

**PL**

**PL**

**PL**



KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

Bruksela, dnia 17.4.2009  
KOM(2009) 179 wersja ostateczna

**SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA RADY**

**zgodnie z art. 8 dyrektywy Rady 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich**

## SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA RADY

### zgodnie z art. 8 dyrektywy Rady 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich

#### 1. STRESZCZENIE

Artykuł 8 dyrektywy Rady 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie odsetek i należności licencyjnych” lub „dyrektywą”)<sup>1</sup> zobowiązuje Komisję do składania Radzie sprawozdania „w sprawie działania niniejszej dyrektywy, w szczególności w celu rozszerzenia jej zakresu na spółki lub przedsiębiorstwa inne niż określone w art. 3 oraz w załączniku.” W związku z tym Komisja monitorowała terminowość i kompletność jej wdrożenia, a także przyglądała się kwestiom dotyczącym interpretacji i możliwości udoskonalenia obowiązującego tekstu, w tym poprzez rozszerzenie zakresu dyrektywy. W sprawozdaniu stwierdzono, że pomimo ogólnego wdrożenia dyrektywy w sposób terminowy i kompletny istnieje potrzeba zapewnienia wytycznych i koordynacji w odniesieniu do niektórych kluczowych kwestii, a także zmiany zakresu w celu udoskonalenia obowiązującego tekstu dyrektywy.

#### 2. KONTEKST

Dyrektywa została przyjęta dnia 3 czerwca 2003 r. Termin wdrożenia upłynął dnia 1 stycznia 2004 r. Następnie dyrektywa została zmieniona dyrektywami Rady 2004/66/WE<sup>2</sup> i 2004/76/WE<sup>3</sup>. Pierwsza z nich rozszerzyła zakres dyrektywy na spółki i podatki nowych państw członkowskich, natomiast druga przyznała niektórym z nowych państw członkowskich tymczasowe odstępstwa od jednego przepisu dyrektywy lub większej ich liczby. Obydwie dyrektywy zmieniające miały zostać wdrożone do dnia 1 maja 2004 r.

W celu przygotowania sprawozdania przewidzianego w art. 8 Komisja zwróciła się do Międzynarodowego Biura Dokumentacji Skarbowej (IBFD, ang. *International Bureau of Fiscal Documentation*) o przeprowadzenie analizy dotyczącej wdrożenia tych dyrektyw. Informacje uzyskane w wyniku tej analizy miały umożliwić Komisji ocenę konieczności podjęcia następujących działań:

- działań mających na celu zapewnienie zgodności ze zobowiązaniami państw członkowskich na mocy dyrektywy i Traktatu;

---

<sup>1</sup> Dz.U. L 157 z 26.6.2003, s. 49.

<sup>2</sup> Dz.U. L 168 z 1.5.2004, s. 35.

<sup>3</sup> Dz.U. L 157 z 30.4.2004, s. 106.

- zapewnienia wytycznych w sprawie stosowania poszczególnych przepisów dyrektywy;
- wydania kolejnych aktów prawnych w dziedzinie objętej dyrektywą.

Uzgodniono, że analiza powinna objąć tylko 20 państw członkowskich, a zatem wyłączono z niej pięć państw członkowskich (Grecję, Łotwę, Litwę, Polskę i Portugalię), którym przyznano tymczasowe odstępstwa, ponieważ nie są one jeszcze zobowiązane do pełnego wdrożenia dyrektywy. Ponieważ analiza została przeprowadzona przed przystąpieniem Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej, należy zauważyć, że te państwa członkowskie również korzystają z tymczasowych odstępstw<sup>4</sup>.

### **3. DYREKTYWA**

#### **3.1. Cel i system**

Celem dyrektywy jest wprowadzenie takiego samego traktowania transgranicznych odsetek oraz należności licencyjnych, jak płatności krajowych, poprzez zlikwidowanie podwójnego opodatkowania prawnego i niekorzystnej sytuacji w zakresie płynności finansowej.

Równie istotne jest, by takie płatności całkowicie nie uniknęły opodatkowania. Zgodnie z motywem 3 płatności powinny być „opodatkowane w państwie członkowskim tylko raz”.

System polega na zwolnieniu odsetek i należności licencyjnych z opodatkowania u źródła przez naliczenie lub potrącenie, przy jednoczesnym dążeniu do zapewnienia, by właściciel tych płatności podlegał opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, lub – w przypadku zakładu stałego – w państwie członkowskim, w którym znajduje się zakład stały. Dyrektywa przewiduje procedurę zwrotu w odniesieniu do przypadków, w których podatek został potrącony u źródła.

Poprzez opodatkowanie właściciela płatności w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę lub – w przypadku zakładu stałego – w państwie członkowskim, w którym znajduje się zakład stały, gwarantuje się, że taki dochód podlega opodatkowaniu w obrębie tej samej jurysdykcji, w której związane z nim wydatki podlegają odliczeniu (np. koszty pozyskiwania kapitału w przypadku dochodów z odsetek oraz koszty badań i rozwoju w przypadku należności licencyjnych).

#### **3.2. Wdrażanie**

Większość z 20 państw członkowskich objętych analizą wdrożyła dyrektywę w określonym prawnie terminie. Wśród tych państw członkowskich, które tego nie zrobiły, wszystkie z wyjątkiem jednego wprowadziły krajowe przepisy wykonawcze z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2004 r.

---

<sup>4</sup> Odstępstwa dla Bułgarii i Rumunii zostały przewidziane w Akcie dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej, załącznik VI, pkt 6 oraz załącznik VII, pkt 7, Dz.U. L 157 z 21.6.2005, s. 278 i 311.

W odniesieniu do praktycznych skutków dyrektywy analiza wykazała, że dziesięć państw członkowskich nie nakłada obecnie podatku potrącanego u źródła w odniesieniu do transgranicznych wypłat odsetek (kolejne dwa państwa członkowskie przyznają szerokie zwolnienia), a sześć państw członkowskich nie nakłada podatku potrącanego u źródła od należności licencyjnych (z wyjątkiem – w przypadku jednego państwa członkowskiego – należności patentowych).

W tym kontekście należy zauważyć, że dyrektywa obowiązuje nawet w stosunku do tych państw członkowskich, które nie nakładają podatku potrącanego u źródła (lub podatku przez naliczenie) w odniesieniu do odsetek lub należności licencyjnych, w zakresie w jakim art. 4 i 5 ograniczają uprawnienia wszystkich państw członkowskich do uznawania odsetek lub należności licencyjnych za podział zysków i nakładania podatku jak od podziału zysków.

### **3.3. Szczegółowe kwestie dotyczące interpretacji i stosowania**

#### **3.3.1. Artykuł 1 ust. 1, 4 i 5 – „właściciel płatności”**

Warunek własności płatności ma na celu zapewnienie, by zwolnienie na mocy dyrektywy nie było uzyskiwane w sposób nieprawidłowy poprzez sztuczne wprowadzenie pośrednika.

Pomimo różnic między sformułowaniami dotyczącymi kryteriów własności płatności w przypadku spółek i zakładów stałych kluczowa różnica polega na odniesieniu do „przychodu, w odniesieniu do którego zakład stały podlega (...) jednemu z podatków”. Dyrektywa wyraźnie wskazuje w tej kwestii, że płatności muszą podlegać opodatkowaniu, będąc w posiadaniu właściciela płatności.

Państwa członkowskie objęte analizą przyjęły różne podejścia do kwestii kryteriów własności płatności. W przypadku spółek niektóre państwa członkowskie zdecydowały się nie transponować w ogóle definicji zawartej w art. 1 ust. 4, inne natomiast opierają się na definicjach krajowych, podczas gdy jeszcze inna grupa państw członkowskich dokonała transpozycji tej definicji, wprowadzając zmiany. W przypadku zakładów stałych niektóre państwa członkowskie zdecydowały się nie transponować w ogóle art. 1 ust. 5 lub przetransponować go, wprowadzając krajowe zmiany.

Te zróżnicowane podejścia mogłyby prowadzić do odmowy zwolnień w jednym państwie członkowskim, podczas gdy w identycznych okolicznościach byłyby one przyznawane w innym państwie członkowskim. Niezależnie od uwag niektórych państw członkowskich co do tego, że kwestia ta zasadniczo dotyczy indywidualnej oceny poszczególnych przypadków, faktem jest, że pojęcie zastosowane w dyrektywie jest pojęciem zastosowanym w prawie wspólnotowym i jego interpretacja musi być jednolita w całej Wspólnocie. Istnienie 27 potencjalnie różnych interpretacji mogłoby zagrozić skuteczności dyrektywy.

Możliwe rozwiązania obejmują opracowanie wytycznych w drodze dyskusji w ramach technicznych grup roboczych lub zmianę definicji w celu ich doprecyzowania.

### 3.3.2. *Artykuł 1 ust. 3 – zakład stały – „wydatki możliwe do odpisania od podatku”*

W przypadku płatności dokonanych przez zakład stały zobowiązanie państwa źródła do powstrzymania się od nałożenia podatku zależy od tego, czy takie płatności uznane są za wydatki możliwe do odpisania od podatku.

Z kontekstu jasno wynika, że celem wymogu dotyczącego „możliwości odpisywania od podatku” jest zapewnienie, by korzyści wynikające z dyrektywy były możliwe tylko w odniesieniu do płatności stanowiących wydatki, które mogą zostać przypisane zakładom stałym. Jednakże w obecnym brzmieniu przepis obowiązywałby również w przypadkach, w których z innych przyczyn odmówiono odpisania od podatku.

Mimo że w państwach członkowskich objętych analizą IBFD nie stwierdziło żadnego przypadku odmowy zwolnienia ze względu na fakt, że płatność nie była wydatkiem możliwym do odpisania od podatku, nie można wykluczyć, że takie sytuacje mogą mieć miejsce w przyszłości oraz że w takiej sytuacji państwo przyjmujące zakład stały może nałożyć na płatność podatek przez potrącenie.

W celu uniknięcia nieuzasadnionych różnic w traktowaniu spółki zależnej i zakładu stałego można by rozważyć zmianę brzmienia art. 1 ust. 3 w celu doprecyzowania jego treści.

### 3.3.3. *Artykuł 1 ust. 10 – okres posiadania udziałów*

Jedenaście z 20 państw członkowskich poddanych analizie skorzystało z przewidzianej w art. 1 ust. 10 możliwości wprowadzenia minimalnego okresu posiadania udziałów jako warunku korzystania z przepisów dyrektywy. Według analizy trzy spośród tych państw członkowskich wymagają spełnienia tego warunku w momencie płatności, bez możliwości uwzględnienia z mocą wsteczną późniejszego spełnienia tego warunku.

Ten ostatni warunek wydaje się niezgodny z ogólnym celem dyrektywy, a w szczególności z celem art. 1 ust. 10, oraz z odpowiednim orzecznictwem ETS. W sprawie *Denkavit* w odniesieniu do możliwości wymagania minimalnego okresu spełniania warunków przewidzianej w art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie spółek dominujących i zależnych Trybunał stwierdził, że jako odstępstwo od ustanowionej we wspomnianej dyrektywie zasady zwalniania od nakładania podatku przez potrącenie, możliwość wymagania minimalnego okresu spełniania warunków musi być interpretowana w sposób zawężający<sup>5</sup>. Trybunał stwierdził następnie, że przepis ten „miał na celu w szczególności przeciwdziałanie nadużyciom wynikającym z nabycia udziału w kapitale spółki w wyłącznym celu skorzystania z dostępnych ulg podatkowych, przy czym nie przewiduje się, by ich posiadanie miało trwały charakter”<sup>6</sup>.

Powyższe ustalenia mają bezpośrednie znaczenie dla interpretacji art. 1 ust. 10 dyrektywy. Podobnie jak w przypadku art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie spółek

---

<sup>5</sup> Wyrok z dnia 17 października 1996 r. w połączonych sprawach C-283/94, C-291-94 i C-292/94 *Denkavit International BV a.o. v Bundesamt für Finanzen*, pkt 27.

<sup>6</sup> Punkt 31.

dominujących i zależnych również art. 1 ust. 10 stanowi odstępstwo od zasady zwalniania od nakładania podatków potrącanych u źródła, a zatem musi być interpretowany w sposób zawężający. Ma on również ten sam cel co art. 3 ust. 2, tzn. ma przeciwdziałać nadużyciom w zakresie korzystania z przepisów dyrektywy poprzez tymczasowe nabywanie udziałów ukierunkowane wyłącznie na skorzystanie z ulgi podatkowej. Cel ten jest osiąganym, jeżeli udziały są utrzymane w posiadaniu przez wymagany minimalny okres, bez względu na to, czy ten okres zakończył się w momencie płatności lub czy zakończy się w późniejszym okresie, np. w dniu złożenia wniosku o zwolnienie.

ETS stwierdził, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do przyznania zwolnienia od początku okresu posiadania udziałów, jeżeli nie są pewne, że będą w stanie odzyskać podatek, jeżeli posiadanie udziałów nie będzie trwało przez minimalny okres, nie są również zobowiązane do natychmiastowego przyznania zwolnienia na podstawie jednostronnego zobowiązania w tym zakresie spółki dominującej<sup>7</sup>. Jednakże wyrok ten został wydany przed wprowadzeniem przez Radę zmian do dyrektywy 76/308/EWG w celu rozszerzenia zakresu współpracy administracyjnej w zakresie windykacji roszczeń dotyczących podatków dochodowych<sup>8</sup>. Ten nowy kontekst prawny mógłby zmienić zobowiązania państw członkowskich na mocy dyrektywy, ponieważ posiadają one obecnie nowe narzędzia odzyskiwania zobowiązań podatkowych.

#### 3.3.4. *Artykuł 2 – „odsetki” i „należności licencyjne”*

Analiza nie wykazała znacznych różnic między określoną w art. 2 lit. a) definicją pojęcia „odsetki” a definicjami określonymi na jej podstawie w prawodawstwie krajowym transponującym dyrektywę. Wydaje się, że nie ma również oczywistych różnic między definicją zawartą w art. 2 lit. a) i definicją zawartą w art. 11 modelowej konwencji podatkowej OECD, które mogłyby być istotne dla stosowania dyrektywy.

Według analizy dwa państwa członkowskie wprowadziły węższą definicję „należności licencyjnych” w porównaniu z definicją określoną w art. 2 lit. b). W związku z tym niektóre należności licencyjne z tych państw członkowskich mogłyby podlegać podatkowi potrącanemu u źródła, w zależności od przepisów prawa krajowego i odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Od zakończenia analizy jedno z tych państw członkowskich zmieniło swoje przepisy, tak by dostosować krajową definicję do definicji zawartej w dyrektywie.

Definicja zawarta w art. 2 lit. b) jest precyzyjna i jednoznaczna. W związku z tym państwa członkowskie mogą oddalić się od tej definicji jedynie w zakresie, w jakim zapewnią w ten sposób identyczne zwolnienie jak to przewidziane w dyrektywie lub szersze od tego zwolnienia.

---

<sup>7</sup> *Denkavit*, punkt 33.

<sup>8</sup> Dyrektywa Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. zmieniająca dyrektywę 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz opłat rolnych i ceł oraz w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych, Dz.U. L 175 z 28.6.2001, s.17-20.

### 3.3.5. Artykuł 3 lit. a) – „spółka państwa członkowskiego”

#### 3.3.5.1. Załącznik – wykaz spółek

Kilka państw członkowskich zdecydowało się rozszerzyć korzyści wynikające z dyrektywy na płatności szerszego zakresu spółek niż te wymienione w załączniku, przy jednoczesnym zachowaniu wymogów zawartych w załączniku w odniesieniu do odbiorców płatności.

#### 3.3.5.2. Spółki transparentne podatkowo

Możliwe jest, by co najmniej jedna spółka wymieniona w wykazie w załączniku mogła zostać uznana za spółkę transparentną podatkowo przez państwo członkowskie inne niż to, w którym została ona zarejestrowana lub utworzona.

Dyrektywa nie zawiera żadnych przepisów umożliwiających państwu członkowskiemu stosowanie kryterium przełamania osobowości prawnej (ang. *look through*) wobec kwalifikujących się<sup>9</sup> spółek nie posiadających siedziby na ich terytorium. W związku z tym państwo członkowskie nie ma podstawy prawnej do odmowy stosowania dyrektywy w odniesieniu do spółki nie posiadającej siedziby na jego terytorium, która spełnia wymogi określone w art. 3.

Jednakże nawet jeżeli stosowanie kryterium przełamania osobowości prawnej byłoby dozwolone, logika takiego podejścia zobowiązywałaby dane państwo członkowskie do rozszerzenia korzyści płynących z dyrektywy na partnera/udziałowca. Taki pogląd byłby zgodny ze stanowiskiem przyjętym w sprawozdaniu OECD z partnerstwa i komentarzu do art. 1 modelowej konwencji podatkowej OECD<sup>10</sup>.

#### 3.3.5.3. Miejsce faktycznego zarządzania

Trzy z państw członkowskich, których dotyczyła analiza, wymagały – jako warunku przyznania zwolnienia – by spółka otrzymująca płatność była objęta podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie członkowskim będącym miejscem faktycznego zarządzania. Taki wymóg mógłby doprowadzić do pozbawienia korzyści płynących z dyrektywy, jeżeli przykładowo przepisy krajowe zarówno państwa członkowskiego, w którym utworzono spółkę, jak i państwa członkowskiego, w którym znajduje się miejsce jej faktycznego zarządzania, uznają miejsce utworzenia za czynnik decydujący o siedzibie do celów podatkowych.

Żaden z przepisów dyrektywy nie stanowi podstawy do preferencyjnego traktowania jakiegokolwiek kryterium ustalania siedziby do celów podatkowych. Jeżeli spółka ma siedzibę tylko w jednym państwie członkowskim, nie ma znaczenia, czy kryterium stosowanym przez państwo członkowskie, w którym znajduje się jej siedziba, jest miejsce utworzenia czy miejsce faktycznego zarządzania. Jeżeli spółka ma siedziby w dwóch państwach członkowskich, decydujące zasady zawarte w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania będą zazwyczaj określały siedzibę na podstawie kryterium „miejsca faktycznego zarządzania”. W tej drugiej sytuacji należałoby oczekiwać, że spółka powinna podlegać „jednemu z następujących

<sup>9</sup> Tzn. spełniających wszystkie kryteria określone w art. 3.

<sup>10</sup> Zob. w szczególności art. 6 ust. 4 i 5.



podatków bez zwolnienia” [art. 3 lit. a) ppkt (iii)] w państwie członkowskim, w którym spółka ma miejsce faktycznego zarządzania<sup>11</sup>.

#### 3.3.5.4. Wymogi opodatkowania

Podczas gdy większość państw członkowskich stosuje „subiektywne” wymogi opodatkowania – tzn. stosuje je do spółki jako takiej, a nie do konkretnych odsetek lub należności licencyjnych – niektóre państwa członkowskie wymagają, by to same płatności podlegały opodatkowaniu („obiektywne wymogi opodatkowania”).

Według analizy jedno państwo członkowskie wymaga, by spółka nie miała możliwości zwolnienia. To państwo członkowskie nakłada również wymóg, by spółka podlegała w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, podatkowi o podobnym lub takim samym charakterze, jak podatek dochodowy w tym pierwszym państwie członkowskim.

Żaden z tych wymogów nie ma podstawy w dyrektywie. Wręcz przeciwnie, warunki określone w art. 3 lit. a) są wyczerpujące, a zatem nie pozwalają na nakładanie dodatkowych wymogów lub ograniczeń.

#### 3.3.6. *Artykuł 3 lit. b) – „spółka powiązana”*

##### 3.3.6.1. Próg wysokości udziałów w kapitale

Jak wynika z analizy, żadne z państw członkowskich nie obniżyło progu bezpośredniego minimalnego wynoszącego 25 % udziałów w kapitale, chociaż jedno państwo członkowskie akceptuje udziały pośrednie. Jednak kilka państw członkowskich zmodyfikowało kryterium „udziałów w kapitale” na „prawa głosu” lub umożliwiło alternatywne stosowanie jednego z tych kryteriów.

Na podstawie analizy ustalono, że jedno państwo członkowskie nakłada wymóg spełniania jednocześnie zarówno kryterium „udziałów w kapitale”, jak i „praw głosu”. Taki podwójny wymóg nie ma podstawy w dyrektywie.

##### 3.3.6.2. Spółki „powiązane”

Jedno państwo członkowskie poszerzyło zakres zwolnienia przewidzianego w dyrektywie, eliminując wymóg, zgodnie z którym wspólna spółka dominująca w sytuacji przedstawionej w art. 3 lit. b) ppkt (iii) powinna mieć siedzibę na terytorium UE. Państwa członkowskie mogą przyznawać szersze zwolnienia niż te przewidziane w dyrektywie.

#### 3.3.7. *Artykuł 3 lit. c) – definicja pojęcia „zakład stały”*

Definicja pojęcia „zakład stały” wyraźnie opiera się na definicji zawartej w art. 5 modelowej konwencji podatkowej OECD, nie powielając jednak wykazu przykładów i wyjątków zawartego w jej art. 5 ust. 2-7.

---

<sup>11</sup> Takie stanowisko można zakwestionować, ponieważ w przypadku gdy zakład stały jest odbiorcą odsetek lub należności licencyjnych, powinno wystarczyć, by spółka podlegała opodatkowaniu dochodów zakładu stałego w państwie członkowskim tego zakładu.

Fakt, że definicja określona w dyrektywie różni się nieco od definicji zawartej w art. 2 ust. 2 dyrektywy w sprawie spółek dominujących i zależnych i żadna tych definicji nie powiela dokładnie art. 5 modelowej konwencji podatkowej OECD, może doprowadzić do sytuacji niepewności prawnej, w szczególności w przypadku zakładów stałych będących zależnymi pośrednikami.

Wdrażając dyrektywę, większość państw członkowskich zdecydowało się oprzeć na ogólnej definicji zakładu stałego zawartej w ich krajowych przepisach podatkowych. Jednakże pięć państw członkowskich wprowadziło specjalne definicje do celów wdrożenia dyrektywy.

### 3.3.8. *Artykuł 4 ust. 2 – Wyłączenie płatności jako odsetek lub należności licencyjnych*

Artykuł 4 ust. 2 jest przepisem dotyczącym cen transferowych. Jak wynika z zawartego w dokumencie COM(1998) 67 wersja ostateczna komentarza dotyczącego tego artykułu, ma on być również przepisem dotyczącym niedostatecznej kapitalizacji. W komentarzu stwierdzono również, że jakkolwiek kwota przeklasyfikowana na podział zysków powinna być traktowana zgodnie z korzyściami przewidzianymi w dyrektywie w sprawie spółek dominujących i zależnych<sup>12</sup>.

Z analizy wynika, że jedno państwo członkowskie odmawia korzyści wynikających z dyrektywy w sprawie spółek dominujących i zależnych w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych przeklasyfikowanych na ukryty podział zysków, ze względu na fakt, że zgodnie z jego krajowym orzecznictwem, taki podział nie może być uznawany za dywidendy. Jednakże to państwo członkowskie uważa, że nie jest w stanie nałożyć podatku potrącanego u źródła w przypadku istnienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, ponieważ nie obowiązywałby artykuł dotyczący dywidendy przewidziany w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>13</sup>.

Istnieje potrzeba dalszego rozważenia kwestii opodatkowania nadwyżek kwot odsetek lub należności licencyjnych, zarówno przeklasyfikowanych, jak i nieprzeklasyfikowanych na podział zysków. W zależności od okoliczności można by również rozważyć kwestię dyskryminacji wobec opodatkowania podobnych płatności krajowych.

W tym kontekście należy zauważyć, że Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, iż dyskryminacyjne stosowanie przepisów dotyczących niedostatecznej kapitalizacji, przewidujących stały stosunek długu do udziałów kapitałowych, bez klauzuli zwolnienia, stanowi nieproporcjonalne, a zatem nieuzasadnione ograniczenie swobody przedsiębiorczości<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Por. opinia Rzecznika Generalnego Mischo z dnia 26 września 2002 r. w sprawie C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

<sup>13</sup> Nie może to budzić żadnych wątpliwości. W zastrzeżeniu dotyczącym art. 10 ust. 3 modelowej konwencji podatkowej OECD dane państwo członkowskie zachowuje „prawo do rozszerzenia definicji dywidendy zawartej w art. 3, tak by objąć nią wszystkie dochody podlegające opodatkowaniu podziału zysków”. Płatność nie musi zatem koniecznie zostać zaklasyfikowana jako „dywidenda” zgodnie z prawem krajowym państwa członkowskiego w celu uznania jej za dywidendę z do celów art. 10 ust.3.

<sup>14</sup> Sprawa C-105/07 *Lammers*, pkt 32. Zob. również sprawa C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, pkt 92.

### 3.3.9. *Artykuł 5 - Nadużycia finansowe*

Kilka państw członkowskich interpretuje art. 5 jako upoważniający do odmowy udzielenia zwolnienia w przypadkach, w których spółka przejmująca jest kontrolowana przez podmiot mający siedzibę w kraju trzecim.

Jedno państwo członkowskie odmawia korzyści płynących z dyrektywy spółkom przejmującym innego państwa członkowskiego, będącym własnością podmiotu mającego stałą siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania w pierwszym państwie członkowskim lub kontrolowanym przez taki podmiot.

Artykuł 3 ust. b) wprowadza następujący wymóg: „udziały w kapitale muszą odnosić się tylko do spółek mających siedzibę na terytorium Wspólnoty”. Dyrektywa nie przewiduje, by spółka dominująca przyjmująca odsetki lub należności licencyjne od spółki zależnej – należącej do niej częściowo lub całkowicie – musiała być kontrolowana przez podmiot mający siedzibę w UE (lub przez podmiot mający siedzibę na terytorium państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie spółki zależnej) w celu uznania, że płatność kwalifikuje się do zwolnienia.

Artykuł 5 należy ponadto interpretować w świetle odpowiedniego orzecznictwa ETS w sprawie zwalczania nadużyć, które nakłada wymóg, by środki zwalczania nadużyć były właściwe i proporcjonalne<sup>15</sup>. Jest mało prawdopodobne, by prawodawstwo krajowe i postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odmawiające zwolnienia tylko ze względu na fakt, że spółka dominująca jest kontrolowana przez podmiot mający siedzibę w kraju trzecim – lub przez jednego ze swoich rezydentów – były zgodne z zasadą proporcjonalności, ponieważ ich „celem nie jest (...) wyłączenie ulg podatkowych w przypadku czysto sztucznych struktur”<sup>16</sup>.

Należy przypomnieć, że warunek „właściciela płatności” określony w art. 1 został wprowadzony specjalnie w celu zwalczania sztucznych struktur. Można zatem wątpić, czy spółka, która spełnia warunek „właściciela płatności”, mogłaby być uznana za sztuczną strukturę do celów art. 5.

## 3.4. **Kwestie nie poruszone w ramach analizy**

### 3.4.1. *Płatności wewnątrz spółki*

Zakres dyrektywy jest obecnie ograniczony do płatności między oddzielnymi podmiotami prawnymi. W związku z tym nie obejmuje ona płatności wewnątrz spółek, przykładowo rzeczywistych lub teoretycznych płatności między siedzibą główną a zakładem stałym lub między dwoma zakładami stałymi tej samej spółki.

W kontekście prac OECD nad przypisywaniem zysków zakładom stałym pojawiła się jednakże kwestia tego, czy na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania państwo źródła (zazwyczaj państwo zakładu stałego) byłoby uprawnione do nakładania podatku potrącanego u źródła lub innej formy

<sup>15</sup> Np. wyrok z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, pkt 44.

<sup>16</sup> Np. wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, pkt 79.

opodatkowania u źródła od krajowych odsetek lub należności licencyjnych płaconych siedzibie głównej lub innemu zakładowi stałemu tej samej spółki.

Kwestia ta jest nadal omawiana, ale niektóre kraje należące do OECD wskazały, że byłyby przeciwne nakładaniu podatku potrącanego u źródła od wyżej określonych płatności.

Opodatkowanie u źródła płatności wewnątrz spółki stworzyłoby utrudnienia dla inwestycji transgranicznych, podobne do tych, które doprowadziły do przyjęcia dyrektywy, lub identyczne z nimi. Należałoby zatem wziąć pod uwagę rozszerzenie zakresu dyrektywy na takie płatności.

### 3.4.2. *Udziały*

Próg: Artykuł 3 lit. b) dyrektywy stanowi obecnie, że „udziały” w znaczeniu tego przepisu powinny wynosić minimalnie 25 % kapitału lub praw głosu. Na mocy art. 3 dyrektywy w sprawie spółek dominujących i zależnych, który zawiera podobny przepis, próg dotyczący „udziałów” został stopniowo obniżony z mocą od 2009 r. z 25 % do obecnie 10 % kapitału lub praw głosu (por. również art. 7 ust. 2 dyrektywy w sprawie łączenia spółek).

W związku z tym, mimo że wszystkim trzem dyrektywom WE w sprawie opodatkowania spółek przyświeca ten sam cel polegający na stworzeniu warunków analogicznych do rynku wewnętrznego, grupa spółek w rozumieniu tych dwóch ostatnich dyrektyw nie jest dokładnie tym samym, co grupa spółek w rozumieniu dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych, co podwyższa koszty planowania i przestrzegania przepisów spółek zaangażowanych w operacje transgraniczne.

Różnica między progami może doprowadzić do rozbieżnych wyników, przykładowo w kontekście przeklasyfikowania odsetek lub należności licencyjnych na podział zysków. Odsetki lub należności licencyjne między spółkami powiązanymi poprzez udziały w wysokości co najmniej 10 %, ale poniżej 25 %, mogłyby nie kwalifikować się do zwolnienia na mocy dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych, ale kwalifikowałyby się do zwolnienia na mocy dyrektywy w sprawie spółek dominujących i zależnych, jeżeli zostałyby zaklasyfikowane jako podział zysków.

Udziały pośrednie: Zakres dyrektywy jest obecnie ograniczony do udziałów bezpośrednich, natomiast w przypadku dyrektywy w sprawie spółek dominujących i zależnych takie ograniczenie nie istnieje. Ponieważ obie dyrektywy mają ten sam cel, tzn. wyeliminowanie podwójnego opodatkowania, nie ma oczywistego uzasadnienia dla takiej różnicy.

Rozszerzenie zakresu: Podczas gdy usunięcie niespójności dotyczących progów i udziałów bezpośrednich i pośrednich stanowiłoby znaczne udoskonalenie istniejącej sytuacji, z art. 8 w związku z motywami 2, 4 i 9 można wywnioskować, że celem było, by dyrektywa ostatecznie objęła niepowiązane przedsiębiorstwa, oraz że obecne ograniczenia związane z przedsiębiorstwami należy postrzegać jedynie jako doświadczalny pierwszy krok. Oczywiście jest, że międzynarodowe podwójne opodatkowanie, uciążliwe formalności administracyjne i problemy dotyczące płynności finansowej, jako transgraniczne przeszkody dla transakcji między

powiązаныmi spółkami, są również obecne w przypadku płatności między podmiotami niepowiązаныmi.

W doniesieniu do należności licencyjnych rozszerzenie zakresu dyrektywy na przedsiębiorstwa niepowiązane byłoby zgodne z celem zawartym w art. 163 Traktatu WE, którym jest „wzmacnianie bazy naukowej i technologicznej przemysłu Wspólnoty i sprzyjanie zwiększaniu jego międzynarodowej konkurencyjności”.

Należy również zauważyć, że rozszerzenie zakresu byłoby zgodne z art. 11 i 12 modelowej konwencji podatkowej OEC, które nie wprowadzają żadnego rozróżnienia między przedsiębiorstwami powiązаныmi i niepowiązаныmi.

Co więcej, należałoby również rozważyć wpływ na budżet rozszerzania zakresu. Jednakże należy zauważyć, że prawdopodobnie byłby on ograniczony, ponieważ większość państw członkowskich zrezygnowało już – częściowo lub w całości – ze swoich uprawnień podatkowych, bądź poprzez prawodawstwo krajowe, bądź też w drodze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z innymi państwami członkowskimi.

#### **4. WNIOSEK**

Podczas gdy analiza wykazała, że ogólnie dyrektywę wdrożono w zadawalający sposób, stwierdzono również szereg przypadków budzącego wątpliwości transponowania i interpretacji, przykładowo w odniesieniu do minimalnego okresu posiadania udziałów, siedziby do celów podatkowych właściciela płatności, progu udziałów, przeklasyfikowywania ukrytych zysków, powiązania między dyrektywami w sprawie odsetek i należności licencyjnych i w sprawie spółek dominujących i zależnych oraz klauzuli w sprawie nadużyć finansowych.

Jasne jest również, że mogą być konieczne dalsze dyskusje i wytyczne w odniesieniu do kluczowych kwestii poruszanych w dyrektywie w celu osiągnięcia jednolitości interpretacji i ograniczenia niepewności prawnej. Istnieje również potrzeba rozważenia implikacji niejednolitego wdrożenia i interpretacji pojęcia zakładu stałego w kontekście dyrektywy oraz istnienia definicji zakładu stałego, która różni się od definicji w art. 5 modelowej konwencji podatkowej, przykładowo w odniesieniu do możliwego wykluczenia zakładów stałych będących pośrednikami.

W odniesieniu do zmian, które mogłyby poprawić działanie dyrektywy, zmiana brzmienia art. 1 ust. 3 mogłaby usunąć aspekt, który może być uznany za nieuzasadnioną dyskryminację między spółkami zależnymi i zakładami stałymi. W celu zapewnienia spójności nagłą kwestią priorytetową powinno być oczywiście dostosowanie kryteriów udziałów w dyrektywach w sprawie odsetek i należności licencyjnych i w sprawie spółek dominujących i zależnych. Można by również rozważyć rozszerzenie zakresu dyrektywy na przedsiębiorstwa niepowiązane w celu oceny jej potencjału w zakresie realizacji celów strategii lizbońskiej.