

- **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 9.12.2022, I SA/Op 311/22**

„Dla niepobrania podatku przez płatnika w związku ze zwolnieniem o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, wystarczające jest spełnienie warunków wskazanych w art. 22 ust. 4-6, art. 22b oraz art. 26 ust. 1c oraz 1 f ustawy o CIT. Warunki te nie obejmują natomiast weryfikacji tego czy spółka otrzymująca dywidendę jest jej rzeczywistym właścicielem”.

„Obowiązkiem organu podatkowego (...) 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 niedobranie 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**

Spór w niniejszej sprawie sprowadzał się w pierwszej kolejności do rozstrzygnięcia, czy Skarżąca, działając w 2016 r. jako płatnik podatku u źródła, była uprawniona do niepobrania podatku w odniesieniu do dywidendy wypłaconej na rzecz powiązanej spółki Z., czy też, wypłacając dywidendę, powinna była pobrać podatek według stawki 19%, a w konsekwencji do ustalenia czy zaistniał przesłanki do orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej Skarżącej jako płatnika.

Organ zajął stanowisko, że w stosunku do spornej dywidendy nie zostały spełnione ani warunki zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, ani stawki 0% z art. 10 ust. 2 lit. a) Umowy Polska-Cypr, podnosząc, że spółka Z. nie była rzeczywistym odbiorcą dywidendy, zatem Spółka Skarżąca jako płatnik, obowiązana była do naliczenia i pobrania podatku z tytułu dywidendy wypłaconej swojemu udziałowcowi (akcjonariuszowi) według stawki 19%.

W konsekwencji, mimo rozbudowanych ustaleń faktycznych, 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, a jeśli tak, to czy Spółka Z., jako odbiorca dywidendy od Skarżącej, taki status posiadała, oraz w dalszej kolejności, czy organ może odmówić zastosowania zwolnienia z podatku u źródła na gruncie ustawy o CIT lub Umowy Polska-Cypr w oparciu o przesłankę rzeczywistego właściciela traktowaną jako rozwiązanie mające przeciwdziałać nadużywaniu tych regulacji, które to zastosowanie organ wyinterpretował z celów Dyrektywy Rady 2011/96/UE i umów przeciwko unikaniu podwójnego opodatkowania. (...) Przechodząc zatem do meritum sprawy wskazać trzeba, że 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 (w art. 11 ust 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Polska-Cypr), 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" (w języku ang. "beneficial owner"). 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, tj. uzyskała od podatnika (...). Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o CIT podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten ustanawia generalną zasadę tzw. ograniczonego obowiązku podatkowego. Natomiast art. 22 ustawy o CIT ustanawia ogólną zasadę opodatkowania dochodów, w tym dywidend, z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski podatkiem dochodowym w wysokości 19% (ust. 1). Z kolei ustęp 4 tego przepisu konstruuje zasadę zwolnienia z opodatkowania dywidendy przy spełnieniu warunków opisanych w tym ustępie, co ma służyć unikaniu podwójnego opodatkowania dywidendy. 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, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki (ust. 4):

1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach 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 osiągnięcia,

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 od dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia;

- 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 Rzeczpospolita 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 wyłącznie wyeliminowaniem 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 dalszej części tego przepisu wynika, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w drodze czynności prawnych, o których mowa w ust. 1 spółka osiąga przychód (dochód), wypłacany następnie w formie dywidendy (ust. 2). Natomiast na podstawie art. 26 ust. 1 ustawy o CIT osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 22 ust. 1a – 1e (...), są obowiązane jako płatnicy pobierać (...), w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. (...) Przyjmując (...), że do zastosowania stawki 0% wynikającej z umowy o podwójnym opodatkowaniu konieczne było spełnienie przesłanki rzeczywistego odbiorcy dywidendy, jak to wynika wprost z angielskiej wersji językowej umowy, i zakładając, że Spółka Z. takiego statusu nie posiadała z uwagi na powiązania kapitałowe z A. S., to zdaniem Sądu, należy zwrócić uwagę, że wymóg posiadania statusu rzeczywistego odbiorcy dywidendy, nie wynika bezpośrednio z ustawy o CIT, która zawiera własny katalog zwolnień z opodatkowania, w tym opodatkowania dywidendy, a na który także powołuje się Skarżąca. Zaś spełnienie przesłanek wynikających z ustawy jest wystarczające do uznania, iż brak było obowiązku pobrania podatku u źródła z tytułu wypłaconej dywidendy. Na wstępie dalej czynionych rozważań, co do możliwości zastosowania w niniejszej sprawie ewentualnego zwolnienia z opodatkowania dywidendy wypłaconej w oparciu o art. 22 ust. 4 ustawy o CIT przypomnieć należy, że zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o CIT, podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z kolei w myśl art. 22 ust. 1 tej (w brzmieniu obowiązującym w 2014 r.), podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu. Z kolei zgodnie z art. 22 ust. 4 zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach 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 Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce 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. (...)

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. Zatem zasadne jest przyjęcie, że dla zwolnienia z opodatkowania wystarczające jest spełnienie warunków wymienionych w art. 22 ust. 4-6 ustawy, bez konieczności spełnienia przesłanek wynikających z art. 28b ust. 4 pkt 5-6 ustawy o CIT. (...) W art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT przewidziano (...) dodatkowy warunek dla zastosowania zwolnienia z podatku u źródła dla odsetek/należności licencyjnych, którego nie przewidziano w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, dotyczącym zwolnienia z podatku u źródła dla dywidend. (...). Biorąc powyższe pod uwagę, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie powinno ulegać wątpliwości, że gdyby intencją racjonalnego ustawodawcy było uzależnienie możliwości skorzystania ze zwolnienia dotyczącego dywidend od statusu odbiorcy jako rzeczywistego właściciela - znalazłoby to odpowiednie odzwierciedlenie w treści art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, tak jak ma to miejsce w przepisie z art. 21 ust. 3 ustawy o CIT. (...). Sąd orzekający w niniejszej sprawie podzielił w pełni zaprezentowane powyżej stanowisko. Uznając je za aktualne także w odniesieniu do brzmienia przepisów dotyczących dywidendy w 2016 r. (...) W konsekwencji dla niepobrania podatku przez płatnika w związku ze zwolnieniem o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, wystarczające jest spełnienie warunków wskazanych w art. 22 ust. 4-6, art. 22b oraz art. 26 ust. 1c oraz 1 f ustawy o CIT. (...)

W tym miejscu Sąd wyjaśnia, iż dostrzega, że w badanym okresie, tj. w 2016 r. obowiązywał już art. 22c ust. 1 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli:

1) 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 wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz

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

Z kolei w myśl ust. 2, dla celów ust. 1 uznaje się, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. (...)

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. W określonych przypadkach ustalenie statusu rzeczywistego właściciela może być niezbędne do dokonania całościowej oceny, czy struktura prowadząca do wypłaty dywidendy nie jest strukturą sztuczną, co wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego, niemniej jednak sam warunek bycia rzeczywistym odbiorcą dywidendy nie został sformułowany przez ustawodawcę w treści art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (ani obecnie, ani w stanie prawnym obowiązującym w 2016 r.)

Mając na uwadze wskazywane przez organ okoliczności dotyczące pewnego mechanizmu strukturalnego, odnoszącego się do Skarżącej Spółki, jaki i Spółki Z., ze względu na powiązania z Fundacją F. i samym A. S., to w ocenie Sądu, powiązania te mogą mieć istotne znaczenie dla samej kwestii opodatkowania dywidendy, czy mówiąc precyzyjniej odmowy zastosowania zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT wobec podatnika ze względu na przesłanki negatywne wynikające z art. 22 c tej ustawy, 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. W ocenie Sąd nie należy jednak traci z pola widzenia, iż w rozpatrywanej sprawie chodzi o ustalenie odpowiedzialności podatkowej Skarżącej jako płatnika podatku u źródła. Z akt sprawy wynika, iż płatnik nie pobierając podatku z tytułu wypłaconej dywidendy oparł się na ustawowej przesłance zwolnienia wynikającej z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT i dokumentach, o których mowa w art. 26 ustawy o CIT przedłożonych przez uprawnioną do dywidendy spółę Z. Poza sporem pozostaje bowiem, że Skarżąca spełniła warunki formalne wynikające z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (...). W rozpoznawanej sprawie kwestię naruszenia przez Spółkę obowiązków określonych w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT, stanowisko Skarżącej Spółki, można sprowadzić do stwierdzenia, że w 2016 r. płatnik podatku nie był zobowiązany do badania rzeczywistego stanu faktycznego, tj. weryfikacji czy podmiot uzyskujący dywidendę będzie jej rzeczywistym właścicielem lub innych warunków zwolnienia, nie był też zobowiązany do badania przesłanek negatywnych wynikających z art. 22 c ustawy o CIT, a ustalenie wysokości podatku i jego poboru i wpłaty dokonywał po ocenie spełnienia warunków formalnych zgodnie z posiadanymi dokumentami wynikającymi z art. 26 ustawy o CIT.

Organ wskazywał natomiast, że funkcja płatnika nie ogranicza się do pośredniczenia pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, gdyż to na płatniku spoczywa główny ciężar prawidłowej identyfikacji wypłacanego świadczenia i jego kwalifikacji do określonego źródła przychodów, a

co za tym idzie do prawidłowego wykonania ewentualnych obowiązków związanych z odprowadzeniem podatku (zaliczki na podatek) na rachunek właściwego organu podatkowego. Zdaniem Sądu, w tym miejscu rozważania należy rozpocząć od przypomnienia, że legalna definicja płatnika została zawarta w art. 8 O.p. Zgodnie z tym przepisem 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. (...) rola płatnika jest odciążenie podatnika od bezpośredniego kontaktu z organami podatkowymi. Można uznać, że płatnicy wykonują za podatników czynności dotyczące wywiązywania się przez nich z zobowiązań podatkowych. Ich 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. (...) W wyroku z 11 kwietnia 2014 r., II FSK 1103/12, Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że wynikające z przepisów prawa podatkowego obowiązki płatnika do obliczenia i pobrania podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu nie obejmują weryfikacji zgodności podatkowych regulacji krajowych z przepisami prawa wspólnotowego bądź Konstytucji RP. W ocenie Sądu 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, lub 2) istnienia zagranicznego zakładu - zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony. 1f. 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. Od dnia 1 stycznia 2017r. nowelizacji uległ art. 26 w zakresie ust. 1f. Zgodnie z jego nowym brzmieniem 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 od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu 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. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1, pisemne oświadczenie powinno wskazywać, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności. Kolejna nowelizacja weszła w życie z dnia 1 stycznia 2019 r. Od tej daty zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o CIT 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, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, 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. 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.

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 uzyskaniem od podatnika certyfikatem rezydencji. Z treści art. 26 ustawy o CIT wynika bowiem, że płatnik stosuje zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, okoliczności wskazanych w art. 26 ustawy, w tym 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. 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. Dopiero od 1 stycznia 2019 r. ustawodawca wprowadził w art. 26 ust. 1 ustawy warunek, zgodnie z którym 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. (...)Przed tą datą nie była natomiast podstawą do nakładania na płatnika takiego obowiązku, tj. pełnej weryfikacji warunków zwolnienia, niezależnej od przedłożonych przez podatnika dokumentów, ani weryfikacji przesłanek z art. 22 c ustawy o CIT. Ww. nowelizacja z 2019 r. w sposób istotny wpłynęła na zakres obowiązków i wynikającej z nich odpowiedzialności, niemniej jednak przepisy te nie mogą być stosowane do zdarzeń sprzed nowelizacji. Kompleksowa analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że w 2016 r. zakres obowiązków płatnika w przypadku niepobrania podatku z uwagi na ustawowe zwolnienie ograniczał się do sprawdzenia, czy podatnik na moment zastosowania tego zwolnienia 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 uzyskany od podatnika certyfikatem rezydencji oraz od dysponowania złożonym przez niego pisemnym oświadczeniem, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c lub art. 22 ust. 4 pkt 4. 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 pozbawienie 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 oraz inne dochody (przychody), z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, natomiast adresatami drugiej z ww. grup przepisów (tj. art. 26 ust. 1, 1c i 1f ustawy o CIT) są płatnicy tego podatku. Obowiązki podatników, które muszą zostać spełnione w celu zastosowania zwolnienia z podatku dochodowego od dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, zostały uregulowane w odrębny sposób od obowiązków płatników, od których wypełnienia uzależnione jest uprawnienie płatnika do niepobierania podatku CIT. Jak wynika z powyższej analizy, przepis art. 22c ustawy należy do grupy przepisów regulujących warunki odmowy zwolnienia z podatku dochodowego dla dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Adresatem tego przepisu są niewątpliwie podatnicy uzyskujący dochody (przychody) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Przepis ten 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. (...)

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. Powyższa wykładnia pozostaje w zgodzie z legalną definicją płatnika, która została zawarta w art. 8 O.p. Zgodnie z tym przepisem 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. Pomimo że płatnicy wykonują za podatników czynności dotyczące wywiązywania się przez nich z zobowiązań podatkowych, to ich 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 – o ile przepisy szczególne nie nałożą na niego innych szczegółowych obowiązków. Obowiązki płatnika i szczególne zasady ich realizacji określają natomiast poszczególne ustawy podatkowe (Etel Leonard (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, komentarz do art. 30 O.p.). 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. Nadto w 2016 r. na płatników w przypadku stosowania zwolnień, o których mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, nie nałożono dodatkowych obowiązków, innych niż wynikających z art. 26 ust. 1, 1c i 1f tej ustawy, w szczególności nie nałożono na nich obowiązku weryfikacji wystąpienia warunków zwolnienia wykraczających poza odebranie od podatnika określonych dokumentów i zachowania należytej staranności przy weryfikacji formalnej tych dokumentów. Brzmienie przepisów art. 26 ustawy wskazuje bowiem, iż płatnicy nie pobierają podatku (stosują zwolnienia) pod warunkiem przedłożenia stosownych dokumentów. Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 kwietnia 2022 r. sygn. akt III SA/Wa 2679/21. Jednocześnie Sąd podkreśla, że rozważania te dotyczące obowiązków płatnika odnoszą się wyłącznie do obowiązującego wówczas stanu prawnego. Od 2019 r. nałożono na płatników nowe obowiązki w zakresie należytej staranności, co do weryfikacji warunków zwolnienia, które jednak wykraczają poza ramy niniejszego postępowania.

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.

Podsumowując w przedmiotowej sprawie, Sąd doszedł do przekonania, zaskarżona decyzja narusza przepisy prawa materialnego, a to art. 26 ust. 1 w zw. z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (w brzmieniu obowiązującym w 2016 r.), co powoduje konieczność wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji, bowiem Skarżąca spółka - jako płatnik podatku u źródła - co do zasady nie miała obowiązku sprawdzać, czy istnieją okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w tym przepisie art. 23 c ustawy o CIT. Jednocześnie, słusznie podnosiła Skarżąca, że w zaskarżonej decyzji organ nie wskazał, jakich konkretnie czynności Skarżąca nie wykonała, a co uzasadniałoby przypisanie jej odpowiedzialności jako płatnikowi z tytułu niepobrania podatku.

(...)

## 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 późniejszych, jeżeli takowe miały miejsce

fragmentach wyroku w stanie prawnym z 2016r. wraz z modyfikacjami w latach

### Ordynacja podatkowa

#### Art. 8

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.

#### 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 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 podatkowego.

## 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.