

Look-through approach w odniesieniu do zwolnienia z WHT na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.

Wyrok WSA w Warszawie z 14.09.2023,
III SA/Wa 1513/23

IX TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO
1 marca 2024 r.



Stan faktyczny



Czy Wnioskodawca będzie uprawniony przy wypłacie dywidendy do zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT i niepobierania podatku u źródła na podstawie art. 26 ust. 7a ustawy o CIT, kierując się zasadą look-through approach z uwagi na status C.?

Art. 22 ust. 4 ustawy o PDOP

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 spełnione są łącznie następujące warunki:



1

wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2

uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita 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;

3

spółka, o której mowa w pkt 2, posiada **bezpośrednio** nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;

4

spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Rozstrzygnięcie WSA w Warszawie (1)

Rację w tym sporze należy przyznać **Skarżącej**, choć również z przyczyn innych niż przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.



Argumentacja prawna
WSA w Warszawie



Brak warunku, aby odbiorca
dywidendy był jej
„rzeczywistym właścicielem”



Look-through approach
tzw. koncepcja przejrzystości
(transparentności)

Rozstrzygnięcie WSA w Warszawie (2)

Brak warunku, aby odbiorca dywidendy był jej „rzeczywistym właścicielem”

W orzecznictwie poglądy są rozbieżne. W wyroku NSA z 8 lutego 2023 r., II FSK 1277/22 orzeczono, że: "Analiza treści art. 22 ust. 4–4d u.p.d.o.p. prowadzi do wniosku, że zwolnienie podatkowe ma miejsce, jeżeli spełnione zostaną łącznie wszystkie w nim wymienione przesłanki.

Przepisy te nie zawierają warunku, aby odbiorca dywidendy był jej «rzeczywistym właścicielem». Wymagane jest jedynie, aby był co do zasady właścicielem udziałów (akcji) spółki zależnej. Jest to konsekwencja tego, że uprawnienie do otrzymania dywidendy zależy od posiadania własności udziałów. Zatem zasadne jest przyjęcie, że dla zwolnienia od opodatkowania wystarczające jest spełnienie warunków wymienionych w art. 22 ust. 4–6 u.p.d.o.p., bez konieczności spełnienia przesłanek wynikających z art. 28b ust. 4 pkt 5–6 u.p.d.o.p.". Podobne stanowisko przyjęto w wyrokach: WSA w Łodzi z dnia 4 października 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 505/22, NSA z 27 kwietnia 2021 r., sygn. akt II FSK 240/21, WSA we Wrocławiu z 11 marca 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 977/19. Niniejsza linia orzecnicza, odwołująca się zresztą do literalnego brzmienia art. 22 ust. 4 ustawy o CIT wydaje się przeważającą.

I to stanowisko Sąd orzekający w niniejszej sprawie przyjmuje jako własne.

Dodatkowe wyroki **potwierdzające** stanowisko WSA w Warszawie (niewskazane w uzasadnieniu):

wyrok WSA w Warszawie z 20.09.2021 r., III SA/Wa 562/21

wyrok WSA w Warszawie z 8.12.2021 r., III SA/Wa 1245/21

wyrok WSA w Warszawie z 25.04.2022 r., III SA/Wa 2679/21

wyrok WSA w Warszawie z 25.04.2022 r., III SA/Wa 2668/21

wyrok WSA w Opolu z 9.12.2022 r., I SA/Op 311/22

wyrok WSA w Krakowie z 19.05.2023 r., I SA/Kr 126/23

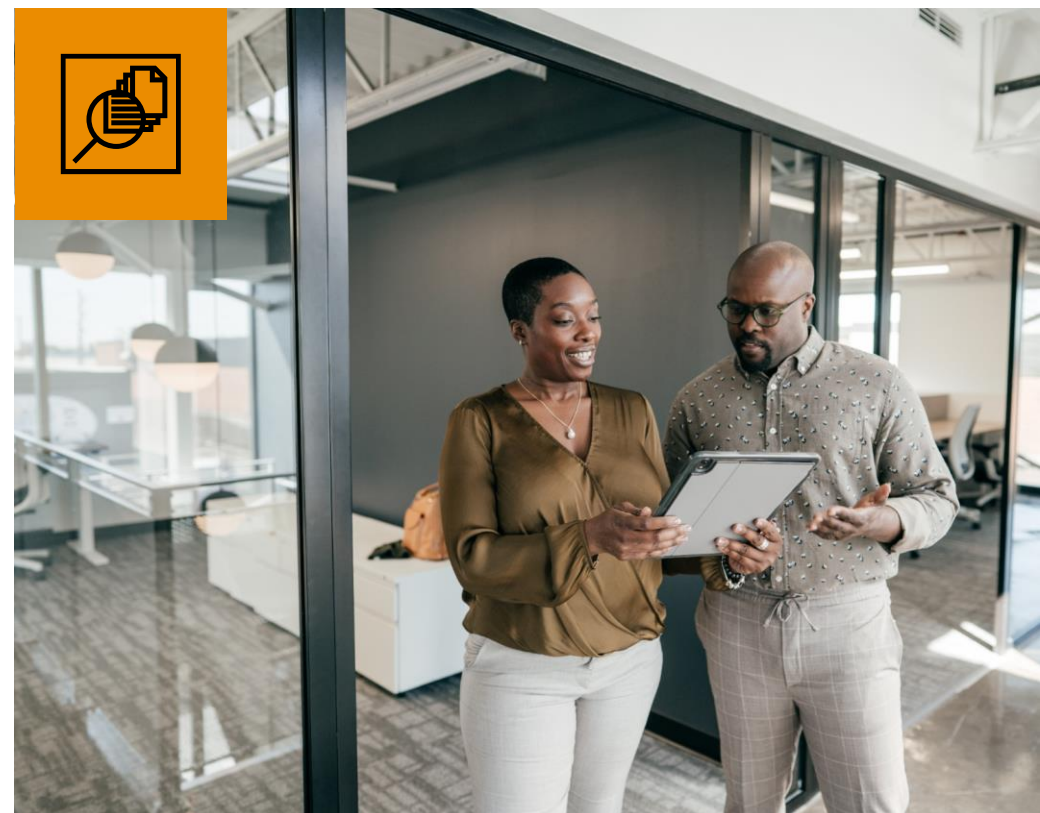
wyrok WSA w Warszawie z 17.10.2023 r., III SA/Wa 1586/23

Rozstrzygnięcie WSA w Warszawie (3)

Look-through approach – tzw. koncepcja przejrzystości (transparentności)

Gdyby nawet pominąć powyższą argumentację Sąd w składzie niniejszym zgadza się ze Stroną skarżącą, iż wówczas **zwolnienie przysługiwałoby w oparciu o tzw. koncepcję przejrzystości (transparentności)**. Przywołać w tym zakresie można między innymi wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1588/20, w którym zajęto stanowisko, że "preferencja podatkowa będzie dopuszczalna w sytuacji, w której co prawda wypłata dywidendy nie odbywa się na rzecz jej rzeczywistego beneficjenta, jednakże stosowana jest zasada look-through approach. Koncepcja ta pozwala na zastosowanie preferencyjnego opodatkowania, bądź zwolnienia z opodatkowania, w sytuacji, gdy płatność dokonywana jest co prawda poprzez pośrednika - podmiot niebędący rzeczywistym beneficjentem, ale ów rzeczywisty beneficjent ma siedzibę na terytorium UE (EOG) i jest znany. Zauważyć należy, że zasada ta zdaje się nie być kwestionowana przez organ interpretacyjny (por. interpretacja DKIS z 14 czerwca 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.128.2022.2.AR).„

Przypomnieć należy, że w **wyrokach duńskich** wskazano, iż mechanizmy dyrektywy 90/435 (obecnie 2011/96) zostały "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).



Look-through approach - tzw. koncepcja przejrzystości/transparentności

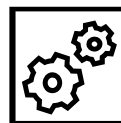
Dopuszczalność stosowania



Interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Interpretacje indywidualne z dnia:

05.08.2019 r.	0114-KDIP2-1.4010.221.2019.2.JS
	0114-KDIP2-1.4010.226.2019.2.JF
	0114-KDIP2-1.4010.227.2019.2.JF
07.08.2019 r.	0111-KDIB1-3.4010.230.2019.2.MBD
	0111-KDIB1-2.4010.223.2019.2.BG
	0111-KDIB1-3.4010.223.2019.2.JKT
	0111-KDIB1-3.4010.225.2019.2.APO
16.10.2019 r.	0114-KDIP2-1.4010.223.2019.2.AJ
	0114-KDIP2-1.4010.354.2019.1.JC
18.03.2020 r.	0114-KDIP2-1.4010.534.2019.2.JC
17.09.2021 r.	0113-KDIPT2-3.4011.551.2021.2.IR
14.06.2022 r.	0111-KDIB2-1.4010.128.2022.2.AR (dywidenda)
11.08.2023 r.	0114-KDIP2-1.4010.313.2023.2.PP



Wyroki sądów administracyjnych

wyrok NSA z 13.12.2013 r., II FSK 2873/11 (odsetki),
wyrok NSA z 11.03.2015 r., II FSK 215/13 (odsetki)
wyrok WSA w Łodzi z 18.06.2015 r., I SA/Łd 551/15 (odsetki)
wyrok NSA z 31.01.2023 r., II FSK 1588/20 (dywidenda)
wyrok WSA w Warszawie z 14.09.2023 r., III SA/Wa 1513/23 (dywidenda)
wyrok WSA w Warszawie z 14.09.2023 r., III SA/Wa 1514/23 (dywidenda)
wyrok WSA w Warszawie z 17.10.2023 r., III SA/Wa 1586/23 (dywidenda)

Look-through approach - tzw. koncepcja przejrzystości/transparentności

Stanowisko MF



Projekt objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r.



Projekt objaśnień podatkowych z dnia 25 września 2023 r.

- Z przewidzianych w UPO i prawie Unii Europejskiej (tzn. Dyrektywy PS i IR) mogą korzystać inwestorzy (udziałowcy) z kraju objętego tymi postanowieniami, jeżeli są oni podatnikami w stosunku do otrzymanej należności i spełniają inne warunki przewidziane dla tych uprawnień (np. w określonych sytuacjach posiadają status rzeczywistego właściciela). Rozwiązanie to odpowiada koncepcji znanej pod nazwą „look through approach”.
- Jeżeli zachodzi taka sytuacja, tzn. że rzeczywistym właścicielem należności jest ten inny podmiot (co należy wykazać lub zbadać) wówczas do opodatkowania podatkiem u źródła będą miały zastosowanie przepisy UPO lub przepisy krajowe wdrażające dyrektywy unijne właściwe dla państwa rezydencji tego podmiotu (ang. look through approach).

Należy zauważyć, że stosowanie koncepcji look-through approach (czyli ustalania przez organ podatkowy, kto jest rzeczywistym właścicielem należności w sytuacji, gdy podmiot uzyskujący taką należność nie jest jej rzeczywistym właścicielem) nie znajduje uzasadnienia ani w przepisach ustawy o CIT bądź ustawy o PIT, ani w przepisach Ordynacji podatkowej. W świetle opisanego wcześniej wyroku TSUE w sprawie N Luxembourg 1 oraz po wyroku NSA z 26.07.2022 r. (sygn. akt II FSK 1230/21), można i należy uznać, że organy podatkowe nie są – co do zasady – zobowiązane do stosowania tej koncepcji. Możliwość zastosowania tej koncepcji jest w zasadzie ograniczona tylko do przypadków, gdy łącznie spełnione są następujące przesłanki:


- wykorzystanie spółki pośredniczącej pomiędzy państwem płatnika a państwem odbiorcy należności będącego rzeczywistym beneficjentem nie skutkuje obniżeniem podatku u źródła pobieranym w państwie płatnika;
- występuje tożsamość płatności co do rodzaju w relacji płatnik – zagraniczna spółka pośrednicząca – zagraniczny odbiorca płatności będący rzeczywistym beneficjentem;
- całość struktury lub dana płatność nie jest sztuczna w rozumieniu art. 22c ustawy o CIT

Dziękuję za uwagę!

pwc.com



Michał Potyrała

 +48 519 506 253

 michal.potyrala@pwc.com