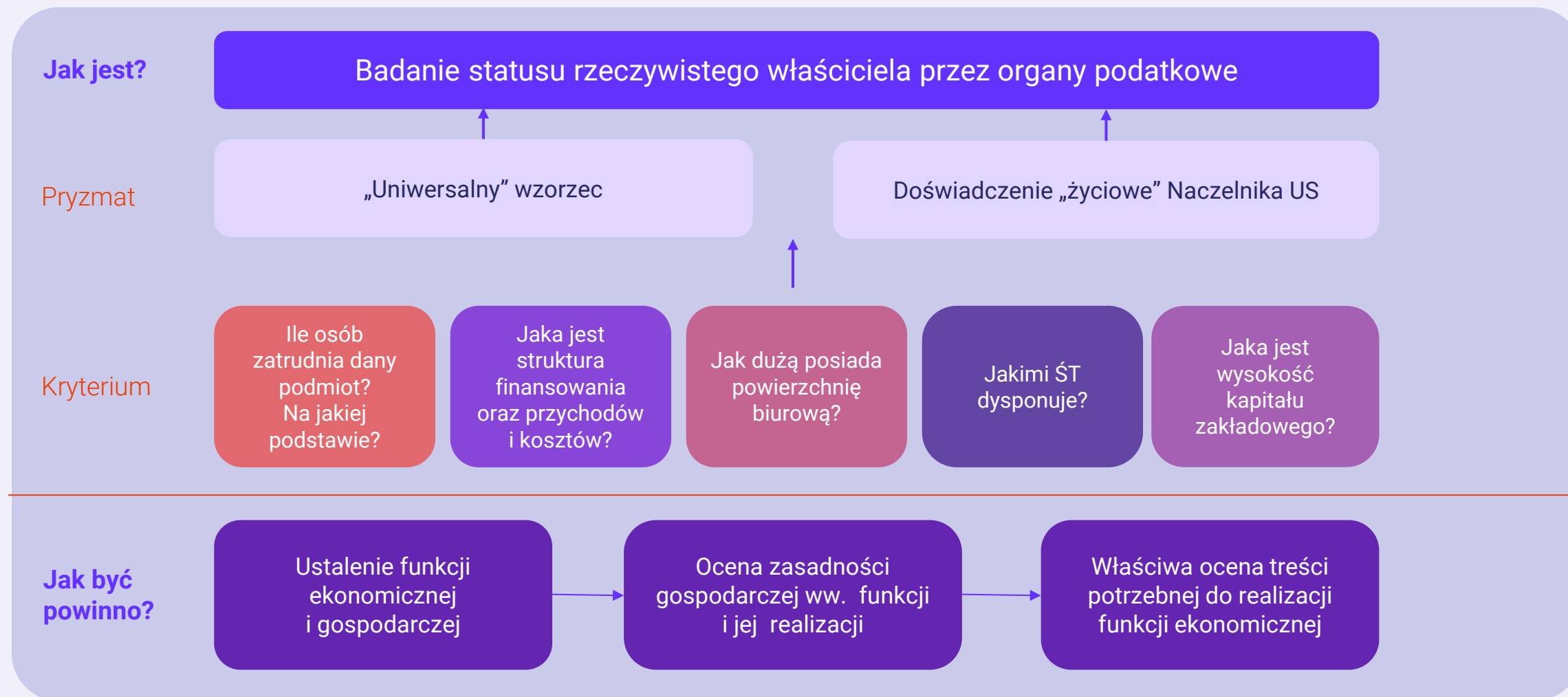
Plakat promujący film Substancja (org. The Substance, 2024).

Źródło:

https://www.imdb.com/title/tt17526714/mediaviewer/rm2243260161/?ref_=ext_shr_lnk

Kto jest rzeczywistym właścicielem?

Sposób ustalenia właściwego poziomu „substancji”



Jak to widzą w innych krajach?

Dyrektywa ATAD 3 – co może być spółką fasadową?

- ponad **65 %** przychodów uzyskanych przez przedsiębiorstwo w poprzednich dwóch latach podatkowych stanowi **odpowiedni dochód** (odsetki, dywidendy, należności licencyjne, dochody z nieruchomości itp.)
- Kryterium prowadzenia **działalności transgranicznej**
- **Outsourcing** (zewnętrznemu dostawcy) usług zarządzania bieżącą działalnością i procesów decyzyjnych dotyczących istotnych funkcji
- Wskaźniki **minimalnego poziomu substratu majątkowo-osobistego** (lokal, rachunek bankowy, pracownicy)

A jak jest w Holandii?

- Co najmniej 50% członków zarządu musi mieszkać w Holandii;
- Członkowie zarządu mieszkający w Holandii muszą posiadać niezbędną wiedzę zawodową i umiejętności do wykonywania swoich obowiązków;
- Podmiot musi posiadać wykwalifikowane zasoby ludzkie do odpowiedniego wdrażania i rejestrowania swoich transakcji;
- Posiedzenia zarządu muszą odbywać się w Holandii;
- Księgowość musi być prowadzona w Holandii;
- Podmioty licencyjne / finansujące muszą:
 - spełniać zwiększone wymagania dotyczące substancji, w tym posiadać wystarczający kapitał własny na ryzyko dla swoich działań finansowych lub licencyjnych,
 - ponosić roczne koszty osobowe w wysokości co najmniej 100 000 EUR związane z zasobami ludzkimi wykorzystywanymi do ich działań finansowych lub licencyjnych,
 - dysponować własną, odpowiednio wyposażoną i faktycznie wykorzystywaną przestrzenią biurową.
- Główne konto bankowe musi być zarządzane z Holandii.

Substancja od strony biznesowej

Przypadki szczególne

Spółka holdingowa

Podmiot JV

Spółka finansująca (wewnątrz grupowy „bank”)

Struktura istniejąca od kilkunastu lat

Platforma inwestycyjna jako rzeczywisty właściciel

Wyrok NSA z 19 grudnia 2023 r., sygn. II FSK 28/23: „Argument podatnika, że jest platformą inwestycyjną jeszcze te wątpliwości i przypuszczenia organu w sposób uzasadniony pogłębia. W ten sposób podatnik sam odchodzi od spółki państwa członkowskiego w ujęciu gospodarczym, ekonomicznym na rzecz aspektu przede wszystkim formalnego”

Spółka finansująca jako rzeczywisty właściciel

Wyrok WSA w Lublinie z 10 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Lu 87/24: „Podatnik w istocie nie zajmuje się pozyskiwaniem i gromadzeniem środków finansowych, lecz realizuje inwestycje w oparciu o finansowanie zapewniane przez jego jedynego udziałowca, które jest następnie wykorzystywane w celu zapewnienia finansowania spółkom celowym (np. poprzez pożyczki). Źródło udzielanych pożyczek stanowi wyłącznie kapitał zapasowy udostępniony przez jedynego udziałowca podatnika”

JV jako rzeczywisty właściciel

Wyrok WSA w Lublinie z 11 grudnia 2024 r., sygn. I SA/Lu 504/24: „Co więcej, skarżąca jako spółka holdingowa, a zatem podmiot, którego istotne funkcje wiążą się z zarządzaniem aktywami podmiotów zależnych, sama korzystała z usług podmiotu, z którym grupa K. zawiązała Joint venture, tj. G., zajmującej się inwestycjami w nieruchomości oraz adekwatnie zorganizowanej, w tym posiadającej zespół profesjonalnych pracowników i ekspertów. Powyższe prowadzi do wniosku, że skarżąca nie jest rzeczywistym właścicielem otrzymywanych należności”.

Struktura istniejąca od wielu lat

Wyrok TSUE z 3 kwietnia 2025 r., C-228/24: „Klauzulę zapobiegającą nadużyciom zawartą w art. 1 ust. 2 i 3 dyrektywy 2011/96 (...) należy interpretować w ten sposób, że: stoi ona na przeszkodzie praktyce krajowej, zgodnie z którą, bez wyjątku, na potrzeby uznania spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim za jednostkowe uzgodnienie, które nie jest rzeczywiste, uwzględniana jest jedynie sytuacja istniejąca w momencie wypłaty dywidend, podczas gdy utworzenie tej spółki zależnej opierało się na uzasadnionych powodach handlowych, a rzeczywisty charakter jej działalności przed tym momentem nie został zakwestionowany”

Dyskusja



Źródło:

<https://www.imdb.com/title/tt17526714/mediaviewer/rm2037736449/>

1. Czy można stworzyć uniwersalny wzorzec substancji?
2. Czy podmiot „bez biur i pracowników” może być rzeczywistym właścicielem?
3. Czy stworzenie „*safe harbour*” będzie skutecznym rozwiązaniem?
4. „Substancja” a abuzywność – czy wykazanie, że dana struktura nie jest abuzywna wyklucza kwestionowanie substancji?



Dziękujemy

www.crido.pl



Anna Pleskowicz

Partner

Anna.Pleskowicz@crido.pl



Adrian Stępień

Partner

Adrian.Stepien@crido.pl

Do zobaczenia

Warszawa

ul. Towarowa 28
00-839 Warszawa

Kraków

ul. Kalwaryjska 33
30-509 Kraków

+48 22 324 59 00

crido@crido.pl

www.crido.pl