



Data: 2.08.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

JAK WYKAZAĆ, ŻE DOCHOWALIŚMY NALEŻYTEJ STARANNOŚCI

Brak definicji „należytnej staranności” i jasnych kryteriów weryfikacji powoduje wątpliwości płatników podatku u źródła. Tymczasem obowiązuje ich wymóg dochowania takiej staranności przy weryfikacji warunków do zastosowania preferencji w postaci zwolnienia, obniżonej stawki na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy niepobrania podatku zgodnie z taką umową.

Wymóg dochowania należytnej staranności został wpisany do ustaw o podatku dochodowym z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2019 r. Do końca 2021 r. art. 26 ust. 1 ustawy o CIT i odpowiednio art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT wskazywały, że przy ocenie dochowania należytnej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Aktualnie, tj. od 1. stycznia 2022 r., należy uwzględniać również powiązania płatnika z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT i odpowiednio art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT.

CEL REGULACJI

Na podstawie analizy uzasadnienia ustawodawcy do ustawy z 23 października 2018 r. wprowadzającej wymóg dochowania przez płatnika należytnej staranności (druk sejmowy nr 2860) można wysnuć wniosek, że w jego zamierzeniu zapisanie wprost w ustawach podatkowych tego wymogu stanowi niejako konkretyzację istniejącego obowiązku. Już w świetle dotychczasowych zasad (tj. obowiązujących do końca 2018 r.), w tym zasad odpowiedzialności płatnika, powinien on weryfikować warunki do zastosowania preferencyjnych zasad rozliczania. Zapisanie tego wymogu jest również częścią szerszych zmian w obszarze rozliczeń podatku u źródła, których wejście w życie było odsuwane w czasie.

PROBLEMATYCZNY BRAK DEFINICJI

„Należyta staranność” nie została przez ustawodawcę zdefiniowana. Nie zostały też wydane objaśnienia podatkowe dotyczące zasad poboru podatku u źródła, choć projekt tych objaśnień został przedstawiony już w czerwcu 2019 r. Jest to zatem nadal wymóg wiążący się z dużą niepewnością po stronie płatników.

Nasuwają się m.in. następujące wątpliwości:

- jakich czynności należy oczekiwać od płatnika w ramach weryfikacji,
- w jaki sposób płatnik powinien wykazać, że dochował przy tej weryfikacji należytnej staranności,
- jakie mogą być konsekwencje uznania, że należyta staranność nie została dochowana lub była niewystarczająca.

CO NALEŻY WERYFIKOWAĆ

Rödl & Partner

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że należyta staranność należy zachować przy weryfikacji warunków zastosowania danej preferencji w podatku u źródła. Powinna ona zatem być ograniczona do przesłanek warunkujących daną preferencję. Tym samym płatnik nie powinien być zobligowany do badania przesłanek niemających znaczenia dla danej preferencji (niestanowiących wymogu jej zastosowania).

Analiza dotychczasowej praktyki interpretacyjnej i orzeczniczej wskazuje jednak, że ta kwestia budzi wątpliwości.

Dobrym tego przykładem jest zwolnienie z podatku u źródła dywidendy (zwolnienie wynikające z art. 22 ust. 4 i nast. ustawy o CIT). Wśród określonych w przepisach warunków zastosowania zwolnienia nie ma wymogu, aby odbiorca dywidendy był jej rzeczywistym właścicielem. Płatnik nie ma również obowiązku pozyskiwania oświadczenia podatnika w tym zakresie, art. 26 ust. 1f ustawy o CIT przewiduje taki wymóg jedynie w odniesieniu do zwolnienia z podatku u źródła odsetek i należności licencyjnych.

W pełni uzasadniony wydaje się zatem wniosek, że płatnik nie jest zobligowany weryfikować tej przesłanki.

Inne wrażenie można jednak odnieść po lekturze interpretacji indywidualnych z 11 maja 2020 r. (0111-KDIB1-3.4010.43. 2020.2.BM) oraz z 12 czerwca 2020 r. (0111-KDIB1-1.4010.103.2020.2.BK).

We wspomnianych interpretacjach dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że weryfikując spełnienie warunków do zastosowania zwolnienia dywidendy płatnik ma obowiązek weryfikować także, czy istnieją okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 5–6 ustawy o CIT (przesłanki dotyczące zwrotu podatku), tj. czy podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, czy jest rzeczywistym właścicielem i prowadzi w kraju rezydencji rzeczywistą działalność gospodarczą. Organ podatkowy powołując się także na orzecznictwo TSUE (wyroki z 26 lutego 2019 r., C-116/16 i C-117/16 oraz cel dyrektywy unijnej (2011/96/UE) stwierdził, że są to okoliczności konieczne do zweryfikowania by potwierdzić, czy nie dochodzi do nadużycia prawa podatkowego. Podobnie wypowiedział się WSA w Gliwicach w wyroku z 8 stycznia 2020 r. (I SA/GI 1083/19).

Dalej idącą argumentację zaprezentował WSA w Poznaniu w wyroku z 9 lipca 2021 r. (I SA/Po 230/21). Odwołując się do art. 22c ustawy o CIT (tzw. mała klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania) wskazał, że ustalenie statusu rzeczywistego właściciela jest niezbędne do dokonania całościowej oceny, czy struktura prowadząca do wypłaty dywidendy nie jest sztuczna, co wyłącza możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania.

W orzecznictwie został zaprezentowany także pogląd przeciwny. NSA w wyroku z 27 kwietnia 2021 r., (II FSK 240/21) zakwestionował konieczność weryfikacji przez płatnika statusu rzeczywistego właściciela odbiorcy dywidendy. Nie jest to bowiem warunek zastosowania zwolnienia.

Warto przytoczyć uzasadnienie wyroku WSA w Warszawie z 20 września 2021 r. (III SA/Wa 562/21). Sąd zauważył m.in., że skoro art. 26 ust. 1 ustawy o CIT wskazuje na uniwersalny obowiązek płatnika dochowania należytej staranności, zaś obowiązek ten nie został nigdzie sprecyzowany i pojęcie „należyta staranność” nie zostało nigdzie zdefiniowane, należy przyjąć, że ocenę zachowania należytej staranności trzeba podejmować zawsze ad casum, w odniesieniu do konkretnej wypłaty należności, i że ocenę tę należy konfrontować z konkretnymi przepisami prawa materialnego, jakie warunkują daną preferencję podatkową.

Z tym stanowiskiem należy się zgodzić. Brak jest uzasadnienia dla oczekiwania, by płatnik podejmował czynności weryfikujące przesłanki, które nie warunkują zastosowania danej preferencji. Brak weryfikacji przesłanek nie powinien mieć wpływu na ocenę dochowania należytej staranności.

Rödl & Partner

CO WPŁYWA NA OCENĘ

Poza kwestią, co należy zweryfikować, jest i to, jak to zrobić, tzn. jakie czynności należy podjąć i jakie okoliczności wpływają na skalę oczekiwanych działań.

Wskazanie przez ustawodawcę, że przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika oznacza, że ustawodawca dopuszcza zróżnicowanie tej oceny ze względu na ww. okoliczności. Pośrednio oznacza to, że trudno ustalić jeden wspólny standard postępowania.

Można spodziewać się, że innych standardów należytej staranności będzie oczekiwać się w szczególności w zależności od:

- statusu płatnika i wysokości wypłat na rzecz kontrahentów zagranicznych (podmiot duży, wypłacający znaczące kwoty versus mniejszy przedsiębiorca, dokonujący przy tym niewielkich zakupów z zagranicy),
- branży, w jakiej działa płatnik (np. szczególnego rodzaju weryfikacja może być prowadzona w sektorze finansowym, w branżach szczególnie narażonych na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości), a także
- statusu zagranicznego kontrahenta (np. podmiot prywatny versus podmiot publiczny), kraj jego rezydencji (np. kraj UE, kraj spoza UE), jak również
- możliwości faktycznego uzyskania od kontrahenta określonych informacji czy dokumentów (np. tajemnica handlowa).

Przepisy w aktualnym brzmieniu wskazują wprost na oczekiwanie wyższych standardów należytej staranności w przypadku podmiotów powiązanych. Ale już w projekcie objaśnień dotyczących zasad poboru podatku u źródła zwrócono uwagę na tę kwestię. Powiązania między płatnikiem, a podatnikiem (zagranicznym kontrahentem) stanowią zatem istotny czynnik wpływający na zakres weryfikacji. Podstawą takiego rozróżnienia jest przyjęcie założenia, że podmioty w grupach kapitałowych mają większy dostęp do określonych informacji dotyczących pozostałych podmiotów z grupy. W obrębie grupy kapitałowej mają istnieć również większe możliwości strukturyzowania przebiegu transakcji lub funkcjonowania i budowania samej struktury grupy.

DOKUMENTACJA

Weryfikując warunki do zastosowania danej preferencji płatnik może pozyskiwać informacje i dokumenty zarówno bezpośrednio od kontrahenta zagranicznego, jak i korzystać z publicznie dostępnych baz danych czy informacji, np. strony internetowej kontrahenta.

Mogą to być zarówno dokumenty urzędowe (np. wyciągi z rejestrów handlowych lub innych rejestrów urzędowych) jak i oświadczenia podatnika, kwestionariusze itp. Zebrana dokumentacja powinna być spójna, natomiast rozbieżności pomiędzy np. treścią oświadczeń a innych dokumentów, powinny wzbudzić czujność.

We wspomnianym już projekcie objaśnień podatkowych wskazano, że odmowa udostępnienia dokumentów przez podmioty z tej samej grupy kapitałowej nie może być uzasadnieniem dla obniżenia standardu należytej staranności w odniesieniu do wypłat należności między takimi podmiotami. W przypadku takich podmiotów oczekuje się uzyskiwania np. dokumentów grupowych wskazujących na przepływy finansowe między podmiotami w grupie oraz rolę poszczególnych podmiotów w jej strukturze, dokumentów pozwalających na ustalenie substancji biznesowej powiązanego odbiorcy należności (np. jego sprawozdanie finansowe, struktura organizacyjna i zarządcza, dokumentacja cen transferowych).

W każdym przypadku płatnik powinien zadbać o odpowiednie zarchiwizowanie zebranych informacji i dokumentów.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ

Rödl & Partner

Dochowanie należytej staranności jest istotne z punktu widzenia odpowiedzialności płatnika. Płatnik odpowiada całym swoim majątkiem za podatek niepobraný lub podatek pobraný a niewpłaconý. W pewnych sytuacjach odpowiedzialność płatnika, z uwagi na niepobranie podatku z winy podatnika nie może być wyłączona (np. gdy podatnik i płatnik są podmiotami powiązanyymi – art. 30 § 5a ordynacji podatkowej).

Kodeks karny skarbowy w art. 56d przewiduje kary w stosunku do osób, które podają nieprawdę lub zatajają prawdę składając np. oświadczenie płatnika pozwalające na zastosowanie preferencji pomimo przekroczenia limitu wypłat 2 mln zł (składający oświadczenie oświadcza m.in., że po przeprowadzaniu weryfikacji nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania danej preferencji). Możliwe jest również nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego na płatnia (art. 58a §1 pkt 5 ordynacji podatkowej).

ZDANIEM AUTORKI

Wymóg dochowania należytej staranności i zakres czynności weryfikacyjnych powinien być skonkretyzowany. Jak pokazuje praktyka interpretacyjna i orzecznicza, istnieje tendencja do pojmowania powinności płatnika bardzo szeroko. Natomiast nie może to być wymóg stanowiący nadmierne obciążenie dla przedsiębiorców, przerzucający na nich funkcje śledcze. W praktyce może to zaburzać relacje z zagranicznymi kontrahentami, którym nierzadko trudno jest zrozumieć specyfikę polskich przepisów podatkowych i kierowane do nich żądania o informacje i dokumenty. O ile zmiana przepisów w tym zakresie nie jest rozważana, o tyle należy przynajmniej postulować jak najszybsze wydanie objaśnień podatkowych, w sposób kompleksowy odnoszących się m.in. do tej kwestii.

Dochowanie należytej staranności może być przedmiotem weryfikacji przez organy podatkowe w trakcie prowadzonych przez nich czynności. Należy zadbać o wdrożenie odpowiednich procedur jej dochowania.

Anna Rucińska, radca prawny, Senior Associate w [warszawskim oddziale Rödl & Partner](#)