

- ***Zakres obowiązków płatnika dywidendy w stanie prawnym przed 2019 r. i jego wpływ na postępowanie podatkowe (postępowanie w sprawie odpowiedzialności podatkowej płatnika) - radca prawny Artur Nowak, Domański Zakrzewski Palinka***

Wyrok WSA w Opolu z 9 grudnia 2022, I SA/Op 311/22

„Obowiązkiem organu podatkowego (...) jest w przypadku wydania orzeczenia o odpowiedzialności płatnika stwierdzenie tego, że płatnik nie wykonał nałożonych ustawą obowiązków, i określenie zarazem wymiaru finansowego owego niewykonania obowiązków”.

„Podsumowując, w zaistniałym sporze dotyczącym kwestii naruszenia przez Spółkę obowiązków określonych w art. 26 ust. 1 ustawy, słuszne jest zatem, w ocenie Sądu, stanowisko Skarżącej Spółki, które można sprowadzić do stwierdzenia, że płatnik podatku nie był zobowiązany do badania rzeczywistego stanu faktycznego, tj. weryfikacji, czy podmiot uzyskujący dywidendę będzie jej rzeczywistym właścicielem lub innych warunków zwolnienia, w tym przesłanek negatywnych wynikających z art. 22 c ustawy o CIT, a ustalenia wysokości podatku i jego poboru i wpłaty dokonywał zgodnie z posiadanymi dokumentami i obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, bowiem warunki niepobrania podatku zostały określone w art. 26 ustawy, który skierowany jest do płatników”.

„Pomimo że płatnik działa w interesie państwa, nie można jego pozycji utożsamiać z pozycją organów podatkowych, posiadających rozbudowane instrumenty kontrolno – weryfikacyjne”.

„(...) przepis art. 22 c ustawy o CIT, w 2016 r., nie był skierowany do płatników (a podatników i organów podatkowych, które mogły uznać, że niepobranie podatku przez płatnika nastąpiło w warunkach, o których mowa w art. 22 c ustawy i odmówić zastosowania przepisów podstawowych regulujących kwestie zwolnienia)”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) istota sporu sprowadzała się w pierwszej kolejności do oceny zagadnienia podstawnego tj. do oceny tego, jakie obowiązki w 2016 r. obciążały Skarżącą jako płatnika podatku u źródła oraz, czy na podstawie art. 22c ustawy o CIT możliwe jest zakwestionowanie czynności niepobrania podatku przez płatnika. W dalszej kolejności spór oscylował wokół zagadnienia, czy do zastosowania zwolnienia z podatku u źródła na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT niezbędne jest posiadanie przez odbiorcę płatności statusu beneficjenta rzeczywistego. (...) Zasadniczą kwestią sporną w rozpoznawanej sprawie jest odpowiedź na pytanie, czy organy zasadnie uznały, że na Skarżącej Spółce jako na płatniku, spoczywał obowiązek, wykraczający poza obowiązki wynikające z art. 26 ust. 1, 1c i 1 f weryfikacji podstaw zastosowania przez podatnika tj. Spółkę Z., wyłączeń lub modyfikacji przewidzianych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (...) a także w dalszej kolejności czy dla zastosowania przez płatnika zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT niezbędnym było zweryfikowanie przez płatnika, aby odbiorca dywidendy w momencie wypłaty dywidendy był jej "rzeczywistym odbiorcą"(...) Przy czym należy podkreślić, iż poza sporem w niniejszej sprawie pozostawało to, że Skarżąca spełniła warunki formalne wynikające z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT w związku z art. 26 ust. 1, 1c i 1f ustawy o CIT (...). Zgodnie z brzmieniem tej jednostki redakcyjnej zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (...), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki (ust. 4):

- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zysach osób prawnych, jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej

Polskiej lub w innym niż Rzeczypospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsca ich osiągania, 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,

4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania;

- zwolnienie o którym mowa w ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat (ust. 4a). Przy czym zgodnie z art. 22a ustawy o CIT przepis art. 22 stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska. (...) Jednakże zgodnie z art. 22c ustawy o CIT, przepisów art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli:

- osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 20 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłączeniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów) (ust. 1 pkt 1) oraz

- czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru (ust. 1 pkt 2). (...)

Z kolei w myśl art. 22 ust. 4d ustawy o CIT(w brzmieniu obowiązującym w roku 2016) zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, stosuje się:

1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 4 pkt 3, wynika z tytułu własności;

2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:

a) własności,

b) innego niż własność, pod warunkiem że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

W wyroku z 27 kwietnia 2021 r. sygn. akt II FSK 240/21, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że nie ma wątpliwości, że spółka chcąc skorzystać ze zwolnienia podatkowego określonego we wspomnianym art. 22 ust. 4-4d ustawy o CIT musi spełnić łącznie wszystkie w nim wymienione przesłanki. Przepisy te nie zawierają warunku aby odbiorca dywidendy był jej "rzeczywistym właścicielem". Wymagane jest jedynie aby był co do zasady właścicielem udziałów (akcji) spółki zależnej. Jest to konsekwencja tego, że uprawnienie do otrzymania dywidendy zależy od posiadania własności udziałów. (...)

W ocenie Sądu przepis art. 22 c ustawy o CIT w istocie pozwalał na odmowę zastosowania zwolnienia, w sytuacji gdy skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było: sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów; głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny. (...) Niemniej jednak kwestią podstawową w niniejszej sprawie pozostaje możliwość przypisania płatnikowi odpowiedzialności za niepobranie zryczałtowanego podatku od osób prawnych. Inaczej mówiąc, decydujące jest, czy na gruncie przepisów obowiązujących w 2016 r. możliwe jest w ogóle przypisanie płatnikowi odpowiedzialności z tytułu niepobrania podatku, w sytuacji gdy płatnik dysponował dokumentami, o którym mowa w art. 26 ustawy o CIT, a organ w toku przeprowadzonego postępowania wykazałby w sposób prawidłowy wystąpienie negatywnych przesłanek zwolnienia wynikających z art. 22 c ustawy o CIT. (...)

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. (...) rolą płatnika jest odciążenie podatnika od bezpośredniego kontaktu z organami podatkowymi. (...). Ich (płatników – przyp. autora) zadania polegają bowiem na wykonaniu trzech materialno-technicznych operacji: obliczeniu należnego od podatnika podatku, pobraniu go z jego środków i wpłaceniu w wyznaczonym przepisami prawa podatkowego terminie do właściwego organu podatkowego. (...) W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, wielokrotnie wyrażany był pogląd, iż mimo że płatnik działa w interesie państwa, nie można jego pozycji utożsamiać z pozycją organów podatkowych. (...) Skarżąca zasadnie podnosi, że obowiązki płatnika na gruncie ustawy o CIT zostały uregulowane w art. 26 tej ustawy, przy czym w niniejszej sprawie istotne jest jego brzmienie w 2016 r. Przepis ten w ostatnich latach ulegał bowiem znacznym modyfikacjom. (...) Zgodnie z jego ówczesną treścią 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 i 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Natomiast zgodnie z ust. 1c osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego: 1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji (...). W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 22 ust. 4 pkt 2, lub jej zagranicznego zakładu, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat tych należności, stosują zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, z uwzględnieniem ust. 1c, pod warunkiem uzyskania pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c lub w art. 22 ust. 4 pkt 4. (...) Kolejna nowelizacja weszła w życie z dnia 1 stycznia 2019 r. (...) 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 uzyskanym 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. (...) W ocenie Sądu analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że zakres obowiązków płatnika do 2019 r., w tym w 2016 r., którego dotyczy niniejsze postępowanie, w przypadku zastosowania stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobrania podatku zgodnie z taką umową lub zastosowania zwolnienia ustawowego z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, ograniczał się do sprawdzenia, czy podatnik udokumentował miejsce swojej siedziby dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. (...) Zakres ten nie obejmował weryfikacji pełnych warunków zastosowania stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobrania podatku zgodnie z taką umową lub zastosowania zwolnienia ustawowego z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, ani nie obejmował weryfikacji przesłanek

negatywnych z art. 22c ustawy o CIT. Należyta staranność płatnika dotycząca niedobrania podatku u źródła obejmowała wyłącznie pozyskanie i formalną weryfikację przedłożonych przed podatnika dokumentów. (...) Ww. nowelizacja z 2019 r. w sposób istotny wpłynęła na zakres obowiązków i wynikającej z nich odpowiedzialności. (...) Jednocześnie Sąd podkreśla, iż powyższe stwierdzenia w żaden sposób nie kwestionują możliwości stosowania przepisu art. 22c ust. 1 ustawy o CIT, w 2016 r, w sytuacjach, gdy organ wykaże spełnienie przesłanek w nim wskazanych, bowiem w tamtym okresie przepis ten już obowiązywał. Jednakże w ocenie Sądu należy uwypuklić, iż z charakteru przepisu art. 22 c ustawy o CIT, w tym jego umiejscowienia w strukturze samej ustawy, nie wynika, aby w 2016 r., była to norma kierowana do płatnika. Należy zauważyć, że przesłanki zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego dla dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (przewidzianego w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, a także przesłanki negatywne wynikające z art. 22 c ustawy o CIT), zostały uregulowane odrębnie od warunków, które muszą być spełnione przez płatnika w celu niepobierania podatku dochodowego od dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w związku z zastosowaniem ww. zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Przesłanki zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego dla dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych zostały wymienione w art. 22 ust. 4, 4c, 6, art. 22b, a obowiązujący od dnia 1 stycznia 2016 r. art. 22c ustawy o CIT stanowi podstawę pozbawienia przedmiotowego zwolnienia. Natomiast warunki, od których spełnienia uzależnione jest uprawnienie do niepobierania podatku dochodowego przez płatników w związku z zastosowaniem ww. zwolnienia zostały uregulowane w art. 26 ust. 1, 1c i 1f ustawy o CIT. Adresatami pierwszej z wymienionych wyżej grup przepisów (tj. art. 22 ust. 4, 4c, 6, art. 22b i art. 22c ustawy) są podatnicy uzyskujący dywidendy(...), natomiast adresatami drugiej z ww. grup przepisów (tj. art. 26 ust. 1, 1c i 1f ustawy o CIT) są płatnicy tego podatku. (...)Przepis ten (art. 22c – przyp. autora) nie został natomiast skierowany do płatników podatku od ww. dochodów (przychodów), w związku z czym nie może być źródłem jakichkolwiek obowiązków, które na nich spoczywają.(...) W ocenie Sądu, w 2016r. brak było podstaw prawnych to tego, aby płatnik, którego zasadniczą rolą jest dokonywanie czynności materialno-technicznych prowadził postępowanie w zakresie ustalenia czy skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;

2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny. (...) Obowiązkiem organu podatkowego jest natomiast w przypadku wydania orzeczenia o odpowiedzialności płatnika stwierdzenie tego, że płatnik nie wykonał nałożonych ustawą obowiązków, i określenie zarazem wymiaru finansowego owego niewykonania obowiązków. Skoro bowiem ustawodawca uzależnia wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika od stwierdzenia niewykonania obowiązków przez płatnika i zakresu niewykonania tych obowiązków, to okoliczności te muszą być zbadane w postępowaniu podatkowym. Pomimo że płatnik działa w interesie państwa, nie można jego pozycji utożsamiać z pozycją organów podatkowych, posiadających rozbudowane instrumenty kontrolno - weryfikacyjne. (...) Brzmienie przepisów art. 26 ustawy wskazuje bowiem, iż płatnicy nie pobierają podatku (stosują zwolnienia) pod warunkiem przedłożenia stosownych dokumentów. (...) Na marginesie niniejszych rozważań należy dostrzec, iż wprowadzenie odpowiedzialności płatnika za niepobranie podatku, co do zasady, w żadnym stopniu nie modyfikuje obowiązków podatnika związanych z prawidłowym rozliczeniem zobowiązania. (...)

Orzeczenia powiązane

wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2022 r. sygn. III SA/Wa 2668/21

wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2022 r. sygn. III SA/Wa 2669/21

wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 listopada 2021 r. sygn. I SA/Kr 715/21.

Przepisy

Ustawa o CIT

art. 3 ust. 2, art. 22, art. 22a, art. 22b i art. 22c, art. 26 – wszystkie przepisy zacytowane są in extenso w powołanych powyżej fragmentach wyroku w stanie **Ordynacja podatkowa**

Art. 8

Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa

prawnym z 2016r. wraz z modyfikacjami w latach późniejszych, jeżeli takowe miały miejsce

podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

art. 30

§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej podatkowego.

płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

§ 5. Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania

Główne problemy

1. Normatywnie określone obowiązki płatnika przy poborze podatku u źródła od dywidendy a kierunek postępowania podatkowego w sprawie jego odpowiedzialności. Istota postępowania podatkowego w sprawie odpowiedzialności płatnika.
2. Płatnik jako adresat klauzuli antyabuzywnej.