

DENTONS

Granice wykładni prounijnej

Zwolnienie dywidend z WHT na gruncie Dyrektywy PS

IX Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu

1 - 2 marca 2024 roku

dr Michał Bernat

Dentons, Centrum Europejskie UW

Wykładnia prounijna i jej granice

Krótkie przypomnienie

„stosując przepisy prawa krajowego (...) sąd krajowy wezwany do przeprowadzenia ich wykładni zobowiązany jest zrobić to tak daleko, jak jest to możliwe, w świetle brzmienia i celu dyrektywy, dla osiągnięcia jej rezultatu”

wyrok TSUE z dnia 13 listopada 1990 roku w sprawie *Marleasing SA v La Comercial Internacional de Alimentacion* (C-106/89)

„stosując prawo krajowe, a zwłaszcza przepisy uregulowania przyjętego specjalnie w celu wprowadzenia wymagań dyrektywy, sąd krajowy jest zobowiązany interpretować prawo krajowe w najszerszym możliwym zakresie w świetle brzmienia i celu danej dyrektywy, aby osiągnąć rezultat przez nią przewidziany”

wyrok TSUE z dnia 5 października 2004 roku w sprawie *Pfeiffer and Others* (C-397/01)

jednakże, „spoczywający na sądzie krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, i nie może służyć jako podstawa dla dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem”

wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2008 roku w sprawie *Impact* (C-268/06); podobnie też TSUE w wyroku z dnia 8 października 1987 roku w sprawie *Kolpinghuis Nijmegen* (80/86), w wyroku z dnia 4 lipca 2006 roku w sprawie *Adeneler* (C-212/04) oraz w wyroku z dnia 16 czerwca 2005 roku w sprawie *Pupino* (C-105/03)

Polskie przepisy implementujące Dyrektywę PS

Opodatkowanie dywidend podatkiem u źródła

- Brak wyraźnego wymogu, by podmiot otrzymujący dywidendę był jej rzeczywistym właścicielem
- Brak wyraźnego wymogu, by podmiot otrzymujący dywidendę nie podlegał zwolnieniom przedmiotowym w państwie rezydencji (nie jest jedynie dopuszczalne korzystanie ze zwolnienia podmiotowego)
 - spółka uzyskująca dywidendę „*nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od **całości** swoich dochodów, **bez względu na źródło ich osiągnięcia**”*
- Mała klauzula antyabuzyjna

Dyrektywa PS

Opodatkowanie dywidend podatkiem u źródła

- Brak wyraźnego wymogu, by podmiot otrzymujący dywidendę był jej rzeczywistym właścicielem (w przeciwieństwie do Dyrektywy IR)
- Brak wyraźnego wymogu, by podmiot otrzymujący dywidendę nie podlegał zwolnieniom przedmiotowym w państwie rezydencji
 - spółka uzyskująca dywidendę podlega jednemu z podatków wymienionych w Dyrektywie PS „*bez możliwości wyboru lub zwolnienia*”
- Ogólna klauzula zakazująca państwom członkowskim przyznawania korzyści wynikających z Dyrektywy PS w przypadkach nadużycia prawa

Orzecznictwo sądów unijnych

Rzeczywisty właściciel dywidend

Stosując dyrektywę PS Państwa członkowskie powinny odmówić zwolnienia z WHT opartego na tej dyrektywie, jeżeli podmiot otrzymujący dywidendę nie jest jej rzeczywistym właścicielem, w tym także wtedy, gdy prawo krajowe takiej odmowy nie przewiduje

wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 roku w sprawach połączonych *T Danmark* oraz *Y Denmark* (C-116/16 i C-117/16)



Orzecznictwo sądów unijnych

Rzeczywisty właściciel dywidend



zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w prawie Unii istnieje **ogólna zasada prawa**, zgodnie z którą **podmioty prawa** nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia



podmioty prawa (*individuals, justiciables*) są zobowiązane do przestrzegania tej ogólnej zasady prawa - stosowania przepisu prawa Unii nie można bowiem rozszerzyć na działania prowadzone w celu korzystania w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia z korzyści przewidzianych w prawie Unii



państwo członkowskie **musi** zatem odmówić możliwości skorzystania z przepisów prawa Unii, jeżeli przepisy te są powoływane nie po to, aby realizować ich cele, lecz aby uzyskać korzyści z prawa Unii, podczas gdy przesłanki uzyskania tej korzyści są spełnione jedynie formalnie

Orzecznictwo sądów unijnych

Rzeczywisty właściciel dywidend

- w świetle ogólnej zasady prawa Unii zakazującej praktyk stanowiących nadużycie i konieczności przestrzegania tej zasady w ramach wykonywania prawa Unii **brak przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zapobieganie nadużyciom nie ma wpływu na obowiązek władz krajowych w zakresie odmówienia możliwości skorzystania z praw przewidzianych w dyrektywie PS**, gdy powołano się na nie w sposób noszący znamiona oszustwa lub nadużycia
- co prawda, zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby dyrektywy same przez się mogły nakładać obowiązki na jednostki oraz w związku z tym aby państwo członkowskie mogło powoływać się na dyrektywy, jako takie, przeciwko jednostkom
- niemniej, odmowa udzielona podatnikowi w wypadku oszustwa lub nadużycia prawa nie stanowi takiego przypadku, ponieważ odmowa ta odpowiada ogólnej zasadzie prawa Unii, zgodnie z którą nikt nie może powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie prawa

Orzecznictwo sądów unijnych

Rzeczywisty właściciel dywidend

- mechanizmy dyrektywy PS zostały wprowadzone z myślą o sytuacjach, w których 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
- mechanizmy takie **nie mogą mieć zastosowania, jeżeli właścicielem dywidend jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza Unią**, ponieważ w takim wypadku zwolnienie z podatku u źródła z tytułu tych dywidend w państwie członkowskim, z którego je wypłacono, mogłoby prowadzić do tego, że dywidendy te nie byłyby skutecznie opodatkowane w Unii

Orzecznictwo sądów unijnych

Rzeczywisty właściciel dywidend

odmowa przyznania korzyści na podstawie dyrektywy, takiej jak dyrektywa PS, nie równa się nałożeniu na daną jednostkę obowiązku na mocy tej dyrektywy (does not amount to imposing an obligation on the individual concerned under that directive), lecz jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądanej korzyści przewidziane przez tę dyrektywę w odniesieniu do tego prawa są spełnione wyłącznie formalnie



Orzecznictwo sądów unijnych

Warunek subject-to-tax

- Wyrok TSUE z dnia 8 marca 2017 roku w sprawie *Wereldhave Belgium and Others* (C-448/15)
- Dyrektywa PS ustanawia pozytywne kryterium kwalifikacyjne (podleganie podatkowi) oraz kryterium negatywne (brak zwolnienia z tego podatku i nieposiadanie możliwości wyboru)
- celem tych kryteriów jest wykluczenie sytuacji, w której pomimo formalnego opodatkowania danym podatkiem spółka nie jest rzeczywiście zobowiązana do jego zapłaty
- chociaż spółka podlegająca opodatkowaniu danym podatkiem według zerowej stawki, pod warunkiem że wszystkie zyski są wypłacane na rzecz jej akcjonariuszy, nie jest formalnie zwolniona z tego podatku, **znajduje się ona niemniej praktycznie w takiej samej sytuacji jak spółka, która nie jest zobowiązana do zapłaty tego podatku**
- **spółka ta nie wchodzi zatem w zakres wyrażenia „spółka państwa członkowskiego” w rozumieniu Dyrektywy PS**

Orzecznictwo sądów unijnych

Warunek subject-to-tax

Dyrektywa PS nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym podatek od dochodów kapitałowych jest pobierany od dywidend wypłaconych na rzecz przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w rozumieniu przepisów podatkowych mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zerowej



Stan faktyczny omawianej sprawy

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2023 roku, sygn. I SA/Lu 100/23

- polska spółka wypłacała dywidendy spółce holenderskiej
- jednym wspólnikiem holenderskiego udziałowca była holenderska spółdzielnia
- holenderski udziałowiec oraz spółdzielnia ponosili niewielkie koszty działalności, nie zatrudniali pracowników i mieli identyczny skład organów zarządzających
- dywidenda była w krótkim czasie dystrybuowana na rzecz kolejnych podmiotów (przez polską spółkę do holenderskiego udziałowca w dniu 30 września, następnie przez tego udziałowca spółdzielni będącej jednym wspólnikiem tego holenderskiego udziałowca, a następnie, w dniu 28 października, przez tę spółdzielnię do kolejnego podmiotu (spółki kanadyjskiej)
- dywidenda została wypłacona z Holandii do spółki kanadyjskiej bez poboru podatku u źródła

Stanowisko Sądu

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2023 roku, sygn. I SA/Lu 100/23



zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie *Wereldhave Belgium and Others* ujęty w prawie polskim warunek subject-to-tax powinien być rozumiany w świetle definicji „spółki państwa członkowskiego” w rozumieniu art. Dyrektywy PS, a zatem jako zakaz korzystania z zasad szczególnych efektywnie powodujących brak konieczności zapłaty podatku



zgodnie natomiast ze stanowiskiem TSUE wyrażonym w tzw. sprawach duńskich (oraz orzeczeniami polskich sądów – zob. np. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 roku, II FSK 1588/20) polskie władze mają obowiązek odmowy zastosowania zwolnienia w przypadku, gdy odbiorca dywidendy nie jest jej uprawnionym właścicielem



ze względu na sztuczność struktury występującej w rozpatrywanej sprawie zastosowanie znajdowała także mała klauzula antyabuzywna z art. 22c CIT

Krótką ocena argumentacji Sądu

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2023 roku, sygn. I SA/Lu 100/23

- WSA miał prawo przyjąć, że polskie władze mają obowiązek odmowy zastosowania zwolnienia w przypadku, gdy odbiorca dywidendy nie jest jej uprawnionym właścicielem - zgodnie z orzecznictwem TSUE w sprawach duńskich w tym zakresie nie jest konieczne obowiązywanie w tym zakresie pozytywnego przepisu prawa krajowego
- zgodnie z orzecznictwem TSUE w sprawach duńskich WSA mógł też uznać, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 22c CIT – **ogólny kierunek rozstrzygnięcia WSA wydaje się zatem prawidłowy**
- osobnej uwagi wymaga natomiast argumentacja WSA w zakresie warunku podlegania przez odbiorcę dywidend opodatkowaniu w państwie siedziby
- w tym zakresie TSUE nie potwierdził bowiem wprost, że warunek ten należy rozumieć jako brak możliwości korzystania ze zwolnienia przedmiotowego w stosunku do otrzymanych dywidend nawet w braku odpowiedniego przepisu krajowego formułującego powyższy warunek w ten właśnie sposób
- z tego względu WSA musiał wywieść szerokie znaczenie warunku subject-to-tax z definicji „spółki państwa członkowskiego” wyrażonej w dyrektywie PS (w interpretacji *Wereldhave*), ale **wbrew literalnemu brzmieniu polskiego przepisu**

Kilka refleksji

- czy polski ustawodawca mógł jednak zwolnić dywidendy w zakresie szerszym niż wynikający z Dyrektywy PS?
- jeśli mógł, to czy WSA może jednak podważać ten wybór ustawodawcy krajowego?
- jeśli jednak nie, to skoro przepisy art. 22 ust. 4 CIT zostały wprowadzone bezpośrednio w celu wdrożenia Dyrektywy PS, czy nie powinny być one interpretowane ściśle w świetle tej dyrektywy, w jej kształcie wynikającym także z orzecznictwa sądów unijnych oraz z uwzględnieniem celów Dyrektywy PS?

Kilka refleksji

- czy takie postępowanie nie narusza jednak akceptowanej przez sam TSUE zasady pewności prawa, w tym zasady, iż dyrektywy jako takie nie mogą bezpośrednio nakładać obowiązków na jednostki, zważywszy, iż przedmiotowe rozumienie „podlegania” opodatkowaniu nie stanowi ogólnej zasady prawa unijnego?
- czy w tym zakresie ma znaczenie fakt, że orzecznictwo TSUE nakazuje stosowanie ogólnej zasady zapobiegania oszustwom lub nadużyciom także w braku odnośnych przepisów krajowych, ale jedynie dozwala stosowanie przepisów krajowych opartych na przedmiotowym rozumieniu „podlegania” opodatkowaniu?
- czy na tę ocenę mogą mieć wpływ organiczne zasady prawa krajowego takie jak in dubio pro tributario? a zasady posiadające bezpośrednio rangę konstytucyjną (np. wyrok TSUE w sprawie Internationale Handelsgesellschaft z dnia 17 grudnia 1970 roku, 11/70)?

Kilka refleksji

- Dyrektywa PS nakazuje zwolnienie dywidendy z opodatkowania w państwie rezydencji – w jaki sposób zatem możliwe jest spełnienie warunku efektywnego podlegania opodatkowaniu w tym państwie?
- Dyrektywa PS ma zapobiegać także ekonomicznemu podwójnemu opodatkowaniu dywidend – w przypadku, gdy nie jest pobierany podatek u źródła oraz nie jest pobierany podatek od dywidendy w państwie rezydencji taka właśnie sytuacja ma miejsc; nie jest to zatem przypadek całkowitego nieopodatkowania dywidendy

DENTONS

Granice wykładni prounijnej

Dziękuję za uwagę / zapraszam do dyskusji



dr Michał Bernat
Dentons, Centrum Europejskie UW