

Rosną ograniczenia w stosowaniu zwolnienia partycypacyjnego WHT

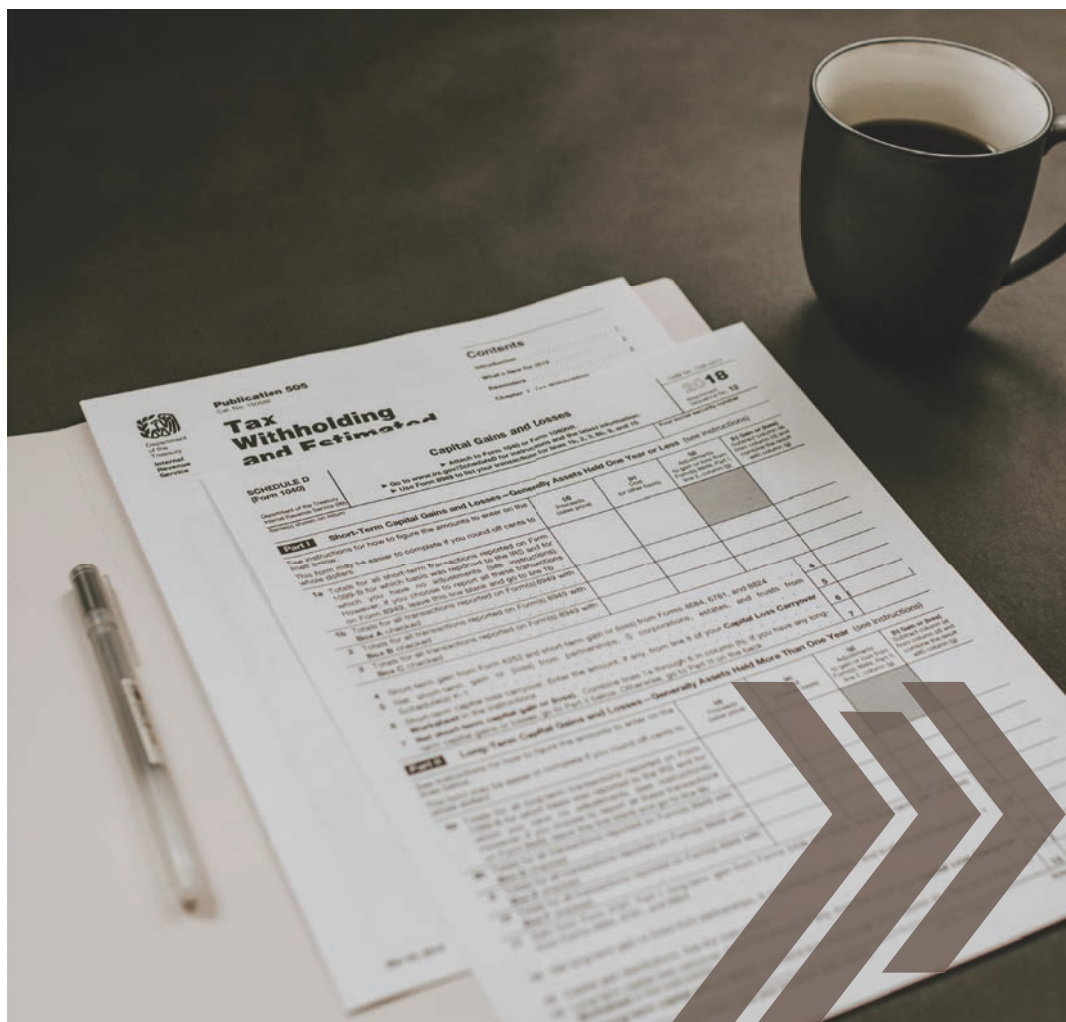
I. Sądy administracyjne wprowadzają nowe wymogi w zakresie zwolnienia z WHT

Najnowsze orzecznictwo dotyczące zwolnień z podatku u źródła (podatek u źródła to WHT, czyli Withholding Tax) wskazuje na coraz bardziej rygorystyczne podejście sądów i organów podatkowych w zakresie spełnienia warunków efektywnego opodatkowania odbiorcy należności. W ostatnim czasie sądy coraz częściej badają, czy odbiorca dywidend lub innych wypłat podlega rzeczywistemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym w swoim kraju rezydencji (stąd wspomniane zwolnienie określane jest jako „zwolnienie partycypacyjne”). Analiza tego orzecznictwa prowadzi do wniosku, że jest ono w sposób oczywisty sprzeczne z literalnym brzmieniem ustawy o CIT i Dyrektywy Parent & Subsidiary (Dyrektywa Rady 2011/96/UE), a także z celami, dla których zwolnienie partycypacyjne zostało ustanowione.

II. Zwolnienie partycypacyjne ma gwarantować brak podwójnego opodatkowania

Zwolnienie partycypacyjne to preferencja podatkowa stosowana w przypadku dywidend wypłacanych między spółkami w ramach Unii Europejskiej. Jest ono oparte na tzw. Dyrektywie Parent-Subsidiary (Dyrektywa Rady 2011/96/UE), której celem jest unikanie podwójnego opodatkowania dywidend. Dzięki temu zwolnieniu spółka dominująca (parent company) mająca siedzibę w jednym państwie UE może otrzymać dywidendy od swojej spółki zależnej (subsidiary) bez konieczności płacenia podatku u źródła w kraju, w którym dywidendy są wypłacane. Zwolnienie partycypacyjne ma zatem na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu – raz na poziomie spółki zależnej, a drugi raz na poziomie spółki dominującej.

Najnowsze orzecznictwo dotyczące zwolnień partycypacyjnych z podatku u źródła (WHT) wskazuje na coraz bardziej rygorystyczne podejście sądów i organów podatkowych w zakresie spełnienia warunków efektywnego opodatkowania odbiorcy należności. Prowadzi to do nadinterpretacji obowiązujących przepisów w stosunku do ich literalnego brzmienia.



III. Przepisy wykluczają zwolnienie partycypacyjne tylko wtedy, gdy nie ma podatku

Aby skorzystać ze zwolnienia partycypacyjnego, trzeba spełnić określone warunki. Przede wszystkim spółka dominująca musi posiadać minimalny procent udziałów w kapitale spółki zależnej (w polskich warunkach jest to 10%) przez określony czas (w polskich warunkach są to 2 lata). Niezależnie od tego, w niektórych przypadkach organ podatkowy może sprawdzać, czy odbiorca dywidendy (spółka dominująca) faktycznie podlega efektywnemu opodatkowaniu w swoim kraju rezydencji. W tym kontekście zwolnienie nie będzie miało zastosowania, jeśli spółka dominująca nie podlega opodatkowaniu w swoim kraju lub korzysta w nim ze zwolnień podatkowych. Polskie przepisy stanowią w tym przypadku, że spółka nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

IV. Fiskus i niektóre sądy dążą do badania efektywnego opodatkowania

W orzecznictwie polskich sądów coraz częściej wskazywanym wymogiem zwolnienia z opodatkowania WHT (zwolnienia partycypacyjnego) jest efektywne opodatkowanie odbiorcy należności podatkiem dochodowym. Stanowi to kolejny wymóg, obok statusu beneficjenta rzeczywistego odbiorcy należności podlegających WHT. W orzeczeniach tych wskazuje się, że istnienie zwolnienia partycypacyjnego (art. 22 ust. 4-6 ustawy o CIT) powoduje, że otrzymane należności nie podlegają opodatkowaniu w kraju rezydencji podatkowej spółki dominującej, w sytuacji gdy większość dochodów danego podmiotu pochodzi z należności od spółek zależnych. W takim bowiem przypadku w przeważającej większości dochody te będą zwolnione z opodatkowania. Konsekwencją tego ma być niepodleganie efektywnemu opodatkowaniu przez odbiorcę należności, a tym samym brak możliwości wykazania przesłanki niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Jako przykłady takich orzeczeń można wskazać m.in. wyrok WSA w Lublinie z 21 lutego 2024 r. (sygn. akt I SA/Lu 654/23) czy z 27 marca 2024 r. (sygn. akt I SA/Lu 724/23). Warto podkreślić, że takich orzeczeń jest jednak więcej.



V. Interpretacja sądów i fiskusa jest sprzeczna z brzmieniem przepisów

Warunek dotyczący efektywnego opodatkowania, który jest wymagany przez część organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, nie wynika wprost z przepisów ustawy o CIT. Efektywne opodatkowanie to koncepcja, która odnosi się do faktycznego obciążenia podatkowego ponoszonego przez podmiot w danym kraju, a nie tylko formalnego wymogu płacenia podatku. W kontekście podatku u źródła (WHT) i zwolnienia partycypacyjnego kwestia ta dotyczy sprawdzenia, czy dochód uzyskany przez zagranicznego odbiorcę dywidendy lub innego przychodu faktycznie podlega opodatkowaniu w kraju jego rezydencji. W takim przypadku praktycznym wyzwaniem jest określenie, jakie kryteria decydują o „efektywnym” opodatkowaniu. Tymczasem literalna wykładnia przepisów wskazuje, że przepisy prawa, w tym dyrektywy unijne, nie wymagają takiej analizy. Dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych skupia się bowiem na wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania, a nie na sprawdzeniu, czy w kraju rezydencji odbiorcy dywidendy dochód podlega realnemu opodatkowaniu.



MAREK SPORNY
Senior Tax Manager
w Dziale Doradztwa
Podatkowego BDO,
biuro w Poznaniu
+ 48 61 622 57 00
Marek.Sporny@bdo.pl



Niniejszy materiał
nie stanowi
wyczerpującej
informacji podatkowej,
ani nie stanowi
opinii podatkowej.
Przed podjęciem
jakichkolwiek decyzji
prosimy o zasięgnięcie
szczegółowej porady
podatkowej.

BDO to międzynarodowa sieć niezależnych firm audytorsko – doradczych, których współpraca koordynowana jest z centralnego biura w Brukseli. Początki BDO sięgają 1963 roku. W Polsce BDO działa od 1991 roku. Mamy 5 biur, w: Warszawie, Krakowie, Poznaniu, Wrocławiu, Katowicach.

BDO od lat doceniane jest w prestiżowych Rankingach dotyczących działalności m.in. Działów:
Audytu oraz Doradztwa Podatkowego.

Ostatnie wyróżnienia dla firmy dotyczą Rankingów:

Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej za 2022 rok:

■ **I miejsce** Najlepsza Firma Doradztwa Podatkowego w kategorii firm średnich

Rzeczypospolitej i Parkietu za 2023 rok:

■ **Najlepsza Firma Audytorska** (V miejsce)

■ **Najbardziej Aktywna Firma na Gieldzie** (IV miejsce)

■ **Najlepsza Firma Badająca Spółki Gieldowe** (IV miejsce)

■ **Wyróżnienie z zakresu ESG**

BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, ul. Postępu 12, 02–676 Warszawa;
tel.: +48 22 543 16 00, fax: +48 22 543 16 01, e-mail: office@bdo.pl

BDO