

Należyta staranność w WHT i VAT – wspólna tylko nazwa, czy coś więcej?

**1st Nicolai Copernici Global Tax Talks: Withholding Tax
Challenges**

10 maja 2025 r.

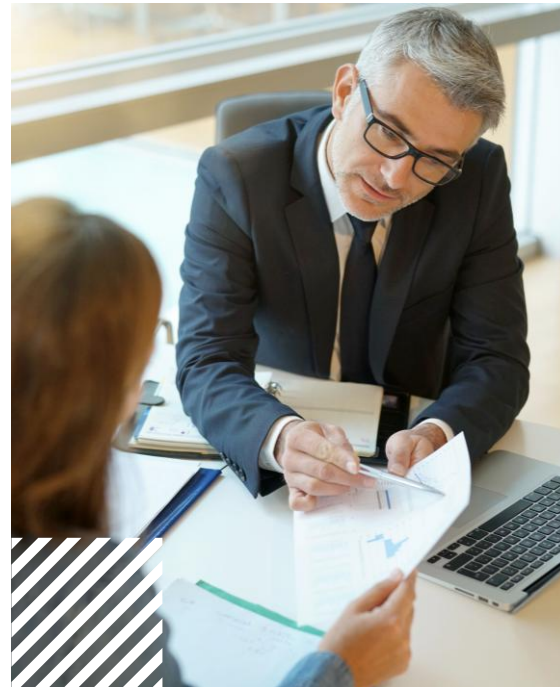


Należyta staranność płatnika WHT – nowelizacja 1.01.2019

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Art. 26.

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d i 2e, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskaniem od podatnika certyfikatem rezydencji. **Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika (od 1.01.2022 – oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem).**



Należyta staranność płatnika WHT – uzasadnienie nowelizacji

Charakter działalności płatnika

Jednym z wyznaczników tego jakie czynności należy podjąć w ramach czynności weryfikacyjnych będzie więc **branża, w której działa płatnik**. W **sektorach szczególnie narażonych na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych** wymagane może być stosowanie analizy analogicznej do podejmowanej przez tzw. instytucje zobowiązane w ramach stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Skala działalności płatnika

Projektowany przepis zobowiązuje płatnika do dochowania staranności w weryfikacji, czy warunki niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów prawa podatkowego są spełnione. Zakres i stopień weryfikacji powinien uwzględniać charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. **Innego stopnia weryfikacji należy oczekiwać od osób fizycznych dokonujących niewielkich zakupów u kontrahentów zagranicznych, innego zaś od dużych podmiotów, wypłacających znaczące kwoty zagranicznym odbiorcom.**



Należyta staranność płatnika WHT – nowy obowiązek?

Już w świetle obecnych zasad, w tym zasad odpowiedzialności płatnika, powinni oni weryfikować warunki do zastosowania preferencyjnych zasad rozliczania. Weryfikacja taka obejmować może w szczególności analizę treści umowy z kontrahentem, weryfikację (choćby zdalną) adresu jego siedziby, uzyskanie od kontrahenta dodatkowych informacji, itp.

Obowiązek weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia/preferencji w podatku u źródła z dochowaniem należytej staranności istniał przed 1 stycznia 2019 r.

NSA z 6.10.2023 – II FSK 1333/22

NSA z 31.01.2024 – II FSK 1588/20

NSA z 17.07.2024 – II FSK 2092/23

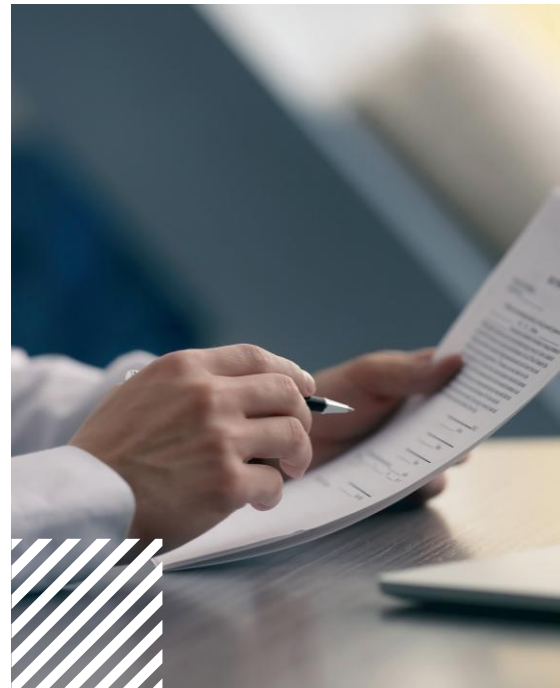
NSA z 6.05.2025 – II FSK 1081/22

NSA z 6.05.2025 – II FSK 1082/22

Przed 1 stycznia 2019 r. nie było podstaw do nakładania na płatnika obowiązku weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia/preferencji w podatku u źródła z dochowaniem należytej staranności

WSA w Opolu z 8.12.2022 – I SA/Op 311/22

WSA w Krakowie z 19.05.2023 – I SA/Kr 126/23



Należyta staranność w WHT – jak w VAT?

Wyrok NSA z 14.06.2022 II FSK 373/22

*Na pozostałych płatników, o których mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. ustawa nakłada jedynie obowiązek dochowania należytej staranności. W prawie **podatkowym pojęcie należytej staranności używane jest w odniesieniu do działania podatników podatku od towarów i usług**, jednakże w większości przypadków zachowanie tej staranności oceniane jest ad casum (...)*

Zastosowanie wybranych postulatów Trybunału Sprawiedliwości dotyczących należytej staranności w podatku od towarów i usług w odniesieniu do podatku u źródła na przykładzie wyroku TS C-537/22 (M. Kondej, M. Wicher)

***Podobieństwa między rolą, którą pełni należyta staranność w podatku u źródła i w podatku od towarów i usług**, pozwalają zdaniem autorów na podjęcie próby odniesienia tez orzecznictwa TS dotyczących zachowania przez podatnika należytej staranności w VAT (w tym też analizowanego w niniejszym artykule wyroku TS C-537/22, Global Ink Trade) do warunków, które powinny spełniać przepisy i wytyczne dotyczące należytej staranności płatnika w podatku u źródła, uwzględniając oczywiście specyfikę podatku dochodowego.*



Należyta staranność w VAT i WHT – podstawa prawna

VAT

- Orzecznictwo TSUE na gruncie Dyrektywy 2006/112/WE, m.in.:
 - C-354/03 Optigen Ltd
 - C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel
 - C-277/14 PPUH Stehcomp
 - C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft

WHT

- art. 26 ust. 1 ustawy o CIT
- art. 8 Ordynacji podatkowej
- Dyrektywa FASTER (Faster and Safer Tax Relief of Excess Withholding Taxes) (od 2030 r.)

Należyta staranność w VAT i WHT – istota

VAT

- *Podatnikowi można by odmówić prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu (C-80/11 i C-142/11 Mahagében kft)*
- *Niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa (C-277/14 PPUH Stehcamp)*

WHT

- *Dochowanie należytej staranności przez płatnika w rozumieniu art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. należy również rozumieć jako działanie zmierzające do jak najlepszego wykonania obowiązków płatnika poprzez uzyskanie, na miarę możliwości organizacyjnych i prawnych, dostępnych dla niego informacji pozwalających na zastosowanie zwolnienia z pobierania podatku u źródła (II FSK 1588/20)*

Należyta staranność w VAT i WHT – zakres

VAT

- (...) czy istnieją przesłanki pozwalające podatnikowi w chwili nabycia przez niego podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub oszustwa. (...) Jednakże nie można od niego wymagać, by dokonywał on kompleksowych i dogłębnych weryfikacji, takich jak te, do których dokonywania środkami dysponuje organ podatkowy (C-537/22 Global Ink Trade Kft)

WHT

- w ramach zachowania należytej staranności, musi ustalić, czy w sprawie nie zachodzą przesłanki do odmowy zastosowania zwolnienia (dyrektywa), bądź stawki preferencyjnej (...) płatnik działając z należyłą starannością ma dokonać weryfikacji czy odbiorca dywidendy jest rzeczywistym jej beneficjentem (II FSK 1588/20)
- Za dochowanie należytej staranności w przypadku najistotniejszych wypłat, można uznać przykładowo uzyskanie opinii (raportu) niezależnego audytora lub doradcy podatkowego w zakresie działalności odbiorcy należności (Projekt objaśnień z 2019 r.)

Należyta staranność w VAT i WHT – kiedy podlega ocenie

VAT

- Orzecznictwo sądów administracyjnych dot. kryteriów weryfikacji i oczekiwanego zakresu należytej staranności
- Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych

WHT

- Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem (art. 26 ust. 1 ustawy o CIT)
- *Dochowanie należytej staranności może być przedmiotem weryfikacji przez organy podatkowe w toku prowadzonych przez nie czynności urzędowych* (Objaśnienia z 2019 r.)
- Brak szerszej praktyki organów podatkowych i orzecznictwa sądów administracyjnych dot. badania należytej staranności płatnika

Należyta staranność w VAT i WHT – rola i skutki dochowania

VAT

- *Niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi przez tę dyrektywę jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa (C-277/14 PPUH Stehcamp)*
- Dochowanie należytej staranności = zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego
- Niedochowanie należytej staranności = utrata prawa do odliczenia podatku naliczonego

WHT

- Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany (art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej)
- Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z **winy podatnika** (...) (art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej)
- Odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona ani ograniczona na podstawie § 5, jeżeli płatnik i podatnik byli podmiotami **powiązanymi** (...) (art. 30 § 5a pkt 1 Ordynacji podatkowej)
- Wydając decyzję z zastosowaniem art. 30 § 1, gdy płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna, organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 58a § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej)



Wspólna tylko nazwa, czy coś więcej?

	Należyta staranność w VAT	Należyta staranność w WHT
Podstawa prawna	Prawo unijne – orzecznictwo TSUE	Prawo krajowe – art. 26 ust. 1 ustawy o CIT
Istota	Czy podatnik wiedział/powinien był wiedzieć, że transakcja mogła wiązać się z popełnieniem oszustwa w VAT	Czy płatnik zweryfikował materialne przesłanki zastosowania zwolnienia/preferencji oraz okoliczności wykluczające ich zastosowanie
Zakres	Weryfikacja okoliczności faktycznych dot. działalności kontrahenta i warunków transakcji	Weryfikacja okoliczności faktycznych dot. działalności kontrahenta i warunków transakcji + ocena prawna w świetle warunków zwolnienia/preferencji
Kiedy oceniana	Podatnik brał udział w transakcji związanej z popełnieniem oszustwa w VAT	?
Skutki dochowania	Zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego	?

Wspólna tylko nazwa, czy coś więcej?

	Należyta staranność w VAT	Należyta staranność w WHT
Podstawa prawna	Prawo unijne – orzecznictwo TSUE	Prawo krajowe – art. 26 ust. 1 ustawy o CIT
Istota	Czy podatnik wiedział/powinien był wiedzieć, że transakcja mogła wiązać się z popełnieniem oszustwa w VAT	Czy płatnik zweryfikował materialne przesłanki zastosowania zwolnienia/preferencji oraz okoliczności wykluczające ich zastosowanie
Zakres	Weryfikacja okoliczności faktycznych dot. działalności kontrahenta i warunków transakcji	Weryfikacja okoliczności faktycznych dot. działalności kontrahenta i warunków transakcji + ocena prawna w świetle warunków zwolnienia/preferencji
Kiedy oceniana	Podatnik brał udział w transakcji związanej z popełnieniem oszustwa w VAT	?
Skutki dochowania	Zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego	?

- Należyta staranność płatnika WHT – kalka instytucji należytej staranności podatnika VAT czy dodatkowy obowiązek?
- Obowiązek znacznie wykraczający poza oczekiwaną od przedsiębiorcy należyłą staranność
- Niejasna nie tylko treść obowiązku, ale również jego rola w kontekście odpowiedzialności płatnika



Dziękuję za uwagę!

Karolina Pisiewicz-Stys

+48 519 504 289

karolina.pisiewicz-stys@pwc.com

