

Karolina Barasińska, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie

Szymon Pluska, Uniwersytet Opolski

**Obowiązki płatników podatku u źródła przy wypłacaniu dywidend nierezydentom –
glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 października 2023 r.,
sygn. akt II FSK 1333/22**

Teza: Płatnik podatku u źródła¹ stosując preferencję podatkową przy poborze podatku jest zobowiązany do pełnej weryfikacji stanu faktycznego, tj. weryfikacji statusu odbiorcy dywidendy jako jej rzeczywistego właściciela oraz ustalenie, czy wypłacana dywidenda nie stanowi dochodu otrzymanego (lub osiąganego) w ramach sztucznej struktury.

I. Wprowadzenie

Podatek u źródła (ang. *withholding tax*) to szczególna forma podatku dochodowego od osób prawnych², obejmująca zakresem opodatkowania przede wszystkim transgraniczne przepływy środków pieniężnych takie jak odsetki, dywidendy, należności licencyjne oraz wybrane usługi niematerialne. Specyfika tego podatku objawia się głównie tym, że podatnikiem jest podmiot zagraniczny (osoba fizyczna bądź prawna), ale rozliczenie podatku dokonywane jest w Polsce przez płatnika (podmiot wypłacający opodatkowane świadczenie). W tym stosunku prawnopodatkowym niebagatelne znaczenie mają również umowy międzynarodowe, szczególnie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. UPO), których stronami są Rzeczpospolita Polska oraz kraj siedziby podatnika.

Ze względu na zmiany prawne i dynamikę gospodarki, przepisy dotyczące WHT są często nowelizowane, co pomnaża wątpliwości interpretacyjne w kontekście opodatkowania określonych czynności, zasad stosowania preferencji czy zakresów obowiązków, tak podatnika jak i płatnika WHT. Prowadzi to do powstawania licznych sporów podatkowych, które niejednokrotnie są rozstrzygane przez sądy administracyjne. Przykładem takiego orzeczenia, zasługującego na uwagę oraz – w naszej ocenie – kontrowersyjnego, jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego³ z 6 października 2023 r. o sygn. II FSK 1333/22.

¹ Dalej również: **WHT**.

² Dalej: **CIT**.

³ Dalej: **NSA**.

II. Stan faktyczny

Niniejsza sprawa, rozpoznawana w I instancji przez Wojewódzki Sąd Administracyjny⁴ w Krakowie⁵, dotyczyła efektu weryfikacji rozliczeń podatkowych C. S.A.⁶. W ramach przeprowadzonego przez Organ⁷ postępowania podatkowego (wszczętego z przekształcenia wcześniejszej kontroli celno-skarbowej) badano rzetelność Spółki w wywiązywaniu się w latach 2014 – 2017⁸ z obowiązków płatnika WHT od przychodów z dywidend, o którym mowa w art. 22 Ustawy o CIT⁹. Po rozstrzygnięciu postępowania podatkowego w drodze decyzji (utrzymanej w mocy¹⁰ przez ten sam Organ¹¹) stwierdzono, że Spółka nie dopełniła ciążących na niej obowiązków oraz nieprawidłowo wskazała dochód jako zwolniony z opodatkowania. Spółka, nie zgadzając się z Organem, wniosła skargę na Decyzję.

W wyroku I instancji¹² przyznano rację Spółce w zakresie naruszenia przez Organ prawa materialnego. W ocenie Sądu I instancji, płatnik nie był zobowiązany do badania stanu faktycznego oraz wynikających z niego okoliczności będących podstawą zastosowania zwolnienia¹³. WSA w Krakowie podkreślił, że do obowiązków płatnika WHT należą obliczenie, pobranie oraz wpłata podatku do właściwego urzędu skarbowego na podstawie posiadanych dokumentów i obowiązującego prawa, co ma potwierdzenie w art. 8 Ordynacji podatkowej. Wskazano także, że Zwolnienie uregulowano odrębnie od zadań płatnika¹⁴. Nie są to zatem regulacje tożsame pod względem podmiotowym, co ma znaczenie z racji ich charakteru.

⁴ Dalej: **WSA**.

⁵ Dalej: **Sąd I instancji**.

⁶ Dalej: **Spółka**.

⁷ Tj. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego; dalej: **Organ**.

⁸ Dalej: **Okres kontrolowany**.

⁹ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm. do obowiązujących w 2017 r., tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 2343; dalej: **Ustawa o CIT**.

¹⁰ Na podstawie decyzji z 25 marca 2021 r., dalej: **Decyzja**.

¹¹ Na podstawie art. 221a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 (dalej: **Ordynacja podatkowa**), który utracił moc 1 lipca 2023 r. na mocy art. 3 pkt 5 ustawy z 9 marca 2023 r., Dz. U. z 2023 r. poz. 556).

¹² Tj. wyrok z 29 listopada 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 715/21.

¹³ Tj. zwolnienie, o którym mowa w art. 22 ust. 4, z zastrzeżeniem ust. 4c, 6, art. 22b i art. 22c Ustawy o CIT; dalej: **Zwolnienie**.

¹⁴ Tj. zadania, o których mowa w art. 26 ust. 1, 1c i 1f Ustawy o CIT.

III. Stanowisko NSA

NSA rozstrzygając sprawę wydał orzeczenie omawiane w ramach niniejszej glosy, przyjmując odmienne stanowisko niż Sąd I instancji¹⁵. NSA wbrew utrwalonej dotąd linii orzeczniczej stwierdził, że obowiązki płatnika WHT nie ograniczają się jedynie do ustalenia warunków formalnych zastosowania Zwolnienia¹⁶, a na płatniku ciąży obowiązek weryfikacji również okoliczności materialnych zastosowania Zwolnienia¹⁷. Sąd wywiódł, że wynika to ze stanu prawnego obowiązującego w Okresie kontrolowanym, choć takie przepisy zostały wprowadzone *explicite* dopiero od 1 stycznia 2019 r.¹⁸. Uznano także, że Sąd I instancji bezpodstawnie podzielił przepisy podmiotowo, zgodnie z czym osobne regulacje dotyczą *stricte* obowiązków płatnika, osobne stosowania Zwolnienia (skierowane do podatników).

IV. Ocena wyroku

Na wstępie należy podkreślić, że istnieje wiele zasad związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem prawa podatkowego¹⁹, stanowiących reguły zmierzające do realizacji określonych celów²⁰. Bezsprzecznie zasady te powinny być respektowane przy rozstrzyganiu sporów podatkowych – od tego bowiem zależy skuteczność kontroli sądowej działalności administracji skarbowej, co ma istotny wpływ się na stabilność delikatnego systemu podatkowego. Mowa tu o fundamentalnych zasadach wywodzących się z Konstytucji²¹ czy Ordynacji podatkowej. W niniejszej pracy szczególne znaczenie będzie miała zasada nieretroaktywności oraz jej pochodne²².

¹⁵ Za wyjątkiem zarzutu naruszenia przez Organ art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70a § 1 Ordynacji podatkowej, który zarówno WSA w Krakowie jak i NSA uznały za bezzasadne. W tym zakresie rację należy przyznać Organowi i nie będzie to szerzej komentowane.

¹⁶ Na podstawie art. 26 ust. 1 Ordynacji podatkowej.

¹⁷ W tym zakresie NSA wskazuje na konieczność weryfikacji przez płatnika statusu uprawnionego do dywidendy jako rzeczywistego właściciela (ang. *Beneficial Owner*), na etapie wypłaty należności oraz, czy wypłacana dywidenda nie stanowi dochodu otrzymanego lub osiąganego w związku ze „ztuczną strukturą” (ang. *Artificial Arrangement*). Dalej te obowiązki będą nazywane łącznie jako: **Obowiązki weryfikacyjne**.

¹⁸ Tj. na mocy ustawy z 23 października 2018 r., Dz. U. z 2018 r. poz. 2193; dalej: **Nowelizacja**.

¹⁹ Zob. B. Brzeziński, *Zasady związane z prawem podatkowym (zarys problematyki)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2009, Nr 1, str. 9-18.

²⁰ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK Toruń 2011, str. 136-137.

²¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., tj. Dz. U. z 1997 r. poz. 78 nr 483, dalej: **Konstytucja**.

²² Tj. np. Zasada stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami – zob. B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Toruński Rocznik Podatkowy 2015*, str. 15 pkt n).

IV. A. Naruszenie zasady *lex retro non agit*

Mając powyższe na względzie, w pierwszej kolejności należy podkreślić, że między wydaniem wyroku NSA a Okresem kontrolowanym doszło do istotnych zmian w brzmieniu przepisów Ustawy o CIT. W wyniku Nowelizacji w art. 26 ustawy²³ został nałożony na płatnika obowiązek **dochowania należytej staranności** przy weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia z WHT. Doprowadziło to również do zmiany linii orzeczniczej, wskazującej dotąd na brak obowiązku badania przez płatnika materialnych warunków Zwolnienia. Zgodnie z tymi poglądami, wywodzącymi się z brzmienia przepisów w Okresie kontrolowanym, obowiązki płatnika mają naturę materialno-techniczną²⁴.

Art. 26 ust. 1 Ustawy o CIT przed Nowelizacją składał się z dwóch zdań, z czego drugie normowało wspomniane wyżej obowiązki formalne. Po Nowelizacji przepis poszerzono o zdanie trzecie, regulujące dobowanie należytej staranności (co jest podstawą Obowiązków weryfikacyjnych). W naszej ocenie należy przyznać rację Sądowi I instancji, że następstwa wprowadzenia do obrotu prawnego zdania trzeciego art. 26 nie istniały przed wejściem w życie zmian. Celny jest także wywód, że zadania płatników są jasno określone w Ordynacji podatkowej, a art. 21 – 22c Ustawy o CIT nie są skierowane do płatników, lecz podatników. Wskazuje na to także porządek redakcyjny ustawy. Art. 21 – 22c zlokalizowane w Rozdziale 5 zawierają regulacje odnoszące się do podstawy i wysokości opodatkowania oraz zasad stosowania zwolnień. Dopiero Rozdział 6 dotyczy poboru podatku, a art. 26 normuje obowiązki płatnika, korespondujące z art. 8 Ordynacji podatkowej. Co istotne, przepisy art. 21 – 22c zawierają tylko jedno odesłanie do art. 26. Na mocy art. 21 ust. 5 w przypadku niedotrzymania stosownego warunku **podatnik** jest zobowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, zgodnie z art. 26 ust. 3; sposób wyliczania należności dotyczy podatnika, jej pobranie to obowiązek płatnika. Analogiczny przepis znajduje się w art. 22 ust. 4b, lecz bez odesłania do art. 26, ponieważ wprost opisano naliczanie odsetek – **co dotyczy podatnika, a pobrania i wpłaty dokonuje płatnik**.

Powyższe obrazuje (1) odrębność podmiotową adresatów przepisów oraz (2) charakter formalno-techniczny obowiązków płatnika, wypełnianych na podstawie posiadanych informacji oraz dokumentów. Zmodyfikowano to dopiero po Nowelizacji, choć w pośredni sposób, posługując się pojęciem „należytej staranności”. Co jednak znamienne, brzmienie

²³ Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2019 r.

²⁴ Tj. np. sprawdzenie posiadania przez podatnika certyfikatu rezydencji (ang. *Certificate of Residence*).

przepisów oraz ich ułożenie, jak również relacja do systemu prawa podatkowego wskazuje, że w Okresie kontrolowanym między art. 21 – 22c a art. 26 Ustawy o CIT występowała dychotomiczna rozłączność podmiotowa. Odmienny pogląd NSA, wyrażany na kanwie Nowelizacji i idącej za nią linii orzeczniczej, jest nieuprawniony. Jeżeli całość przepisów o WHT była wtedy skierowana do podatników oraz płatników, nie wynika to z brzmienia przepisów. Argumentacja NSA jest zatem sprzeczna z zasadami legalizmu i racjonalnego prawodawcy²⁵ oraz pośrednio narusza zasadę nieretroaktywności, która w prawie podatkowym ma wybitnie istotne znaczenie²⁶.

W nawiązaniu do tego wątku należy pochylić się nad bardziej kontrowersyjnym przykładem naruszenia *lex retro non agit* w glosowanym orzeczeniu. NSA wskazuje bowiem na fragment zawarty w projekcie Nowelizacji²⁷, zgodnie z którym „*Już w świetle obecnych zasad, w tym zasad odpowiedzialności płatnika, powinni oni weryfikować warunki do zastosowania preferencyjnych zasad rozliczania*”²⁸. NSA pomija tu jednak wcześniejszy fragment uzasadnienia. Użyte słowo „doprecyzowanie” oznacza, że obowiązujące dotychczas przepisy były nieprecyzyjne, a wprowadzone regulacje stanowią *novum*. Poza dyskusją są rozważania nad tym, czy płatnicy „powinni się domyślić” Obowiązków weryfikacyjnych – prawo podatkowe nie może operować konstrukcjami ujętymi w trybie przypuszczającym, co zauważył ustawodawca i uznał za konieczne ich „wskazanie wprost”. Podsumowując, wprowadzone Nowelizacją obowiązki nie istniały wcześniej, a **opublikowane po 2017 r. twierdzenia zawarte w Projekcie Nowelizacji nie powinny stanowić wiążącego wstecznie źródła prawa.**

Zaaprobowanie przyjętej przez NSA argumentacji skutkowałoby destabilizacją systemu prawa podatkowego. Nietrudno wyobrazić sobie sytuację, w której w projekcie nowelizacji dowolnej ustawy znajdzie się zapis, że nowo wprowadzany / doprecyzowany obowiązek istniał zawsze, ale dopiero uzyskuje ujęcie normatywne. Zdanie ustawodawcy (1) nie musi odpowiadać rzeczywistości oraz (2) nie może stanowić źródła prawa bądź jego odmiennej interpretacji jeszcze przed obowiązywaniem nowelizacji. Prowadziłoby to bowiem do szkodliwego zjawiska rewizjonizmu, w którym od adresatów norm prawnych oczekuje się wejrzenia w przyszłość. Ma to wybitnie negatywne konsekwencje w tak skomplikowanej materii jak WHT.

²⁵ W ujęciu zarówno klasycznym (wg L. Nowaka) jak i współczesną wg L. Zielińskiego; por. M. Suska, *Kto jest prawodawcą? Rozważania na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, ZNSA 2019, nr 1, str. 62-76.

²⁶ Por. W. Wołodkiewicz, *Czy prawo rzymskie przestało istnieć?* [w:] *Palestra* 40/5-6(461-462), str. 71.

²⁷ Tj. Druk Sejmowy nr 2830 cz. 1 z 25 września 2018 r.; dalej: **Projekt Nowelizacji**.

²⁸ Por. str. 243 Projektu Nowelizacji.

Końcowo w tym kontekście należy się także odnieść do powołanego przez NSA orzecznictwa sądów krajowych²⁹ oraz TSUE³⁰. W pierwszej kolejności należy zaadresować fakt, że orzeczenia te nie dotyczą opodatkowania dywidend, a odsetek. Dyskredytowanie orzeczeń tylko z tego powodu byłoby w przypadku WHT nierzetelne, natomiast powołanie się na wspomniane orzeczenia ma inne, istotne wady, mianowicie (1) nie mają bezpośredniego przełożenia na opodatkowanie dywidend oraz (2) wydano je po Okresie kontrolowanym, a płatnik nie mógł być ich wtedy świadom. Opieranie się na tych orzeczeniach pogłębia błąd poznawczy NSA oraz stanowi kolejne pośrednie naruszenie zasady nieretroaktywności. Do zmiany poglądów NSA doszło bowiem po Nowelizacji i nie można wymagać ich znajomości wcześniej, niż było to możliwe. Jak podkreśla B. Brzeziński, „*zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe pro futuro, nie zaś wstecz*”³¹. Choć w omawianym przypadku interpretacja przepisów rzutuje na obowiązki inne niż zobowiązania podatkowe *per se*, tak nierespektowanie przytoczonej reguły burzy podstawowe zasady obowiązywania prawa.

IV. B. Naruszenia reguł wykładni

Nawiązując do opierania się przez NSA na Projekcie Nowelizacji należy wskazać na przekroczenie granic wykładni językowej przepisów, która nadal ma szczególne znaczenie w systemie prawa podatkowego i wyznacza granice innych interpretacji³². Również stosując wykładnię systemową NSA nie miał na uwadze narzędzi, którymi posługuje się ustawodawca by skomunikować swoje intencje (tj. porządku redakcyjnego, przepisów odsyłających), a przyjmuje się jego racjonalność. W samym Projekcie Nowelizacji, który z racji chronologii nie powinien mieć znaczenia dla sytuacji Spółki, ustawodawca wskazał na niejasności, których NSA *contra legem* nie dostrzegł. W istocie wstecznie „naprawiono” niedostatki prawa, co miało właściwy skutek dopiero 1 stycznia 2019 r. Podkreślić należy, że również wykładnia systemowa ma swoje granice³³, które w naszej ocenie NSA wyraźnie przekroczył.

²⁹ Tu NSA wskazał wyroki z 12 lutego 2021 r. sygn. akt II FSK 3072/18 oraz z 26 lipca 2022 r. sygn. akt II FSK 1230/21.

³⁰ Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C 299/16 (tzw. wyroki duńskie).

³¹ Zob. B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Toruński Rocznik Podatkowy 2015*, str. 11 – 12 pkt f).

³² Por. R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, PP 2007, nr 8, str. 7 – 12.

³³ Zob. T. Grzybowski, *Granice wykładni systemowej prawa podatkowego*, PPP 2018, nr 1, s. 65-76.

Ponadto, istotnym w sprawie aktem prawnym jest umowa między Polską a Luksemburgiem w sprawie unikania podwójnego opodatkowania³⁴, na którą powołał się NSA w uzasadnieniu obciążenia płatników WHT Obowiązkami weryfikacyjnymi. NSA nie przedstawił jednak w jaki sposób art. 10 czy art. 29 odnoszą się do obowiązków płatnika i dlaczego miałyby stanowić ich źródło, wobec czego doszło do niedopuszczalnego zastosowania wykładni rozszerzającej³⁵.

VI. Podsumowanie

Podsumowując powyższe, wyrok o sygn. akt II FSK 1333/22 narusza fundamentalne zasady prawa oraz reguły jego wykładni. Orzeczenie to stanowi przykład premiowania fiskalizmu z naruszeniem ogólnych zasad prawnych³⁶. Przepisy normujące WHT są skomplikowane same w sobie; niestety wyrok, w którym NSA sięga w przyszłość oceniając przeszłe zdarzenia przyczynia się w naszej ocenie do chaosu otaczającego tę problematykę. Nie bez przyczyny zasadzie nieretroaktywności przypisuje się fundamentalne znaczenie – zauważyli to już starożytni juryści i NSA powinno mieć to na względzie.

Analizując orzecznictwo związane z zakresem opodatkowania WHT dywidend należy odnotować, że poglądy składów sędziowskich nie są spójne³⁷, co destabilizuje pozycję adresatów norm WHT. Niepokoi powoływanie się na glosowane orzeczenie w innych wyrokach, bo może to doprowadzić do powstania linii orzeczniczej obciążonej podobnymi wadami, co sam omawiany wyrok.

VII. Uwagi końcowe

Warto także wspomnieć, że Ministerstwo Finansów również ma trudności w przejrzystym opisanu WHT. Objasnienia tej problematyki są bowiem w dalszym ciągu w fazie projektowej i nie widać obecnie perspektyw zmiany tego stanu rzeczy. Obrazuje to poziom skomplikowania tematyki WHT, przysparzającej problemów nawet ekspertom.

³⁴ Tj. Dz. U. z 1996 r. poz. 110 nr 527.

³⁵ Jak wskazał J. Brolik (*Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, ZNSA 2014, nr 3, str. 54 – 75), „Podatnik nie może ponosić odpowiedzialności w zakresie nieprzewidzianym ustawą, ponieważ naruszałoby to nie tylko jego prawa, ale także zasady konstytucyjnego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), jak również suwerenność daninową (stanowiącego prawo) państwa (art. 217 Konstytucji RP)”.

³⁶ W związku z ograniczeniami objętościowymi, w niniejszej pracy pominięto mniej rażące wady orzeczenia.

³⁷ Wyróżnia się dwie linie orzecznicze NSA ze względu na podejście do sytuacji płatników: pozytywną (tu np. sprawy o sygn. akt II FSK 240/21, II FSK 1277/22 czy II FSK 1281/22) oraz negatywną (tu oprócz niniejszej np. sprawy o sygn. akt II FSK 1588/20 czy II FSK 253/21).

Karolina Barasińska, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie

Szymon Pluska, Uniwersytet Opolski

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 października 2023 r., sygn. akt II FSK 1333/22

Prezentowana glosa stanowi omówienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 października 2023 r., sygn. akt II FSK 1333/22. Komentowane orzeczenie dotyczy problematyki obowiązków płatników podatku u źródła przy wypłacaniu dywidend nierezydentom, która nacechowana jest szeregiem wątpliwości interpretacyjnych.

Glosowany wyrok stanowi kontrowersyjny przykład wyłamania się z dotąd przyjętego rozumienia przepisów, który nastąpił po nowelizacji przepisów wprowadzającej szereg istotnych zmian. Nie do zaakceptowania w naszej ocenie jest argumentacja przedstawiona przez NSA w uzasadnieniu orzeczenia, naruszająca fundamentalne zasady jak *lex retro non agit* czy reguły wykładni, znacznie wykraczając poza literalne brzmienie przepisów.

Odpowiednie pochylenie się nad komentowanym wyrokiem jest tym istotniejsze, że jest on obiektem cytatów w coraz liczniejszych orzeczeniach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Z perspektywy wad wyroku II FSK 1333/22 to zjawisko należy ocenić negatywnie, bowiem stanowi ono zagrożenie dalszej destabilizacji pozycji płatnika WHT, czy też pojmowania i tak niejasnej, skomplikowanej materii podatku u źródła.