

ROBERT ŁOPATEK^a

NIEKORZYSTANIE ZE ZWOLNIENIA OD CAŁOŚCI DOCHODÓW BEZ WZGLĘDU NA ŹRÓDŁO ICH OSIĄGANIA – UWAGI NA TLE INTERPRETACJI JAKO WYMOGU EFEKTYWNEGO OPODATKOWANIA

NOT BENEFITING FROM A TAX EXEMPTION ON A WORLDWIDE INCOME: REMARKS IN THE LIGHT OF INTERPRETATION AS EFFECTIVE TAXATION REQUIREMENT

The preamble to Directive no. 2011/96/EU and the preamble to Directive no. 2003/49/EC indicate that the aim of these acts is to avoid double taxation of dividends, interest and royalties within the European Union by, among other things, exempting such payments from withholding tax. However – in order to apply the withholding tax exemption – the company paying such receivables and the company receiving these receivables have to meet certain subjective conditions. One of these conditions requires that the payment recipient cannot benefit from tax exemption on its worldwide income, regardless of its source. The interpretation of the indicated condition raises doubts in the practice of tax authorities and administrative courts. In particular, there is no consistent standpoint on whether the said condition is met only if a given entity benefits from subjective exemption or a 0% tax rate on all of its income, or whether it is also met if a given entity is not subject – regardless of the basis – to effective taxation in the country of residence. The article aims to determine the semantic scope of the indicated condition in light of standpoints presented by the doctrine of Polish and international tax law, the Court of Justice of the European Union, administrative courts, and tax authorities. It can be argued that the analysed condition does not exclude eligibility to apply withholding tax exemption if the received payment is not subject to effective taxation in the recipient's country due to, among other things, objective exemptions or methods of determining the tax base.

Keywords: withholding tax; PSD Directive; IR Directive; no tax exemption on worldwide income; subject to taxation with no option or exemption

Preambuła dyrektywy Rady 2011/96/UE oraz preambuła dyrektywy 2003/49/WE wskazują, że powołane akty normatywne miały na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidend oraz odsetek i należności licencyjnych w ramach wspólnoty m.in. przez zwolnienie wypłat takich należności z podatku u źródła. Możliwość zastosowania zwolnienia z podatku u źródła w odniesieniu do ww. płatności wymaga jednak spełniania określonych warunków podmiotowych zarówno

^a Institute of Law Studies of the Polish Academy of Sciences, Warsaw, Poland /
Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk, Warszawa, Polska
r.lopatek@dydaktyka.inp.pan.pl, <https://orcid.org/0009-0005-6385-3849>

przez spółkę wypłacającą, jak i spółkę otrzymującą takie należności. Jednym z warunków zastosowania zwolnienia z podatku u źródła jest to, aby odbiorca należności nie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania. Wykładnia wskazanej przesłanki wywołuje wątpliwości w praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. W szczególności nie ma jednolitości poglądów co do tego, czy wskazany warunek jest spełniony jedynie wówczas, gdy dany podmiot korzysta ze zwolnienia podmiotowego albo stawki podatku 0% w odniesieniu do całości swoich dochodów, czy też jest on spełniony również wówczas, gdy dany podmiot nie podlega – bez względu na jego podstawy – efektywnemu opodatkowaniu w państwie rezydencji. Celem artykułu jest ustalenie zakresu znaczeniowego przesłanki „niekorzystania ze zwolnienia od całości swoich dochodów” w świetle poglądów prezentowanych w tym zakresie przez doktrynę polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądy administracyjne oraz organy podatkowe. Wyniki dokonanej analizy wskazują bowiem, że omawiany warunek nie wyklucza możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku u źródła, gdy otrzymywana płatność nie podlega efektywnemu opodatkowaniu w państwie odbiorcy ze względu na takie okoliczności jak m.in. zwolnienia przedmiotowe lub metody ustalania podstawy opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatek u źródła; dyrektywa PSD; dyrektywa IR; niekorzystanie ze zwolnienia od całości dochodów; podleganie opodatkowaniu bez możliwości wyboru lub zwolnienia

I. UWAGI OGÓLNE

Jednym z fundamentów funkcjonowania Unii Europejskiej jest rynek wewnętrzny, który zapewnia swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału. W celu zbliżenia przepisów państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Rada Unii Europejskiej uchwała dyrektywy¹. Celem ograniczenia barier w zakresie swobody przepływu kapitału przyjęta została w szczególności dyrektywa Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich² oraz dyrektywa 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich³.

¹ Zob. art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47 (dalej jako: TFUE).

² Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L z 29.12.2011, nr 345, s. 8 ze zm.: Dz. Urz. UE L z 28.05.2013, nr 141, s. 30; Dz. Urz. UE L z 25.07.2014, nr 219, s. 40; Dz. Urz. UE L z 28.01.2015, nr 21, s. 1 (dalej jako: dyrektywa PS).

³ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L z 26.06.2003, nr 157, s. 49 ze zm.: Dz. Urz. UE L z 30.04.2004 r., nr 157, s. 106; Dz. Urz. UE L z 1.05.2004, nr 168, s. 35; Dz. Urz. UE L z 20.12.2006, nr 363, s. 129; Dz. Urz. UE L z 28.05.2013, nr 141, s. 30 (dalej jako: dyrektywa IR); dyrektywa PS oraz dyrektywa IR będą w dalszych częściach niniejszego artykułu określane łącznie jako: Dyrektywy.

Na podstawie art. 288 TFUE dyrektywa wiąże w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, jednocześnie organom krajowym pozostawiając swobodę wyboru formy i środków, które zapewnią jego osiągnięcie. Oznacza to, że osiągnięcie celów określonych przez dyrektywy uzależnione jest w szczególności od właściwej transpozycji ich przepisów do krajowego porządku prawnego.

Celem dyrektywy PS jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania na poziomie spółki dominującej przez zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku u źródła. Dyrektywa IR ma natomiast na celu – przez zwolnienie z podatku u źródła – zapewnienie, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w państwie członkowskim tylko raz.

W kontekście problematyki artykułu szczególną uwagę należy zwrócić na treść art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR. Powołany przepis dyrektywy PS stanowi, że spółka będzie uznana za „spółkę państwa członkowskiego”, jeżeli podlega jednemu z wymienionych w tej dyrektywie podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia. Wskazany przepis dyrektywy IR stanowi natomiast, że dana spółka będzie uznana za „spółkę państwa członkowskiego”, jeżeli podlega jednemu z wymienionych w niej podatków bez zwolnienia. Transpozycji ww. przepisów Dyrektyw do polskiego porządku prawnego dokonano w art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz 21 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴. Zgodnie z tymi przepisami spółka uzyskująca określone przychody, celem zastosowania zwolnienia z podatku u źródła, nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Wykładnia art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz 21 ust. 3c u.p.d.o.p. wywołuje wątpliwości w praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. W szczególności nie ma jednolitości poglądów co do tego, czy warunek „niekorzystania ze zwolnienia od całości swoich dochodów” nie jest spełniony jedynie wówczas, gdy dany podmiot korzysta ze zwolnienia podmiotowego albo stawki podatku 0% w odniesieniu do całości swoich dochodów, czy też nie jest on spełniony również wówczas, gdy dany podmiot korzysta ze zwolnienia przedmiotowego w odniesieniu do otrzymanej płatności, bądź też – z uwagi na inne okoliczności – dana płatność nie podlega efektywnemu opodatkowaniu.

W orzecznictwie sądów administracyjnych⁵ prezentowany jest pogląd, że przesłanka określona w art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. nie została spełniona, gdy spółka otrzymująca dywidendę korzystała ze zwolnienia z opodatkowania w zakresie dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne w państwie swojej

⁴ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t. jedn.: Dz. U. 2022, poz. 2587 ze zm. (dalej jako: u.p.d.o.p.).

⁵ Tak m.in. nieprawomocne wyroki WSA w Lublinie z: 5 kwietnia 2023 r., I SA/Lu 100/23, Lex nr 3549959 (dalej jako: wyrok WSA w Lublinie 100/23); 19 maja 2023 r., I SA/Lu 87/23, Lex nr 3576396 (dalej jako: wyrok WSA w Lublinie 87/23); 14 czerwca 2023 r., I SA/Lu 255/23, Lex nr 3576475 (dalej jako: wyrok WSA w Lublinie 255/23); w dalszych częściach niniejszego artykułu określane łącznie jako: Wyroki.

rezydencji na podstawie tzw. systemu *participation exemption*, a więc „zwolnienia z uwagi na udział”⁶.

Ponadto należy się również odnieść do opublikowanego przez Ministerstwo Finansów projektu objaśnień z 25 września 2023 r. dotyczących poboru podatku u źródła⁷. W powołanym projekcie skonkludowano, że przesłankę określoną w art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz 21 ust. 3c u.p.d.o.p. należy rozumieć jako warunek podlegania efektywnemu opodatkowaniu w zakresie otrzymywanej należności. W konsekwencji analizowana przesłanka nie jest spełniona nie tylko wówczas, gdy dany podmiot korzysta ze zwolnienia podmiotowego czy przedmiotowego w stosunku do uzyskiwanych przychodów (dochodów), lecz również wówczas, gdy dany dochód jest pomniejszany o hipotetyczne koszty, istnieje możliwość uzyskania zwrotu podatku pobranego od tego dochodu bądź zaliczenie takiego podatku na poczet podatku z innych tytułów. Jednocześnie w projekcie podkreślono, że – z uwagi na treść dyrektywy PS – w odniesieniu do dywidend wskazane okoliczności powinny być uwzględniane wyłącznie w odniesieniu do aspektów podmiotowych.

Uwzględniając fakt, że przepisy art. 21 ust. 3–6 oraz 22 ust. 4–4b u.p.d.o.p. stanowią transpozycję prawa wspólnotowego, ich wykładania zostanie poddana analizie w świetle odpowiednich przepisów dyrektywy IR oraz dyrektywy PS. Ponadto analiza warunku „niekorzystania ze zwolnienia od całości swoich dochodów” dokonana w niniejszym artykule będzie uwzględniała poglądy prezentowane w tym zakresie przez doktrynę polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego oraz stanowiska prezentowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), sądy administracyjne i organy podatkowe.

Można bowiem postawić tezę, że przewidziany przez przepisy Dyrektyw warunek podleganiu jednemu z wymienionych w nich podatków bez zwolnienia/bez możliwości wyboru lub zwolnienia nie zostanie spełniony wówczas, gdy dany podmiot korzysta ze zwolnienia podmiotowego, jak również wówczas, gdy w odniesieniu do takiego podmiotu ma zastosowania stawka podatku 0% obejmująca całość uzyskiwanych dochodów. Na gruncie dyrektywy PS analizowany warunek nie będzie także spełniony wówczas, gdy taki podmiot ma prawo do skorzystania z takiego zwolnienia albo stawki podatku 0%, nawet jeżeli z takiego prawa nie skorzysta. Jednocześnie analizowany warunek nie wyklucza możliwości zastosowania zwolnienia z podatku u źródła w odniesieniu do podmiotów, które korzystają ze zwolnień przedmiotowych w zakresie

⁶ Podobne stanowisko zostało zaprezentowane również przez orzecznictwo w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Jako przykład wskazać można orzeczenia włoskiego Sądu Najwyższego (nr 25490/2019 oraz 32255/2018) w sprawach dotyczących wypłat dywidendy na rzecz luksemburskich podmiotów przez spółki będące włoskimi rezydentami podatkowymi. Powołane orzeczenia włoskiego Sądu Najwyższego zostały jednak poddane krytyce w literaturze międzynarodowego prawa podatkowego (tak Paoletta i Persiani, 2019, s. 42).

⁷ Projekt objaśnień został opublikowany na stronie: Ministerstwo Finansów, pobrane 9 października 2023, z: <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-projektu-objasnien-podatkowych-dotyczacych-przepisow-o-podatku-u-zrodla-wht>

otrzymanej płatności albo – ze względu na inne okoliczności wskazane w powołanym wyżej projekcie objaśnień – otrzymana płatność nie podlega efektywnemu opodatkowaniu w państwie rezydencji odbiorcy.

II. PRZEPISY DYREKTYW

1. Pojęcie „spółka państwa członkowskiego”

Zarówno przepisy dyrektywy PS, jak i dyrektywy IR zawierają – odpowiednio w przepisie art. 2 lit. a dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a dyrektywy IR – definicję „spółki państwa członkowskiego”, która jest uprawniona do wynikających z nich korzyści. Obie definicje są zakresowo zbliżone i przewidują następujące warunki uznania za „spółkę państwa członkowskiego”:

a) przyjęcie przez spółkę jednej z form określonych w załącznikach do Dyrektyw;

b) uznanie spółki, zgodnie z prawem podatkowym danego państwa członkowskiego, za jej rezydenta podatkowego oraz brak uznania takiej spółki, w rozumieniu umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodów zawartej z państwem trzecim, za mającą siedzibę do celów podatkowych poza Unią Europejską;

c) podleganie przez spółkę jednemu z wymienionych w Dyrektywach podatków bez zwolnienia (a w odniesieniu do dyrektywy PS – bez możliwości wyboru lub zwolnienia) lub podatkowi, który jest nałożony zamiast tych istniejących podatków.

Wyładnia językowa powołanego przepisu wskazuje, że ww. warunki muszą być spełnione łącznie, aby dana spółka mogła być uznana za „spółkę państwa członkowskiego” w rozumieniu Dyrektyw⁸. W konsekwencji spółka, która spełnia warunki uznania jej za „spółkę państwa członkowskiego” zgodnie z powołaną wyżej definicją, może bezpośrednio powoływać się na uprawnienia wynikające z Dyrektyw bez względu na to, czy takie przepisy zostały prawidłowo transponowane do krajowego porządku prawnego.

Warto jednak zwrócić uwagę na wyrok TSUE w sprawie *Gaz de France – Berliner Investissement SA przeciwko Bundeszentralamt für Steuern*⁹. W orzeczeniu tym stwierdzono, że forma prawna *société par actions simplifiée* nie została wymieniona w odpowiednim załączniku, a w konsekwencji nie może być uznana za „spółkę państwa członkowskiego” w rozumieniu dyrektywy PS. Trybunał wskazał jednak, że do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podmiotów, które nie są objęte zakresem podmiotowym Dyrektyw. Oznacza to,

⁸ Wniosek ten potwierdza również angielska wersja Dyrektyw, która wymieniając warunki determinujące uznanie za „spółkę państwa członkowskiego”, posługuje się spójnikami „and”, a więc „i”.

⁹ Wyrok TSUE z 1 października 2009 r., C-247/08 *Gaz de France – Berliner Investissement SA przeciwko Bundeszentralamt für Steuern*, Lex nr 516932.

że państwa członkowskie mogą – dokonując transpozycji przepisów Dyrektyw do krajowego porządku prawnego – przyznać uprawnienia wynikające z prawa unijnego również podmiotom, których forma prawna nie została wskazana w ich odpowiednich załącznikach. Powyższa konkluzja ma znaczenie w świetle transpozycji przepisów Dyrektyw do polskiego porządku prawnego. Jak bowiem zostanie wskazane w dalszej części artykułu, można postawić tezę, że polski ustawodawca – dokonując transpozycji Dyrektyw do krajowego porządku prawnego – określił szerszy katalog podmiotów uprawnionych do skorzystania z analizowanych zwolnień z podatku u źródła. Obejmuje on bowiem nie tylko formy prawne ujęte w odpowiednich załącznikach, lecz również podmioty, które spełniają definicję „spółki” określoną w art. 4a pkt 21) u.p.d.o.p.

2. Warunek podlegania jednemu z podatków bez zwolnienia/ bez możliwości wyboru lub zwolnienia

W kontekście analizowanej problematyki należy odnieść się do treści art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR. Powołany przepis dyrektywy PS stanowi, że spółka będzie uznana za „spółkę państwa członkowskiego”, jeżeli podlega jednemu z wymienionych w dyrektywie PS podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia. Wskazany przepis dyrektywy IR stanowi natomiast, że dana spółka będzie uznana za „spółkę państwa członkowskiego”, jeżeli podlega jednemu z wymienionych w dyrektywie IR podatków bez zwolnienia.

Przepisy Dyrektyw nie zawierają definicji wskazanych wyżej pojęć. Za słuszny należy jednak uznać pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że powyższy warunek ma na celu wyłączenie z zakresu Dyrektyw podmiotów, których całość dochodów jest zwolniona z opodatkowania, a wykazywanie części dochodów jako zwolnione, niepodlegające opodatkowaniu albo korzystające z obniżonej stawki podatku pozostaje bez wpływu na spełnienie analizowanej przesłanki (Raby, 1992, s. 222; Schonewille, 1992, s. 16; Varga, 2014a, nb. 1.3). Dyrektywy posługują się bowiem pojęciem „podleganie opodatkowaniu określonym podatkiem bez zwolnienia/bez możliwości wyboru lub zwolnienia” w ogólności (podobnie Harris, 1994, s. 131). Nie zawierają natomiast specyficznego odwołania się do zasad opodatkowania płatności zwolnionych z podatku u źródła na podstawie Dyrektyw.

Co więcej, również metoda ustalenia podstawy opodatkowania nie powinna mieć wpływu na spełnienie warunku określonego w art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR. Jak bowiem wskazuje się w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego, za taką konkluzją przemawia – poza literalnym brzmieniem Dyrektywy – uwzględnienie w załącznikach do Dyrektyw spółek, które podlegają opodatkowaniu wyłącznie w określonym zakresie, a część dochodów uzyskiwanych z udziałem takich podmiotów opodatkowana jest na poziomie ich wspólników (Arginelli, 2017, s. 337). Jeżeli bowiem takie podmioty zostały wskazane w załączniku do Dyrektyw jako uprawnione do wynikających z nich korzyści, to uzasadniony jest wniosek, że podmioty, które podlegają choćby częściowemu opodatkowaniu,

należy uznać za spełniające warunek określony w art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR.

Potwierdzeniem powyższego poglądu są również konkluzje wynikające z wyroku TSUE w sprawie *Belgische Staat przeciwko Wereldhave Belgium Comm. VA i in.*¹⁰, którego tezy są niejednokrotnie powoływane w kontekście analizowanej problematyki. Spółki będące przedmiotem wskazanego orzeczenia posiadały formę *naamloze vennootschap*, która została wymieniona w odpowiednim załączniku do dyrektywy PS. Jednakże stanowiły one jednocześnie przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, które podlegały opodatkowaniu według stawki 0%, pod warunkiem że wszystkie ich zyski zostały wypłacone na rzecz akcjonariuszy. Oznacza to, że całość ich dochodów nie podlegała opodatkowaniu po spełnieniu ww. warunku. Zatem reżim podatkowy, któremu podlegały spółki będące przedmiotem analizowanego wyroku, wywoływał analogiczny do zwolnienia podmiotowego skutek. Co więcej, warto również podkreślić, że przepis ustanawiający analizowaną przesłankę w dyrektywie PS stanowi o „możliwości wyboru lub zwolnienia”. W konsekwencji z zakresu dyrektywy PS będą wyłączone nie tylko spółki, które są zwolnione z opodatkowania danym podatkiem czy też korzystające ze stawki podatku 0%, lecz także spółki, które mają nawet potencjalną możliwość wyboru takiego zwolnienia lub stawki podatku 0% (Varga, 2014b, nb. 2.4). TSUE mógł zatem wywieść wniosek, że takie podmioty są *de facto* zwolnione z podatku od całości swoich dochodów bądź też mają możliwość wyboru takiego zwolnienia. Z uwagi na to, mimo że analizowane spółki posiadały jedną z form wymienionych w załącznikach do Dyrektyw, nie spełniały one warunku „podlegania jednemu z wymienionych w dyrektywie PS podatków bez możliwości wyboru lub zwolnienia”. W związku z tym nie były one objęte definicją „spółki państwa członkowskiego”. Wnioski wynikające z analizowanego wyroku mogą mieć zatem zastosowanie do podmiotów, które – niejako obok posiadania jednej z form prawnych wymienionych w załącznikach do Dyrektyw – będą korzystały ze szczególnego reżimu prawnego przewidzianego przykładowo dla określonego rodzaju działalności, który umożliwi brak opodatkowania danym podatkiem ze względu na zwolnienie podmiotowe bądź też stawkę podatku 0%. Tezy postawione w powołanym orzeczeniu nie powinny mieć jednak zastosowania do stanów faktycznych, w których dany podmiot korzysta ze zwolnienia przedmiotowego w odniesieniu do otrzymywanych dywidend bądź też – jak wskazano w projekcie objaśnień opublikowanym przez Ministerstwo Finansów – taki podmiot nie podlega efektywnemu opodatkowaniu w państwie jego rezydencji z uwagi na możliwość pomniejszenia otrzymywanej płatności o hipotetyczne koszty, możliwość uzyskania zwrotu podatku pobranego od takiej płatności czy też zaliczenie takiego podatku na poczet podatku z innych tytułów. Jak bowiem słusznie podkreśla się w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego, odmienna interpretacja byłaby sprzeczna z brzemieniem oraz celem dyrektywy PS (Arginelli, 2017, s. 337).

¹⁰ Wyrok TSUE z 8 marca 2017 r., C-448/15 *Belgische Staat przeciwko Wereldhave Belgium Comm. VA i in.*, Lex nr 2238179.

W tym kontekście należy również odnieść się do wyroku TSUE w sprawie *N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet*¹¹. Spółka, której dotyczyło powyższe orzeczenie, posiadała formę *société en commandite par actions* (SCA), a więc podmiotu, który został wskazany w załącznikach do Dyrektyw. Jednocześnie przysługiwał jej jednak status *société d'investissement en capital à risque* (SICAR), który umożliwiał skorzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od dochodów z odsetek, zysków i dywidend. Trybunał wywiódł, że taki podmiot nie spełnia definicji „spółki państwa członkowskiego”, ponieważ wymóg efektywnego opodatkowania otrzymywanych odsetek wynika m.in. z art. 1 ust. 5 lit. b dyrektywy IR. Jak bowiem stwierdził TSUE w ww. wyroku:

w przypadku, gdyby uznano, że [...] otrzymane przez X SCA, SICAR odsetki są rzeczywiście zwolnione na tej podstawie z podatku dochodowego od osób prawnych w Luksemburgu, wówczas należałoby podnieść, że rzeczona spółka nie spełnia trzeciej przesłanki wspomnianej w pkt 147 niniejszego wyroku oraz że nie można jej w związku z tym uznać za „spółkę państwa członkowskiego [...]”. Tę wykładnię zakresu trzeciej przesłanki wspomnianej w pkt 147 niniejszego wyroku potwierdza [...] art. 1 ust. 5 lit. b) dyrektywy 2003/49, z którego wynika, że stały zakład można uznać za właściciela odsetek w rozumieniu owej dyrektywy jedynie, „jeżeli odsetki [otrzymane przez ten zakład] stanowią przychód, w odniesieniu do którego zakład stały podlega w państwie członkowskim, w którym się znajduje, jednemu z podatków wymienionych w art. 3 lit. a) [ppkt] (iii) [rzeczonej dyrektywy]”. (*N Luxembourg 1*, pkt 152)

Pogląd ten może jednak budzić pewne wątpliwości (odmiennie Majdowski, 2019, s. 38).

Z przytoczonej w uzasadnieniu analizowanego wyroku TSUE treści art. 1 ust. 5 lit. b dyrektywy IR wynika bowiem, że jego celem jest określenie przesłanek, w jakich stały zakład uznawany jest za właściciela odsetek. Na powyższą konkluzję wskazuje użyte w analizowanym przepisie sformułowanie „stały zakład uznaje się za właściciela odsetek lub należności licencyjnych, jeżeli”. Przepis art. 1 ust. 6 dyrektywy IR stanowi natomiast, że w przypadku gdy zakład stały spółki państwa członkowskiego jest uznany za płatnika lub za właściciela odsetek lub należności licencyjnych, żadna inna część spółki nie jest uznawana za płatnika lub właściciela tych odsetek lub tych należności licencyjnych do celów art. 1 dyrektywy IR. Zatem zasadny wydaje się wniosek, że elementy określające warunki, w jakich stały zakład uznawany jest za właściciela odsetek na gruncie dyrektywy IR, mają przede wszystkim na celu rozstrzygnięcie, czy przychody z odsetek powinny zostać alokowane do „spółki państwa członkowskiego” czy stałego zakładu „spółki państwa członkowskiego” znajdującego się w innym państwie członkowskim. Celem przepisów art. 1 ust. 5 lit. b dyrektywy IR oraz art. 1 ust. 6 dyrektywy IR jest zatem określenie (rozgraniczenie) zakresu jurysdykcji państwa rezydencji „spółki państwa członkowskiego” oraz jej stałego zakładu w związku z otrzymywanymi odsetkami oraz należnościami licencyjnymi. Powołany przez TSUE przepis

¹¹ Wyrok TSUE z 26 lutego 2019 r., C-115/16 *N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet*, Lex nr 2624473.

nie wskazuje natomiast na wymóg opodatkowania otrzymywanych odsetek jako warunku ich zwolnienia z podatku u źródła na podstawie dyrektywy IR w przypadku, gdy podmiotem otrzymującym odsetki lub należności licencyjne jest „spółka państwa członkowskiego” w rozumieniu art. 3 lit. a dyrektywy IR. Na powyższą wykładnię wskazuje również literalne brzmienie art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR. Jak bowiem zostało wskazane, powyższy przepis – w przeciwieństwie do art. 1 ust. 5 lit. b dyrektywy IR – posługuje się pojęciem „podleganie opodatkowaniu określonym podatkiem bez zwolnienia” w ogólności i nie odnosi się do zasad opodatkowania odsetek w państwie rezydencji ich odbiorcy.

Co więcej, warto zwrócić uwagę, że w międzynarodowym prawie podatkowym występuje tzw. klauzula *subject to tax*, która ogranicza prawo do zastosowania metody wyłączenia wyłącznie do przypadku, w którym dany dochód został efektywnie opodatkowany w danym państwie (Justyńska, 2020, s. 68). Jako przykład wskazać można art. 12 ust. 2 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku¹². Na podstawie tego przepisu należności licencyjne mogą być opodatkowane w państwie, w którym powstają, przy czym gdy podlegają one opodatkowaniu w drugim umawiającym się państwie, to podatek u źródła od takich płatności nie może przekroczyć 10% kwoty należności.

Wskazany przepis oznacza zatem, że możliwość zastosowania 10-procentowej stawki podatku u źródła w odniesieniu do wypłacanych należności licencyjnych na podstawie powyższej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania istnieje wówczas, gdy takie należności podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji ich odbiorcy. W konsekwencji należy zatem stwierdzić, że warunek określony w art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR przewidywałby wymóg efektywnego opodatkowania podatkiem dochodowym otrzymanej płatności, gdyby jego brzmienie było zbliżone do klauzuli *subject to tax*, przewidzianej w części umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo przytoczonego wyżej art. 1 ust. 5 lit. b dyrektywy IR, a więc odnosił się wprost do płatności, która jest zwolniona z podatku u źródła.

Uwzględniając powyższe, wątpliwości może budzić teza, że przepisy art. 2 lit. c dyrektywy IR oraz art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS przewidują wymóg efektywnego opodatkowania płatności otrzymanej przez jej odbiorcę. Jak bowiem zostało wskazane, wykładnia analizowanego warunku wskazuje, że nie jest on spełniony przez dany podmiot w przypadku, gdy całość osiągniętych przez niego dochodów nie podlega opodatkowaniu. Wskazane przepisy nie wyłączają natomiast z zakresu podmiotowego Dyrektyw spółek, których choćby część dochodów podlega co do zasady opodatkowaniu.

¹² Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, Dz. U. 1982, Nr 17, poz. 127.

III. PRZEPISY USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH TRANSPONUJĄCE DYREKTYWY

1. Pojęcie „spółka” w świetle transpozycji Dyrektyw

Polski ustawodawca, transponując Dyrektywy do krajowego porządku prawnego, nie wprowadza do u.p.d.o.p. definicji „spółki państwa członkowskiego”, lecz w przepisach art. 21 ust. 3–6 oraz 22 ust. 4–4b posługuje się pojęciem „spółka”. Definicję terminu „spółka” zawiera natomiast art. 4a pkt 21) u.p.d.o.p. Na podstawie tego przepisu termin „spółka” oznacza:

a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE; Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251);

b) spółkę kapitałową w organizacji,

c) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a u.p.d.o.p., mające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;

d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Jak z powyższego wynika, definicja „spółki” zawarta w przepisach u.p.d.o.p. zarówno zawiera wskazanie kategorii form prawnych, które są uznawane za spółkę, jak i określa cechy, które powinien spełniać określony podmiot, aby zostać uznany za spółkę na gruncie u.p.d.o.p.

W konsekwencji należy przyjąć, że dany podmiot, pod warunkiem spełnienia cech określonych w art. 4a pkt 21) u.p.d.o.p., powinien być uznany za spółkę na gruncie art. 21 ust. 3–6 oraz art. 22 ust. 4–4b u.p.d.o.p. bez względu na to, czy jego forma prawna została określona w odpowiednich załącznikach do Dyrektyw, czy też Załączniku nr 4 oraz 5 do u.p.d.o.p.¹³ Wskazana różnica pomiędzy treścią Dyrektyw a przepisami u.p.d.o.p. nie powinna być jednak uznana za nieprawidłową transpozycję przepisów wspólnotowych do krajowego porządku prawnego. Jak bowiem zostało wyżej pokazano, w orzecznictwie TSUE słusznie wskazuje się, że państwa członkowskie mogą określić szerszy zakres podmiotów uprawnionych do korzyści wynikających z Dyrektyw.

W świetle powyższego należy odnieść się do art. 21 ust. 8 oraz art. 22 ust. 6 u.p.d.o.p. Zgodnie z tymi regulacjami przepisy dotyczące zwolnień z podatku u źródła stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych we właściwych załącznikach do u.p.d.o.p. Powołane przepisy wskazują, że – oprócz podmiotów, które spełnią definicję „spółki” w rozumieniu art. 4a pkt 21) u.p.d.o.p. – również podmioty wskazane w Załączniku nr 4 oraz 5 do u.p.d.o.p. powinny

¹³ W literaturze przedmiotu wyrażony został również pogląd, że Załącznik nr 4 oraz 5 do u.p.d.o.p. zawierają katalog podmiotów zagranicznych, które są uprawnione do zwolnienia z podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 3 oraz 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (tak Sekita, 2017, s. 188).

zostać uznane za uprawnione do zwolnień z podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (podobnie Filipczyk i Zalasinski, 2016, s. 289). Za słuszne należy bowiem uznać stanowisko reprezentowane w tym zakresie przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, że art. 21 ust. 8 oraz art. 22 ust. 6 u.p.d.o.p. wraz z odpowiednimi załącznikami do tej ustawy stanowią swoiste doprecyzowanie i rozszerzenie katalogu podmiotów uprawnionych do zwolnienia¹⁴. Ustawodawca nie użył bowiem w art. 21 ust. 8 ani w art. 22 ust. 6 u.p.d.o.p. sformułowania „spółek”, lecz „podmiotów” (podobnie Filipczyk i Zalasinski, 2016, s. 289).

Jednakże określenia wymaga zakres stosowania przepisów art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. do podmiotów wymienionych w Załączniku nr 4 oraz 5 do tej ustawy. Przepisy art. 21 ust. 8 oraz art. 22 ust. 6 u.p.d.o.p. stanowią bowiem o „odpowiednim” stosowaniu przepisów art. 21 ust. 3–6 oraz art. 22 ust. 4–4b u.p.d.o.p. do podmiotów wskazanych we właściwych załącznikach.

W związku z tym warto odwołać się do wyroku NSA¹⁵, w którym wskazano że:

organ nie wziął pod uwagę podstawowej zasady wykładni prawa, tj. założenia o racjonalności ustawodawcy. Założenie to nakazuje przyjąć, że racjonalny ustawodawca znał ustawowe zasady opodatkowania spółki komandytowej obowiązujące w słowackich ustawach podatkowych. I skoro zamieścił na liście podmiotów, do których ma zastosowanie m.in. art. 22 ust. 6 u.p.d.o.p. w załączniku nr 4 do u.p.d.o.p. w pozycji 19 wśród spółek ustanowionych według prawa słowackiego także *komanditná spoločnosť* Słowacji to znaczy, że uznał, że zasady opodatkowania tej spółki nie kolidują z warunkiem, o którym mowa w art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p. W przeciwnym razie należałoby uznać, że ustawodawca ujął w załączniku nr 4 do ustawy podmiot, który z uwagi na konstrukcję ustalania podstawy opodatkowania nie mógłby korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (akapit 11)

Uwzględniając powyższe, można postawić tezę, że w odniesieniu do podmiotów, które zostały wymienione w Załączniku nr 4 oraz 5 do u.p.d.o.p. mają zastosowanie zwolnienia z podatku u źródła transponowane na podstawie Dyrektywy bez względu na to, w jaki sposób – zgodnie z przepisami prawa podatkowego państwa ich rezydencji – ustalana jest podstawa opodatkowania, od której podlegają one opodatkowaniu. Jak bowiem wynika z przytoczonego orzecznictwa NSA, odmienna interpretacja byłaby sprzeczna z założeniem racjonalności ustawodawcy. Wskazana konkluzja może mieć natomiast znaczenie również w kontekście interpretacji warunku „niekorzystania ze zwolnienia od całości swoich dochodów bez względu na źródło ich osiągnięcia” w odniesieniu do podmiotów wymienionych w Załączniku nr 4 oraz 5 do u.p.d.o.p., będącego przedmiotem dalszej analizy w niniejszym artykule.

¹⁴ Tak m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej [DKIS] z 19 grudnia 2018 r., 0114-KDIP2-1.4010.408.2018.1.AJ, oraz wyrok NSA z 8 lutego 2023 r., II FSK 1278/22, Lex nr 3512396.

¹⁵ Tak wyrok NSA z 19 lipca 2016 r., II FSK 1703/14, Lex nr 2071191; podobnie wyrok NSA z 13 grudnia 2016 r., II FSK 3455/14, Lex nr 2205682.

2. Warunek „niekorzystania ze zwolnienia od całości swoich dochodów” w świetle transpozycji Dyrektywy

Przepisy art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz art. 21 ust. 3c u.p.d.o.p. stanowią, że spółka osiągająca określone kategorie przychodów nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania. Powołana przesłanka została po raz pierwszy wprowadzona do przepisów u.p.d.o.p. w wyniku nowelizacji z 2010 r.¹⁶ Jak wskazano już we wstępie projektu nowelizacji, jej celem jest m.in. dostosowanie przepisów ustawy do prawa wspólnotowego. Natomiast w zakresie przepisów art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. projektodawcy podnieśli¹⁷, że:

w świetle art. 2 ust. 1 lit. c dyrektywy 90/435/EWG akt ten ma zastosowanie do spółek, które podlegają w państwach członkowskich Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym „bez możliwości wyboru lub zwolnienia”. Podobny warunek braku zwolnienia wobec podmiotu korzystającego z przywilejów dyrektywy przewiduje także art. 3 lit. a pkt iii dyrektywy 2003/49/WE. Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują takiego warunku, co może prowadzić do sytuacji, w której spółka uzyskująca dywidendę, odsetki lub należności licencyjne korzysta w danym państwie członkowskim ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów. Przyznanie takiej spółce zwolnienia z podatku pobieranego u źródła [...] skutkowałoby ich „podwójnym nieopodatkowaniem”. (s. 29 Uzasadnienia)

Wobec tego preredagowano art. 20, 21 oraz 22 ustawy CIT przez dodanie, że spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z należności licencyjnych lub odsetek może korzystać ze zwolnień przewidzianych w tych przepisach, pod warunkiem że nie jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania” (s. 23–24 Uzasadnienia). Z uwagi na to przepisy art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz art. 21 ust. 3c u.p.d.o.p. stanowią transpozycję, odpowiednio, art. 2 lit. a ppkt (iii) dyrektywy PS oraz art. 3 lit. a ppkt (iii) dyrektywy IR.

Uwzględniając powyższe, warto zwrócić uwagę, że ustawodawca posłużył się wyrażeniem „zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów”. „Całość” oznacza natomiast „wszystkie części, fragmenty, szczególnie wzięte razem” (Sobol, 1993, s. 75). W konsekwencji wykładnia językowa przepisów art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz art. 21 ust. 3c u.p.d.o.p. wskazuje, że podmioty, których wszystkie przychody nie podlegają opodatkowaniu, nie są uprawnione do zwolnienia wynikającego z transpozycji Dyrektyw. Powyższa teza jest również zgodna z brzemieniem art. 2 lit. c dyrektywy IR oraz art. 3 lit. a ppkt (iii) dyrektywy PS, na które powoływał się ustawodawca, wprowadza-

¹⁶ Ustawa z 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. 2010, Nr 226, poz. 1478.

¹⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Sejm VI kadencja, druk sejmowy nr 3500.

jąc analizowaną przesłankę. Jak bowiem zostało wyżej wskazane, przepisy Dyrektyw stanowią o „podleganiu opodatkowaniu określonym podatkiem bez zwolnienia/bez możliwości wyboru lub zwolnienia” w ogólności, bez odwoływania się do efektywnego opodatkowania otrzymanej płatności w państwie rezydencji odbiorcy. Jak natomiast podkreśla się w literaturze przedmiotu, w przypadku pojęć, które nie zostały zdefiniowane w dyrektywach, zadaniem ustawodawcy jest rozpoznanie znaczenia, w jakim danym terminem posłużył się prawodawca unijny, i dobranie odpowiedniego terminu z krajowej siatki terminologicznej (Koronkiewicz, 2015, s. 101). Podobne stanowisko w zakresie wykładni pojęcia „niekorzystanie ze zwolnienia od całości swoich dochodów” potwierdzają również organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych¹⁸.

Z uwagi na powyższe wątpliwości może wywoływać podgląd wyrażony w orzecznictwie, że przepis art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. nie dotyczy zwolnienia *stricte* podmiotowego, ponieważ przepis ten należy odczytywać łącznie z art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p. (tak wyrok WSA w Lublinie 100/23). W konsekwencji ustawodawca wprost nawiązuje – przez odwołanie do treści art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p., które zawiera przepis art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. – do kryterium dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

W tym kontekście należy bowiem zwrócić uwagę, że przepisy art. 22 ust. 4 pkt 2 oraz art. 21 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p. stanowią, że spółka uzyskującą określone kategorie przychodów powinna być spółka podlegająca w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Na podstawie wykładni systemowej, a w szczególności uwzględniając treść art. 3 ust. 1 i 2 oraz art. 16n ust. 1 pkt 17) u.p.d.o.p., należy przyjąć, że warunek ten powinien być rozumiany jako kryterium posiadania tzw. rezydencji podatkowej w państwie członkowskim Unii Europejskiej. Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe oraz literatura przedmiotu¹⁹. Oznacza to, że przepis ten stanowi transpozycję art. 2 lit. a ppkt (ii) dyrektywy PS. Analizowany przepis nie obejmuje natomiast swoim zakresem wymogu „podlegania opodatkowaniu określonym podatkiem bez możliwości wyboru lub zwolnienia”.

Powyższy wniosek wynika również z wykładni systemowej art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. Wskazane przepisy nawiązują bowiem, odpowiednio, do:

- 1) spółki dokonującej wypłaty należności; lub
- 2) spółki otrzymującej należności;
– określając kryteria, które powinna spełniać spółka dokonująca wypłaty należności oraz spółka otrzymująca takie należności, aby zastosować zwolnienie z podatku u źródła.

¹⁸ Tak m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27 maja 2011 r., ILPB4/423-67/11-4/DS, oraz interpretacja indywidualna DKIS z 23 lutego 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.774.2022.2.AK.

¹⁹ Tak m.in. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 3 lipca 2012 r., DD5/033/4/12/RDX/DD-363, oraz Dmoch (2022, nb. 2).

Przykładowo, przepis art. 22 ust. 4 pkt 1) u.p.d.o.p. odnosi się do spółki dokonującej wypłaty, stanowiąc, że zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski.

Jako przykład przepisu odnoszącego się do spółki otrzymującej dywidendy, jak również wypłacającej dywidendy wskazać można art. 22 ust. 4 pkt 3) u.p.d.o.p. Stanowi on, że spółka, o której mowa w pkt 2 (tj. uzyskująca przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j u.p.d.o.p.), posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1 (tj. wypłacającej wspomniane należności).

Z uwagi na to odwołanie ustawodawcy do treści art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p. odnoszącego się do spółki uzyskującej dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, które zawiera przepis art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., miało na celu określenie, którego podmiotu dotyczy kryterium określone 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. Nie stanowi więc ono doprecyzowania zakresu zwolnienia, z którego nie może korzystać spółka otrzymująca należności, aby była uprawniona do zwolnienia z podatku u źródła.

IV. PRZESŁANKA NIEKORZYSTANIA ZE ZWOLNIENIA W ŚWIETLE CELU DYREKTYW

W orzecznictwie występuje pogląd, że wymóg efektywnego opodatkowania otrzymywanej należności w państwie rezydencji odbiorcy wynika również z celu Dyrektyw oraz jest ukierunkowany na zapobieżenie „podwójnemu nieopodatkowaniu”²⁰. Analizując przesłankę „niekorzystania ze zwolnienia od całości swoich dochodów bez względu na źródło ich osiągania”, WSA w Lublinie zwrócił uwagę w Wyrokach na nowelizację dyrektywy PS, która – w nowym brzmieniu – już w pierwszym artykule podkreśla, że nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom.

Analizując powyższe stanowisko – w odniesieniu do dyrektywy PS – należy odwołać się do treści art. 1 ust. 2 tej dyrektywy. Przepis ten stanowi, że państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie

²⁰ Takie stanowisko zostało zaprezentowane m.in. w wyrokach WSA w Lublinie 255/23 i 87/23.

korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste.

Jak wynika z powołanego przepisu, ograniczenie korzyści wynikającej z dyrektywy PS może nastąpić w przypadku, gdy „narusza ona jej przedmiot lub cel”. W tym kontekście należy zatem przytoczyć treść preambuły dyrektywy PS, która wskazuje, że jej celem jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

W świetle powyższego wątpliwości może budzić teza, że brak efektywnego opodatkowania otrzymanej płatności pozostaje w sprzeczności z celem dyrektywy PS. Celem dyrektywy PS jest bowiem wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidendy zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym²¹. Zatem sam fakt braku efektywnego opodatkowania otrzymanej dywidendy w państwie siedziby spółki dominującej stanowi korzyść zgodną z przedmiotem i celem dyrektywy PS. Podstawowym celem wprowadzenia wskazanej klauzuli antyabuzyjnej do dyrektywy PS było natomiast ograniczenie wykorzystywania spółek pośredniczących położonych w państwach członkowskich do osiągnięcia korzyści wynikającej z dyrektywy PS przez podmioty, które takiej korzyści nie mogłyby osiągnąć, gdyż np. mają siedzibę poza Unią Europejską (Lachowicz, 2023, s. 328; Majdowski, 2016a, s. 38–39).

Co więcej, brak efektywnego opodatkowania odsetek lub należności licencyjnych jako okoliczność świadcząca o uchyleniu lub unikaniu opodatkowania albo nadużyciu celu dyrektywy IR również może wywoływać wątpliwości. W tym kontekście należy przywołać treść art. 5 ust. 2 dyrektywy IR. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie, cofnąć korzyści wynikające z dyrektywy IR lub odmówić jej zastosowania. Zgodnie natomiast z preambułą dyrektywy IR jej celem jest zapewnienie, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w państwie członkowskim tylko raz. Dyrektywa IR ma również zapewnić równość traktowania w zakresie opodatkowania między transakcjami krajowymi a transgranicznymi.

W tym kontekście podkreślenia wymaga, że w swoich orzeczeniach TSUE niejednokrotnie wskazywał, że sam fakt zamiaru osiągnięcia korzyści z preferencji podatkowych przewidzianych w systemie innego państwa członkowskiego nie może świadczyć o istnieniu nadużycia i upoważnić do pozbawienia możliwości powołania się na postanowienia traktatu²². Dlatego też na aprobatę zasługuje opinia rzecznika generalnego Juliane Kotott w powołanej wyżej

²¹ Tak również wyrok TSUE z 3 kwietnia 2008 r., C-27/07 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel przeciwko Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Lex nr 377119.

²² Tak m.in. wyrok TSUE z 12 września 2006 r., C-196/04 *N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet*, Lex nr 191009.

sprawie *N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet*²³. Rzecznik słusznie podkreśliła, że gdy podatnikowi przysługuje wybór, nie jest on zobowiązany do dokonania wyboru tej możliwości, z którą wiąże się zapłata wyższego podatku, lecz przeciwnie, przysługuje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, dzięki której ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe, a dokonanie wyboru takiej struktury transakcji, która nie skutkuje najwyższym obciążeniem podatkowym, nie może więc zostać uznane za nadużycie.

Za racjonalny z gospodarczego punktu widzenia można natomiast uznać wybór jurysdykcji, która nie nakłada dodatkowego podatku na dywidendę otrzymaną ze spółki zależnej, czy też nie opodatkowuje zysków kapitałowych ze zbycia jej udziałów (Grzymała i Szydłowska, 2007, s. 97). Co więcej, jeśli również przychód z odsetek w kraju odbiorcy jest zwolniony z opodatkowania lub opodatkowany preferencyjnie, możliwe jest osiągnięcie znaczących oszczędności podatkowych (Jamroży i in., 2023, s. 250).

Natomiast zgodnie z orzecznictwem TSUE ograniczenie swobody przedsiębiorczości można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, polegających na tworzeniu czysto sztucznych, oderwanych od przyczyn ekonomicznych struktur w celu unikania należnego podatku²⁴. Za słuszny należy zatem uznać pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że cechą zachowania stanowiącego planowanie podatkowe – w przeciwieństwie do unikania opodatkowania – jest brak sztuczności (Cień, 2022, s. 96).

W związku z powyższym sam fakt braku opodatkowania odsetek na poziomie ich odbiorcy nie powinien stanowić o nadużyciu dyrektywy IR, ponieważ może on być elementem planowania podatkowego, które nie uzasadnia odmowy korzyści wynikających z prawa wspólnotowego. Potencjalne rozbieżności pomiędzy systemami podatkowymi poszczególnych państw członkowskich powinny być bowiem neutralizowane przez harmonizację systemów podatkowych (Majdowski, 2016b, s. 75–76). Aby stwierdzić, że doszło do nadużycia – co również podkreśla TSUE w sprawie *N Luxembourg 1 i in. przeciwko Skatteministeriet* – jest zaistnienie ogółu obiektywnych okoliczności wskazujących na taką praktykę, a w szczególności istnienie spółek pośredniczących niemających gospodarczego uzasadnienia oraz czysto formalny charakter struktury grupy spółek, konstrukcji finansowych i pożyczek²⁵.

W konsekwencji wybór jurysdykcji, która zapewnia określone preferencje podatkowe, może stanowić jeden z elementów, który świadczy o nadużyciu, jednakże zarówno organy podatkowe, jak i sądy powinny zweryfikować na podstawie całokształtu okoliczności, czy decyzja o wyborze takiej jurysdykcji była

²³ Opinia rzecznika generalnego Juliane Kotott przedstawiona w dniu 1 marca 2018 r., https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?jsessionid=9ea7d0f130dc750a403b32b149368eafddcaaa2c2b67.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Pb3yLe0?doclang=PL&text=&pageIndex=0&docid=199820&cid=674756

²⁴ Wyrok TSUE z 11 marca 2004 r., *Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, Lex nr 155338.

²⁵ Tak również wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r., C-504/16 *Deister Holding i Juhler Holding A/S przeciwko Bundeszentralamt für Steuern*, Lex nr 2411278; szerzej na ten temat zob. Lewandowska i Stępień (2019, s. 14–16).

elementem dozwolonego planowania podatkowego, czy też miała wyłącznie sztuczny charakter w celu unikania czy uchylania się od opodatkowania. Natomiast w przypadku stwierdzenia takiego nadużycia, podstawę odmowy korzyści wynikających z Dyrektyw nie powinna stanowić konstatacja, że z uwagi na brak opodatkowania otrzymanej płatności dany podmiot nie spełnia definicji „spółki państwa członkowskiego” na podstawie, odpowiednio, przepisów art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy PS lub art. 3 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy IR, lecz przepisy art. 1 ust. 2 dyrektywy PS oraz art. 5 ust. 2 dyrektywy IR.

Z kolei w zakresie transpozycji art. 1 ust. 2 dyrektywy PS oraz art. 5 ust. 2 dyrektywy IR należy się odnieść do treści art. 22c u.p.d.o.p. Zgodnie z ust. 1 powołanego przepisu art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 4, art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;

2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Przepis art. 22c ust. 2 u.p.d.o.p. stanowi natomiast, że na potrzeby ust. 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3, art. 22 ust. 4, art. 24n ust. 1 oraz art. 24o ust. 1, sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów.

Biorąc pod uwagę treść powołanych wyżej przepisów, można stwierdzić, że ich treść jest zgodna, odpowiednio, z art. 1 ust. 2 dyrektywy PS oraz art. 5 ust. 2 dyrektywy IR. W konsekwencji wskazane wyżej wnioski w zakresie interpretacji powołanych przepisów Dyrektyw będą znajdowały zastosowanie na gruncie art. 22c u.p.d.o.p.

V. PODSUMOWANIE

W świetle powyższej analizy można skonkludować, że postawiona we wstępie teza została udowodniona. W konsekwencji przewidziany przez przepisy Dyrektyw warunek podleganiu jednemu z wymienionych w nich podatków bez zwolnienia/bez możliwości wyboru lub zwolnienia nie wyklucza możliwości zastosowania zwolnienia z podatku u źródła w odniesieniu do podmiotów, które korzystają ze zwolnień przedmiotowych, takie podmioty nie podlegają efektywnemu opodatkowaniu w państwie ich rezydencji z uwagi na uprawnienie do pomniejszenia otrzymywanych płatności o hipotetyczne koszty, mają możliwość uzyskania zwrotu podatku pobranego od takiej płatności lub też zaliczenia takiego podatku na poczet podatku z innych tytułów. Powyższa konkluzja

wynika zarówno z literalnej wykładni przepisów Dyrektyw, jak i wykładni systemowej i funkcjonalnej. Wskazane stanowisko reprezentowane jest również w doktrynie polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego.

Organy krajowe mają obowiązek stosowania – w tym dokonywania wykładni – unijnego prawa podatkowego (Andrzejewska-Czernek, 2019, s. 8). Jednakże przedmiotem wykładni zgodnej z dyrektywami są przepisy prawa krajowego, a obowiązkiem organów jest analiza, czy w danym przypadku są one uprawniony do zastosowania prawa Unii Europejskiej (Andrzejewska-Czernek, 2013, s. 280; Wróbel, 2010, s. 117). Jak bowiem słusznie podkreśla się w orzecznictwie, państwa członkowskie są zobowiązane do prawidłowej transpozycji dyrektyw do krajowego porządku prawnego, a w przypadku nieprawidłowego wykonania tego obowiązku nie przysługuje im prawo do wpływania się na ich przepisy²⁶. Uprawnienie do powoływania się bezpośrednio na przepisy dyrektywy przysługuje bowiem jedynie jednostce i tylko w stosunku do państwa, do którego dyrektywa jest adresowana²⁷. Wykładnia przepisów stanowiących transpozycję prawa unijnego nie może zatem wykraczać poza wyraźne brzmienie przepisu prawa wewnętrznego (Domańska, 2014, s. 228). W szczególności nie może być stosowana taka wykładnia prawa krajowego stanowiącego transpozycję dyrektyw, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym, lecz wynikających tylko z samych dyrektyw²⁸. Nie wydaje się również dopuszczalne powoływanie się na dyrektywy w celu ograniczenia praw wynikających z przepisów krajowych (Werner, 2016, s. 81). Przepisy art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz art. 21 ust. 3c u.p.d.o.p. stanowią natomiast o „zwolnieniu od całości dochodów”. W konsekwencji brak efektywnego opodatkowania płatności zwolnionej z podatku u źródła na poziomie jej odbiorcy ze względu na inne okoliczności niż zwolnienie podmiotowe bądź też znajdującej zastosowanie stawki podatku 0% powinny pozostać bez wpływu na spełnienie przez określony podmiot kryterium określonego w art. 22 ust. 4 pkt 4 oraz art. 21 ust. 3c u.p.d.o.p.

Co więcej – uwzględniając cele Dyrektyw oraz odpowiednie przepisy antyabuzywne – wybór jurysdykcji, która zapewnia określone preferencje podatkowe, może stanowić jeden z elementów, który świadczy o nadużyciu, jednakże zarówno organy podatkowe, jak i sądy powinny zweryfikować na podstawie całości okoliczności, czy decyzja o wyborze takiej jurysdykcji była elementem dozwolonego planowania podatkowego, czy też miała wyłącznie sztuczny charakter. Natomiast w przypadku stwierdzenia nadużycia, podstawę rozstrzygnięcia powinny stanowić odpowiednie przepisy antyabuzywne.

²⁶ Tak wyrok TSUE z 5 kwietnia 1979 r., C-148/78 *Postępowanie karne przeciwko Tullio Ratti*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:1979:110>

²⁷ Tak wyrok TSUE z 26 września 1996 r., C-168/95 *Postępowanie karne przeciwko Luciano Arcaro*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=ecli:ECLI:EU:C:1996:363>

²⁸ Tak m.in. wyroki NSA z 27 lutego 2014 r.: I FSK 935/13, Lex nr 1494635, oraz I FSK 54/13, Lex nr 1494618.

Bibliografia

- Andrzejewska-Czernek, I. (2013). *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*. Wolters Kluwer Polska.
- Andrzejewska-Czernek, I. (2019). Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej w praktyce polskich organów podatkowych. W: J. Gluchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga Jubileuszowa dedykowana profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu* (tom 2, s. 5–14). Wolters Kluwer Polska.
- Arginelli, P. (2017). The subject-to-tax requirement in the EU Parent-Subsidiary Directive (2011/96). *European Taxation*, 57(8), 334–341. <https://doi.org/10.59403/1ek1qgx>
- Cień, K. (2022). *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*. Wolters Kluwer Polska.
- Dmoch, W. (2022). *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz* (wyd. 10). Legalis.
- Domańska, M. (2014). *Implementacja dyrektyw unijnych przez sądy krajowe*. Wolters Kluwer Polska.
- Filipczyk, H., i Zalasiński, A. (2016). Podatek dochodowy od osób prawnych. W: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki i A. Zalasiński (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności* (s. 285–331). Wolters Kluwer Polska.
- Grzymala, M., i Szydłowska, K. (2007). Spółka holdingowa jako instrument planowania podatkowego. W: Ł. Ziółek (red.), *Międzynarodowe planowanie podatkowe* (s. 81–109). Difin.
- Harris, C. (1994). The European Community's Parent-Subsidiary Directive. *Florida Journal of International Law*, 9(1), 112–164. <https://scholarship.law.ufl.edu/fjil/vol9/iss1/6/>
- Jamroży, M., Janiszewska M., i Łożykowski, A. (2023) Holding company location: A Polish tax perspective. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 85(1), 239–260. <https://doi.org/10.14746/rpeis.2023.85.1.18>
- Justyńska, A. (2020). Klauzula subject-to-tax. W: A. Mariański (red.), *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny* (s. 68–71). C. H. Beck.
- Koronkiewicz, J. (2015). *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*. Wolters Kluwer Polska.
- Lachowicz, M. (2023). Szczególna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. W: M. Jamroży i M. Lachowicz (red.), *Opodatkowanie u źródła* (s. 321–329). C. H. Beck.
- Lewandowska, A., i Stępień, A. (2019). Trybunał Sprawiedliwości o nadużyciu zwolnienia z podatku u źródła: zaskakujące rozczarowanie czy przewidywalny kierunek interpretacji? Polskie regulacje niezgodne z prawem UE? *Przegląd Podatkowy*, 8, 12–20.
- Majdowski, F. (2016a). Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. Małej klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek „uszczerbnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach. *Przegląd Podatkowy*, 2, 35–42.
- Majdowski, F. (2016b). Zróznicowane kryteria zwalczania zjawiska unikania opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, 4(67), 73–88.
- Majdowski, F. (2019). Planowanie podatkowe z wykorzystaniem zagranicznych podmiotów holdingowych – koniec pewnej epoki? Kilka uwag na tle ostatnich wyroków Trybunału Sprawiedliwości w sprawie dyrektyw podatkowych dotyczących tzw. pasywnych płatności. *Przegląd Podatkowy*, 10, 29–40.
- Paoletta, C., i Persiani A. (2019). A questionable judgment from the Italian Supreme Court on the Parent-Subsidiary Directive. *International Tax Journal*, 45(1), 41–43.
- Raby, N. (1992). National implementation of the Parent-Subsidiary Directive: Some problems and opportunities identified, *EC Tax Review*, 1(4), 216–223. <https://doi.org/10.54648/ecta1992025>
- Schonwille, P. H. (1992). Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive. *Intertax*, 20(1), 13–20. <https://doi.org/10.54648/taxi1992003>
- Sekita, J. (2017). *Rozliczanie podatku u źródła*. Wolters Kluwer Polska.
- Sobol, E. (red.) (1993). *Mały słownik języka polskiego*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Varga, W. (2014a). *Komentarz do dyrektywy 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich*. Lex/el.

- Varga, W. (2014b). *Komentarz do dyrektywy 2003/49/WE w sprawie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich*. Lex/el.
- Werner, A. (2016). Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich. W: M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych* (s. 76–92). Wolters Kluwer Polska.
- Wróbel, A. (2010). Wykładnia prawa państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą, czyli tzw. pośredni skutek dyrektyw. W: A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy* (tom 1, s. 112–130). Wolters Kluwer Polska.