

Uchwała nr 5/2024

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 19 sierpnia 2024 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) maja 2024 r. (data wpływu do Rady: (...) maja 2024 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 w związku z art. 119g § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa**], o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 10 ust. 6 oraz art. 22 ust.1 *Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzonej w La Valetta dnia 7 stycznia 1994 r.* (Dz. U. z 1995 r. nr 49, poz. 256 oraz Dz. U. z 2011 r. nr 283 poz. 1661, dalej: **UPO**) w postępowaniu podatkowym w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r. od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych wobec Pana „W. A”, zamieszkałego w P.(...) przy ul. (...), (...) P.(...), NIP: (...) [dalej również: **Strona** lub **Podatnik**], Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada PUO**], działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

względem opisanego we Wniosku stanu faktycznego ma zastosowanie norma art. 10 ust. 6 UPO.

U Z A S A D N I E N I E

Podjmując uchwałę Rada PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r.
2. Jak wynika z Wniosku oraz zgromadzonych akt sprawy kontrola celno-skarbowa wszczęta wobec Strony (...) września 2020 r. w przedmiocie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania dochodów osiągniętych w 2017 r. na zasadach określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm., dalej: **ustawa o PIT**) wskazywała zdaniem organu kontroli na możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej w zakresie uzyskiwania przez Stronę dochodów z tytułu udziału w (...) (dalej: **Spółka kapitałowa na Malcie**).
3. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K.(...), (dalej: **Organ kontroli**), zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej na podstawie art. 119g § 1 i 3 Ordynacji podatkowej, widząc podstawy do zastosowania art. 119a tej ustawy.
4. Szef KAS postanowieniami z (...) lipca 2023 r., działając na podstawie art. 119g § 1 pkt 1 oraz art. 119ga § 3 w zw. z art. 119g § 8 Ordynacji podatkowej przejął w całości do dalszego prowadzenia ww. kontrolę celno-skarbową i jednocześnie ją zawiesił na podstawie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej uznając,

że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści (dalej: **ŚOUK**).

5. Ponadto, w tym samym dniu, Szef KAS wydał postanowienie w przedmiocie wszczęcia wobec Strony postępowania podatkowego w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r. od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 ustawy o PIT.
6. W toku postępowania podatkowego Szef KAS włączył do akt postępowania podatkowego m.in. materiał dowodowy zgromadzony przez Organ kontroli w toku kontroli celno-skarbowej oraz zgromadzony przez siebie w toku prowadzonego postępowania, a także, w odpowiedzi na wezwanie, uzyskał stanowisko Strony.
7. Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, postanowieniem z (...) lutego 2024 r. Szef KAS wyznaczył Stronie 14-dniowy termin na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Pełnomocnik Strony zapoznał się z aktami sprawy (...) października 2023 r. i (...) lutego 2024 r. Wypowiadając się w sprawie, pismem z (...) marca 2024 r. Strona wniosła o umorzenie postępowania podatkowego.
8. Szef KAS ustalił, że Strona, jako osoba fizyczna podlegająca na terytorium RP nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie PIT, w ramach szeregu czynności, omówionych wyczerpująco we Wniosku, utworzyła strukturę kapitałową obejmującą podmioty z siedzibą w Polsce i na Malcie, w tym spółkę osobową (transparentną podatkowo) (...) z siedzibą na Malcie (dalej: **Spółka osobowa na Malcie**), w której Strona jako osoba fizyczna pełniła rolę General partner posiadając prawie 1XX%

udziałów. Do Spółki osobowej na Malcie Strona wniosła tytułem wkładu niepieniężnego udziały w Spółce kapitałowej z siedzibą na Malcie (powstałej pierwotnie jako spółka cypryjska). Spółka osobowa na Malcie posiadała 1XX% udziałów w Spółce kapitałowej na Malcie.

9. Jak ustalił SzeF KAS, uzyskanie korzyści podatkowej nastąpiło z „wykorzystaniem” następujących podmiotów:
 - a. Spółka osobowa na Malcie, w której Strona jako osoba fizyczna pełniła rolę General partner posiadająca 9X,XXXX % udziału w kapitale zakładowym oraz do której wniosła tytułem wkładu niepieniężnego udziały posiadane w Spółce kapitałowej na Malcie, powstałej jako spółka cypryjska, której siedzibę przeniesiono na Maltę;
 - b. Spółka kapitałowa na Malcie, w której 1XX% udziałów posiadała Spółka osobowa na Malcie;
 - c. (...) S.A. (dalej: **Spółka akcyjna w Polsce**), której akcjonariuszem była Spółka kapitałowa na Malcie.
10. W toku postępowania SzeF KAS ustalił następujący przepływ środków pieniężnych w ramach powyżej przedstawionej struktury.
11. Spółka akcyjna w Polsce w 2017 r. dwukrotnie wypłaciła dywidendę do Spółki kapitałowej na Malcie jako jej akcjonariusza.
12. Spółka kapitałowa na Malcie wypłaciła dywidendę do Spółki osobowej na Malcie jako jej udziałowca.
13. Spółka osobowa na Malcie wypłaciła Stronie, jako osobie fizycznej pełniącej w tym podmiocie rolę *General partner*, udział w zysku.

14. Od uzyskanego dochodu oraz otrzymanej dywidendy Spółka kapitałowa na Malcie zapłaciła maltański podatek dochodowy za 2017 r. wg stawki 3X% CIT, w wysokości 1X XXX XXX zł – (po przeliczeniu: 3.XXX.XXX euro), przy czym spółka ta nie wykazała dochodu osiągniętego na terenie Malty. Administracja podatkowa Malty przekazała informację, że zwróciła Spółce osobowej na Malcie podatek zapłacony przez Spółkę kapitałową na Malcie w wysokości 3.XXX.XXX euro.
15. Dla celów PIT dywidenda otrzymana przez Spółkę osobową na Malcie od Spółki kapitałowej na Malcie została przypisana do Spółki osobowej na Malcie jako do położonego na terytorium Malty zakładu Strona, w ramach którego Strona prowadziła działalność gospodarczą na terytorium tego państwa. Korzystając z postanowienia art. 10 ust. 4 UPO, Strona przyjęła, że udział z tytułu którego wypłacona została dywidenda, wiązał się z działalnością takiego zakładu Strona na terytorium Malty, co oznacza, że otrzymanie dywidendy przez Stronę nie zostało opodatkowane PIT na terytorium RP.
16. Ponadto, Strona uznała, iż na podstawie art. 10 ust. 4 UPO, otrzymanie przez Spółkę osobową na Malcie dywidendy wypłaconej przez Spółkę kapitałową na Malcie powinno podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym jedynie na terytorium Malty.
17. Zdaniem Szefa KAS Strona wniosła do Spółki osobowej na Malcie udziały Spółki kapitałowej na Malcie przede wszystkim w celu uzyskania korzyści wynikających z art. 10 ust. 4 UPO, a tym samym cel działania ustalony przez Szefa KAS istotnie przewyższa próg wymagany przez art. 10 ust. 6 UPO. Jak zauważył Szef KAS, wskazana regulacja – tj. art. 10 ust. 6 UPO – wyłącza bowiem stosowanie korzyści wynikających z art. 10 UPO, jeżeli głównym

celem lub jednym z głównych celów jakiejkolwiek osoby, do której odnosi się powstanie lub nabycie udziałów (akcji) lub innych praw, z tytułu których dywidenda jest wypłacana, było wyłącznie uzyskanie korzyści w wyniku powstania lub nabycia tych praw. Zdaniem Szefa KAS korzyści z zastosowania art. 10 ust 4 UPO umożliwiły „bezpodatkowe” otrzymanie przez Stronę dywidendy wywodzącej się ze Spółki akcyjnej w Polsce na terytorium Malty. Dodatkowo, tworząc na terytorium Malty zakład, Strona mogła skorzystać z „zalet” systemu podatkowego Malty, który umożliwia udziałowcowi (akcjonariuszowi) zwrot dużej części podatku zapłaconego przez spółkę kapitałową od dochodów osiągniętych poza terytorium Malty.

18. Mając na uwadze powyższe, (...) marca 2024 r. Szef KAS wydał decyzję znak: (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 10 ust. 6 UPO oraz określając jej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30a ust.1 ustawy o PIT za 2017 r. w wysokości 5.XXX.XXX,XXX zł.
19. Od decyzji tej Strona złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady PUO, co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz art. 10 ust 6 UPO.
20. Mając na uwadze, iż zgodnie z art. 119m § 1 Ordynacji podatkowej Rada PUO jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a OP lub ŚOUK w indywidualnych sprawach, a przedmiotem Decyzji było zastosowanie ŚOUK w postaci art. 10 ust. 6 UPO, Szef KAS skierował do Rady PUO Wniosek, który dotyczy zasadności zastosowania wskazanego środka ograniczającego umowne

korzyści.

21. Po przeprowadzeniu postępowania, działając na podstawie 119g § 8 w zw. z art. 119l OP, Szef KAS ustalił, że Strona wniosła udziały w Spółce kapitałowej na Malcie do Spółki osobowej na Malcie przede wszystkim celem uzyskania korzyści wynikających z art. 10 ust. 4 UPO.
22. Szef KAS prowadził równoległe wobec wspólnika Strony postępowanie podatkowe w tym samym zakresie, w toku którego ustalono, że wspólnik w tym samym czasie utworzył „lustrzaną” strukturę podmiotów maltańskich. Podmioty te w tym samym czasie zostały przeniesione z Republiki Cypryjskiej do Malty.
23. Rada PUO zwróciła się do Szefa KAS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących Wniosku. W swoim piśmie Rada PUO wskazała, że przedmiotowy wniosek dotyczy prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 r. Rada PUO dostrzegła również, że Szef KAS powołał się we Wniosku (oraz w decyzji względem Strony) na ŚOUK, tj. pojęcie, które zostało zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej od 1 stycznia 2019 r.
24. Szef KAS w odpowiedzi na wezwanie Rady PUO wskazał na podstawy prawne swojej decyzji, pierwszeństwo umów o unikaniu podwójnego opodatkowania względem prawa krajowego oraz zmiany licznych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie zaszły w latach 2012-2016, a które to zmiany miały na celu walkę z agresywną optymalizacją podatkową, w tym na zmianę UPO. Szef KAS uznał przy tym, że art. 10 ust. 6 UPO stanowi ŚOUK i obowiązuje od 1 stycznia 2012 r., argumentując, że definicja ŚOUK zawarta w treści art. 3 pkt 19 Ordynacji podatkowej miała jedynie charakter porządkujący i nie prowadziła

do samodzielnej kreacji przepisów prawa materialnego wyrażającego w konkretnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania środki przeciwko nadużyciom. Podsumowując swoją odpowiedź Szef KAS wskazał, że w zakresie przepisu materialnego zastosował art. 10 ust. 6 UPO obowiązujący od 1 stycznia 2012 r., natomiast – w zakresie przepisów proceduralnych – organ zastosował przepisy Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym po 1 stycznia 2019 r., co wynika z faktu, że zobowiązany był do zastosowania przepisów prawa materialnego dotyczących okresu, za który określano zobowiązania podatkowe oraz przepisów proceduralnych obowiązujących na dzień określenia zobowiązania podatkowego, tj. prowadzenia postępowania podatkowego.

25. Rada PUO otrzymała również dodatkowe pismo od Podatnika skierowane do Szefa KAS, przy którym to piśmie załączono opinię prywatną, oraz pismo Szefa KAS stanowiące uzupełnienie argumentacji w zakresie Wniosku w związku z ww. pismem podatnika.
26. W opinii prywatnej załączonej do pisma Strony uznano, że „dopiero na podstawie art. 26A UPO można byłoby zastanawiać się, tak jak to czyni organ, czy skorzystanie z art. 7 w związku z art. 23 ust. 1 lit a i d UPO stanowi uzyskanie korzyści podatkowej. Taką możliwość dopuszcza się w art. 29 ust. 9 KM OECD¹, co wynika z treści komentarza, gdzie wskazuje się, że korzyść obejmuje ograniczenia, w tym „*ulgę w zakresie podwójnego opodatkowania przewidzianą w art. 23*” (komentarz do art. 29 KM OECD, pkt 175). Jednak w stanie faktycznym z 2017 r. wykluczona została możliwość zastosowania normy z art. 26A UPO, gdyż ta weszła w życie w 2022 r. Tym samym, nie ma podstaw do uznania, że art. 10 ust. 4 UPO z Malcią jest przepisem, który w powiązaniu z art. 10 ust.

¹ Konwencji Modelowej OECD (przyp. Rady PUO)

6 UPO pozwala na zastosowanie do sytuacji, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów podatnika, do którego odnosi się powstanie lub nabycie udziałów (akcji) lub innych praw, z tytułu których dywidenda jest wypłacana, było wyłącznie uzyskanie korzyści z artykułu 10 w wyniku powstania lub nabycia tych praw. Taka możliwość jest dopuszczona w odniesieniu do korzyści, które podatnik mógł osiągnąć przy zastosowaniu norm krajowych na zasadzie art. 10 ust. 2 UPO z Malcią”.

27. Uzupełniając swoje stanowisko i odnosząc się do tez zawartych w cytowanej wyżej opinii prywatnej, dołączonej do pisma Podatnika, Szef KAS wskazał zaś, że:

„mając na uwadze cel zawarcia Umowy, jej tytuł, sposób i kontekst, w jakim komentarz do KM OECD posługuje się terminem „korzyści”, a także przepisy art. 31 i art. 32 KWPT², poprzez korzyści, o których mowa w art. 10 ust. 6 Umowy, należy rozumieć te postanowienia Umowy, które służą realizacji zasadniczego celu tej umowy – ograniczają lub wykluczają możliwość podwójnego opodatkowania dochodu przez dwa państwa. Korzyścią zatem, w kontekście art. 10 ust. 4 Umowy i niniejszej sprawy, jest określenie, że dywidendy, które mogą zostać przypisane do zakładu przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 7 Umowy, tj. tylko w państwie, w którym zakład ten jest położony. W ten sposób, dywidendy mogą być opodatkowane tylko jeden raz i w jednym państwie, co z punktu widzenia podatnika jest niewątpliwie korzyścią wynikającą z UPO i stanowi realizację jej zamierzeń.

W Opinii dokonano wykładni postanowień Umowy, odwołując się w tym zakresie do treści późniejszego, tj. w wersji z 2017 r., komentarza do KM OECD, nie odnosząc się przy tym w żaden

² Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów (przyp. Rady PUO)

sposób do uzasadnienia decyzji z dnia (...) marca 2024 r. Co istotne, Opinia, na którą powołuje się Strona, ukierunkowana jest na wykazanie, że dopiero na podstawie art. 26A Umowy można byłoby zastanawiać się, tak jak to czyni organ, czy skorzystanie z art. 7 w związku z art. 23 ust. 1 lit a i d Umowy stanowi uzyskanie korzyści podatkowej. Stanowisko Strony, poparte treścią przedłożonej Opinii, nie odnosi się przy tym do właściwych w okresie objętym decyzją (komentarz do KM OECD z 2010 r.) przepisów Umowy, a jedynie na poziomie ogólnym polemizuje z twierdzeniami Szefa KAS poprzez wskazanie, że omawiany przepis Umowy nie mógł znaleźć zastosowania w okresie objętym decyzją.

W ocenie Szefa KAS samo wykorzystanie komentarza do KM OECD z 2017 r., bez sprecyzowania, do której wersji komentarza odnosi się autor Opinii, a jedynie generalne powoływanie się na komentarz do KM OECD wskazuje na nieprawidłowe zastosowanie, a wręcz pominięcie reguł intertemporalnych oraz błędne zrozumienie podstaw prawnych wydanej decyzji.”

II. Stan prawny

28. Zgodnie z art. 91 ust. 1 Konstytucji RP, ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.
29. Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji RP ratyfikacja wymaga uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie, jeżeli umowa dotyczy

spraw w których Konstytucja RP wymaga ustawy. Uwzględniając treść art. 217 Konstytucji RP, który wymaga aktu prawnego w formie ustawy dla regulacji elementów konstrukcyjnych podatku, ratyfikacja umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (w tym UPO) wymaga uprzedniej zgody wyrażonej w formie ustawy.

30. Obowiązek podatkowy w zakresie dywidendy otrzymywanej przez osobę fizyczną uregulowano w przepisach ustawy o PIT. W myśl art. 30a ust. 1 pkt 4 tej ustawy, co do zasady, od uzyskanych dochodów (przychodów) w postaci dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy. Krajowy obowiązek podatkowy stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Z kolei art. 30a ust. 6 ustawy o PIT stanowi, że wskazany zryczałtowany podatek pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania (z pewnymi zastrzeżeniami).
31. Normy rozgraniczające obowiązki podatkowe, które wystąpić mogą w sytuacji transgranicznych płatności dywidend pomiędzy podmiotem z Polski a odbiorcą z Malty zostały zawarte w art. 10 UPO. W dacie wypłaty dywidendy przez Spółkę akcyjną z Polski na rzecz Spółki kapitałowej z Malty, która to dywidenda następnie została wypłacona do Spółki osobowej z Malty, art. 10 UPO miał następującą treść:
 1. *Dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w Umawiającym się Państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.*
 2. *Jednakże, takie dywidendy mogą być także opodatkowane w tym Umawiającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca*

dywidendy ma swoją siedzibę, i zgodnie z prawem tego Państwa, ale:

a) jeżeli dywidendy są wypłacane przez spółkę, która ma siedzibę w Polsce, osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę na Malcie, Polska zwolni dywidendy z opodatkowania, jeśli właścicielem takich dywidend jest spółka mającą siedzibę na Malcie i posiada bezpośrednio w dniu wypłaty dywidend nie mniej niż 10 procent udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i posiadała lub będzie posiadać takie udziały (akcje) przez nieprzerwany 24 miesięczny okres, w którym dokonano wypłaty;

b) z zastrzeżeniem punktu a), podatek w ten sposób ustalony przez Polskę nie może przekroczyć 10 procent kwoty dywidend brutto, jeśli właścicielem dywidend jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę na Malcie;

c) jeżeli dywidendy są wypłacane przez spółkę, która ma siedzibę na Malcie, osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce, która jest ich właścicielem, podatek maltański nałożony na kwotę dywidend brutto nie może przekroczyć podatku nakładanego na zyski, z których dywidendy są wypłacane.

Postanowienia niniejszego ustępu nie dotyczą opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których dywidendy są wypłacane.

3. Użyte w tym artykule określenie "dywidendy" oznacza dochód z akcji lub innych praw, z wyjątkiem wierzytelności, do udziału w zyskach, jak również dochody z innych praw spółki, które według prawa podatkowego Państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, są pod względem podatkowym traktowane jak dochody z akcji.

4. *Postanowienia ustępów 1 i 2 nie mają zastosowania, jeżeli właściciel dywidend, mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy, działalność gospodarczą poprzez zakład tam położony i gdy udział, z tytułu którego wypłaca się dywidendy, rzeczywiście wiąże się z działalnością takiego zakładu. W takim przypadku stosuje się postanowienia artykułu 7.*

5. *Jeżeli spółka, której siedziba znajduje się w Umawiającym się Państwie, osiąga zyski lub dochód w drugim Umawiającym się Państwie, wówczas to drugie Państwo nie może ani obciążać podatkiem dywidend wypłacanych przez tę spółkę - z wyjątkiem przypadku, gdy takie dywidendy są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym drugim Państwie, lub przypadku, gdy udział, z tytułu którego dywidendy są wypłacane, rzeczywiście wiąże się z działalnością zakładu położonego w tym drugim Państwie - ani też nie może obciążać niewydzielonych zysków spółki podatkiem od niewydzielonych zysków, nawet gdy wypłacone dywidendy lub niewydzielone zyski całkowicie lub częściowo pochodzą z zysków albo dochodów osiągniętych w tym drugim Państwie.*

6. *Korzyści wynikające z niniejszego artykułu nie mają zastosowania, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów jakiegokolwiek osoby, do której odnosi się powstanie lub nabycie udziałów (akcji) lub innych praw, z tytułu których dywidenda jest wypłacana, było wyłącznie uzyskanie korzyści z niniejszego artykułu w wyniku powstania lub nabycia tych praw.*

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

32. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada PUO uznała, że

względem niekwestionowanego stanu faktycznego opisanego we Wniosku stanu faktycznego może mieć zastosowanie norma art. 10 ust. 6 UPO. Wniosek taki wynika z analizy przesłanek zastosowania art. 10 ust. 6 UPO i okoliczności rozpatrywanej sprawy.

33. Zgodnie z art. 10 ust. 6 UPO korzyści wynikające z art. 10 tej umowy nie będą mieć zastosowania, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów jakiegokolwiek osoby, do której odnosi się powstanie lub nabycie udziałów (akcji) lub innych praw, z tytułu których dywidenda jest wypłacana, było wyłącznie uzyskanie korzyści z niniejszego artykułu w wyniku powstania lub nabycia tych praw.
34. Przepis ten odmawia zatem przyznania podatnikowi korzyści w sytuacji – mówiąc najogólniej – nadużycia artykułu 10 UPO.
35. Zdaniem Podatnika art. 10 ust. 6 UPO nie może wyłączać zastosowania art. 10 ust. 4 UPO, gdyż ten ostatni przepis nie przyznaje korzyści. Szef KAS prezentuje odmienny pogląd w wydanej względem Strony decyzji.
36. Termin „korzyści” nie został zdefiniowany w UPO, choć poza art. 10 ust. 6 UPO odwołują się do niego również przepisy dotyczące opodatkowania odsetek i należności licencyjnych, tj. art. 11 ust. 8 i art. 12 ust. 7 UPO. Te regulacje UPO nie mają swojego źródła w postanowieniach Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, dalej: **MK OECD**. Wydaje się, że rozwiązanie to jest inspirowane propozycją rozwiązań anty-abuzywnych zawartą w Komentarzu do MK OECD z 2010 r., dalej: **Komentarz**.
37. Analiza umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska wskazuje, że podobne

rozwiązanie antyabuzywne zastosowane było nie tylko w UPO. Rozwiązanie to odnajdujemy w obowiązujących dekadę temu art. 10 ust. 6, art. 11 ust. 8 i art. 12 ust. 8 umowy z Kanadą z 2012 r., art. 10 ust. 8, art. 11 ust. 8 i art. 12 ust. 7 umowy z Singapurem z 2012 r. oraz art. 10 ust. 6, art. 11 ust. 8 i art. 12 ust. 7 umowy z Wielką Brytanią z 2006 r. Zastosowanie rozwiązania, którego skutkiem jest odmowa korzyści w UPO wpisuje się w trend zmian stosowany na początku drugiej dekady XXI w. w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną była Polska.

38. Przepis art. 10 ust. 4 UPO, wskazuje, że dywidendy, które mogą zostać przypisane do zakładu przedsiębiorstwa, podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 7 UPO, tj. jako zyski przedsiębiorstwa tylko w państwie, w którym zakład taki jest położony. W ten sposób, dywidendy mogą być opodatkowane bez ograniczenia w państwie położenia zakładu, co w połączeniu z zasadą unikania podwójnego opodatkowania zawartą w UPO (metoda zwolnienia) powoduje eliminację podwójnego opodatkowania Rada PUO uznaje, że jest to korzyść dla podmiotu korzystającego z takiego rozwiązania. W konsekwencji, zdaniem Rady PUO, korzyść taka nie będzie mieć jednak zastosowania w warunkach przewidzianych w art. 10 ust. 6 UPO.
39. Szczególna klauzula uregulowana w art. 10 ust. 6 UPO opiera się na teście motywacji. Odmowa przyznania preferencji przewidzianych w art. 10 UPO następować będzie, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów analizowanej transakcji jest próba uzyskania takich korzyści podatkowych.
40. W tym kontekście ocenić należy wskazywany przez Podatnika cel zbudowania struktury podmiotów, w efekcie czego następował przepływ dywidend ze Spółki akcyjnej z Polski, poprzez Spółkę kapitałową na Malcie i Spółkę osobową na Malcie. W aspekcie

chronologii tworzenia tej struktury (tj. uwzględniając fakt, że Spółka kapitałowa na Malcie [początkowo zawiązana na Cyprze] istniała wcześniej niż Spółka osobowa na Malcie, do której Strona wniosła udziały Spółki kapitałowej na Malcie) zasadnie SzeF KAS dokonał analizy powodów utworzenia drugiej maltańskiej spółki i wniesienia do niej udziałów Spółki kapitałowej na Malcie. Zasadne jest zdaniem Rady PUO zbadanie intencji/motywów utworzenia kolejnego podmiotu pośredniczącego w przepływie należności między Podatnikiem a Spółką akcyjną w Polsce.

41. Jak wskazał we Wniosku SzeF KAS, wypłata dywidendy w 2017 r. przez Spółkę akcyjną w Polsce nastąpiła kilka dni po tym, jak struktura dwóch podmiotów maltańskich została „ustabilizowana”, tj. Spółka kapitałowa na Malcie rozpoczęła działalność gospodarczą na terytorium państwa swojej nowej siedziby. W ten sposób Spółka akcyjna w Polsce wypłaciła dywidendę na rzecz akcjonariusza podlegającego pod maltańskie prawo podatkowe.
42. Jak podniósł SzeF KAS, w wyniku nabycia przez Spółkę osobową udziałów Spółce kapitałowej na Malcie i utworzenia dwustopniowej struktury maltańskich podmiotów kontrolowanych przez Stronę, przypadająca na – w praktyce – Stronę część dywidendy nie została w efekcie opodatkowana podatkiem dochodowym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub Malty. Informacje przekazane przez administrację podatkową Malty nie wskazują, aby dochód w tej części został definitywnie opodatkowany na poziomie którejkolwiek ze spółek maltańskich lub Strony (na terenie Malty).
43. Co prawda Spółka kapitałowa na Malcie opodatkowała dochód osiągnięty w 2017 r., na który składała się dywidenda wypłacona przez Spółkę akcyjną z Polski stawką nominalną 3X% maltańskiego CIT i zapłaciła relatywnie wysokie w stosunku do

wykazanego dochodu zobowiązanie podatkowe, jednakże podatek ten został zwrócony na rzecz jedyne go udziałowca – Spółki osobowej na Malcie – w zbliżonej wysokości, przez co efektywna stawka podatku była niska

44. W kontekście regulacji art. 10 ust. 4 UPO utworzenie podmiotu pośredniczącego między Podatnikiem a Spółką kapitałową na Malcie, tj. Spółki osobowej na Malcie oraz wniesienie do niej udziałów w Spółce kapitałowej na Malcie, było niezbędnym warunkiem dla zastosowania zasad opodatkowania przewidzianych w tym przepisie. Bez tego działania Podatnik byłby uprawniony do bezpośredniego otrzymania udziału w zysku Spółki kapitałowej na Malcie, co wiązałoby się z opodatkowaniem tego dochodu zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 10 ust. 1 UPO, tj. dochód ten zostałby opodatkowany na terytorium Polski przy użyciu metody kredytu podatkowego.
45. Zgodnie z art. 10 ust. 4 UPO, aby uzyskać korzyść wynikającą z tego przepisu właściciel dywidendy powinien prowadzić w drugim kraju, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendę, zakład. Ponadto właściciel dywidendy powinien prowadzić działalność gospodarczą przez ten zakład, a udział, z tytułu którego wypłaca się dywidendy, rzeczywiście wiązać się z działalnością takiego zakładu. Rada PUO zwraca uwagę, że kluczowe jest ustalenie, czy zachodzi „rzeczywisty” związek udziałów w Spółce kapitałowej na Malcie z działalnością zakładu (tj. Spółką osobową na Malcie). W Komentarzu do MK OECD stwierdza się, że dywidendy podlegają opodatkowaniu jako część zysku zakładu, jeżeli są one wypłacane z tytułu udziałów stanowiących część majątku zakładu lub jeżeli są w inny sposób efektywnie powiązane (ang. effectively connected) z zakładem (Komentarz do MK OECD do art. 10 ust. 4, nr 31–32).

46. W świetle przesłanek zastosowania art. 10 ust. 6 UPO istotne są powody takiego ułożenia swoich spraw gospodarczych przez Stronę. W efekcie tak ukształtowanego stanu faktycznego Podatnik mógł powoływać się na zasady opodatkowania wyrażone w art. 10 ust. 4 UPO.
47. W odpowiedzi na wezwanie Szefa KAS do wskazania powodów, dla których Strona wniosła udziału Spółki kapitałowej na Malcie do Spółki osobowej na Malcie, Podatnik wskazał, że wniesienie tych udziałów miało służyć dokapitalizowaniu tej drugiej spółki w oparciu o spodziewane zyski i przepływy pieniężne oraz że celem było rozwiązanie problemu sukcesji, gdyż zarządzanie spółką osobową będzie łatwiejsze niż dziedziczenie udziałów w spółce kapitałowej lub ustalenie obszarów zarządzania spółką kapitałową.
48. Zgodzić się należy z Szefem KAS, że cele wskazane przez Podatnika są nieprzekonujące.
49. Spółka osobowa na Malcie (czyli: Strona) podjęła decyzję o przypisaniu zysku General partnerowi (czyli Stronie) niezwłocznie po uzyskaniu informacji, iż Spółka kapitałowa podjęła decyzję w zakresie wypłaty dywidendy. Rada PUO podziela stanowisko Szefa KAS, że Strona nie miała zamiaru pozostawiania w Spółce osobowej na Malcie środków pieniężnych, tj. zwiększenia jej kapitałów – dokapitalizowania, i potraktowała ten podmiot jako pewnego rodzaju „pas transmisyjny” do wypłaty dywidendy mającej źródło w działalności gospodarczej Spółki akcyjnej z Polski.
50. Rada PUO zgadza się z oceną przez Szefa KAS drugiego ze wskazanych przez Podatnika celów – tj. rozwiązania problemu sukcesji, gdyż zarządzanie spółką osobową będzie łatwiejsze niż dziedziczenie udziałów w spółce kapitałowej lub ustalenie

obszarów zarządzania spółką kapitałową. Cel dbałości o kwestie sukcesyjne nie jest przekonujący gdy formułuje go przedsiębiorca mający mniej niż 4X lat. Nie jest również przekonujące, że sukcesja praw w spółce osobowej (budowanej, jak sama nazwa wskazuje wokół konkretnych osób – wspólników) jest lepszym rozwiązaniem niż przekazanie w przyszłości kolejnym pokoleniom udziałów w spółce kapitałowej. Ten cel, wskazany przez Stronę, nie jest przekonujący również z uwagi na brak jakichkolwiek postanowień umowie regulującej działalność Spółki osobowej na Malcie w przedmiocie ewentualnych zasad sukcesji.

51. Jak dodatkowo zostało podniesione przez Szefa KAS, przyjmując dane finansowe za rok 2017 Spółki osobowej na Malcie w zakresie wydatków na wynagrodzenia i odnosząc je do minimalnego poziomu wynagrodzenia na Malcie obowiązującego w 2017 r., Spółka osobowa na Malcie we wskazanym okresie nie poniosła wydatku zatrudnienia choćby jednej osoby na cały etat.
52. W świetle informacji przedstawionych przez Szefa KAS we Wniosku dotyczących Podatnika i lustrzanej struktury wspólnika Strony Rada PUO podziela pogląd Szefa KAS, że niezwykle rzadką sytuacją jest aby, z powodów gospodarczych, innych niż chęć osiągnięcia przywilejów podatkowych, dwie osoby fizyczne tworzyły w odległym kraju podobną (lustrzaną) strukturę podmiotów prawa obcego, przez które otrzymują wartości dywidend wypłacanych przez spółkę kapitałową zarejestrowaną w państwie swojego zamieszkania oraz deklarują chęć prowadzenia działalności gospodarczej, mimo tego, że są jednocześnie aktywni gospodarczo i zawodowo w państwie zamieszkania.
53. We Wniosku Szef KAS wskazał na wyjątkowo zbieżne ułożenie spraw gospodarczych przez dwie osoby fizyczne, w tym dokonywanie przelewów dywidend każdy z zainteresowanych

przez dwie swoje spółki maltańskie w niewielkich odstępach czasu w tych samych dniach (maksymalna różnica między obiema strukturami dla wykonania tożsamego przelewu w strukturze spółek wynosiła jedną godzinę).

54. Przytoczone powyżej powody, tj. nieprzekonujące cele tworzenia struktury, osiągnięta korzyść z utworzenia struktury dwóch spółek maltańskich oraz daleko idąca koincydencja, granicząca z lustrzanym działaniem, wskazują na podatkową motywację działań Podatnika i związaną z tym chęć uzyskania korzyści wynikających z art. 10 ust. 4 UPO i przywilejów oferowanych przez maltański system podatkowy w zakresie dochodów osiągniętych poza Maltą.
55. Mając powyższe na względzie, Rada PUO uznaje podejście Szefa KAS, zgodnie z którym Strona wniosła udziały Spółki kapitałowej na Malcie do Spółki osobowej na Malcie przede wszystkim w celu skorzystania korzyści wynikających z art. 10 ust. 4 UPO. Jednocześnie niniejsza opinia Rady PUO nie zawiera oceny zajścia przesłanek zastosowania art. 10 ust. 4 UPO (zob. pkt 46).
56. Uwzględniając powyższe, Rada PUO uznała, że względem opisanego we Wniosku stanu faktycznego może mieć zastosowanie norma art. 10 ust. 6 UPO.