

Obowiązek weryfikacji statusu *beneficial owner* przy zwolnieniu dywidendy z podatku u źródła

Obligation to verify the status of the beneficial owner regarding to exempting dividends from withholding tax

Abstrakt

Niniejszy artykuł porusza problematykę prawa do skorzystania ze zwolnienia dywidendowego wynikającego z art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych opartego na obowiązku weryfikacji statusu podmiotu otrzymującego dywidendę w kontekście wypełnienia definicji beneficjenta rzeczywistego (ang. *beneficial owner*). W pracy dokonano analizy obowiązujących przepisów, orzecznictwa sądów administracyjnych, praktyki organów podatkowych oraz piśmiennictwa dotyczącego podejmowanej tematyki. Z dotychczasowej obserwacji wynika, że nadal nie można mówić o utrwalonym podejściu sądów administracyjnych i organów podatkowych w sprawie obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do wypłaty dywidendy. Do tej pory wydawane interpretacje indywidualne oraz wyroki sądów wojewódzkich w tym zakresie nie były jednolite.

Słowa kluczowe: CIT, dywidendy, zwolnienie, rzeczywisty właściciel

Abstract

This article discusses the issue of the right to benefit from the dividend exemption resulting from Article 22(4) of the polish Corporate Income

Tax Act based on the obligation to verify the status of the entity receiving the dividend in the context of fulfilling the definition of beneficial owner. Analyzed the applicable regulations, the jurisprudence of administrative courts, the practice of tax authorities and literature on the subject matter. The observation so far shows that it is still not possible to talk about a well-established approach of administrative courts and tax authorities regarding the obligation to verify the status of the beneficial owner in relation to dividend payments. So far, individual interpretations and judgments of provincial courts in this respect have not been uniform.

Keywords: CIT, dividends, exemption, beneficial owner

1. Ewolucja koncepcji *beneficial owner* z perspektywy polskich przepisów

Koncepcja rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*) po raz pierwszy w historii polskiego prawa podatkowego została skonkretyzowana w słowniku ustawowym przez dodanie pkt 29 do art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r.¹ w dniu 1 października 2017 r. poprzez ustawę zmieniającą ustawę o CIT². Zgodnie z tą definicją rzeczywisty właściciel oznaczał „podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem³, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi”.

Ustawodawca, wprowadzając pojęcie rzeczywistego właściciela do polskiego systemu podatkowego, uzasadniał to głównie potrzebą doprecyzowania warunków zwolnienia z podatku u źródła⁴ niektórych zagranicznych

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.), dalej: ustawa o CIT.

² Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1550).

³ Warto zwrócić uwagę, że w polskim orzecznictwie i praktyce interpretacyjnej pojawia się tzw. koncepcja *look through approach*, która pozwala na zastosowanie preferencyjnego opodatkowania płatności zagranicznych, nawet w sytuacji, gdy płatność ta dokonywana jest poprzez pośrednika, czyli podmiot niestanowiący rzeczywistego właściciela, znajdujący się w innym kraju niż rzeczywisty właściciel. Jednakże podejście to nie wynika wprost z przepisów, tylko z interpretacji i rozumienia klauzuli rzeczywistego właściciela.

⁴ Dalej również jako: WHT.

płatności oraz kwestią tłumaczenia na język polski wyrażenia *beneficial owner* jako „właściciela”, co nie do końca oddawało sens angielskiego tłumaczenia. Zdaniem autorów projektu ww. ustawy lepiej oddawałoby wyrażenie „rzeczywisty właściciel” – podkreślano, że w tym kontekście normatywna definicja rzeczywistego właściciela odpowiadałaby klauzuli *beneficial ownership* jako koncepcji międzynarodowego prawa podatkowego oraz że angielskie pojęcie *beneficial owner* stanowi pojęcie funkcjonującego powszechnie na gruncie podatkowego prawa międzynarodowego⁵.

Pojęcie rzeczywistego właściciela w rozumieniu polskich przepisów ewoluowało na przestrzeni ostatnich lat dosyć intensywnie, najbardziej istotne zmiany zostały dokonane jednak w 2019 r.

Zmodyfikowana koncepcja statusu rzeczywistego właściciela w 2019 r. zawęziła krąg podmiotów, które mogą być uznane za rzeczywistego właściciela wypłacanych należności poprzez odwołanie m.in. do obowiązku prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Propozycja tej definicji wzbudziła skrajne kontrowersje. Przedstawiciele doktryny wskazywali, że rozszerzenie wymogów spełnienia statusu rzeczywistego właściciela będzie skutkowało wieloma sporami podatników i płatników z organami podatkowymi. Według autorów zmodyfikowanych przepisów dotyczących podatku u źródła jednym z powodów uregulowania w polskim systemie podatkowym rozszerzonej definicji *beneficial owner* była próba zwalczenia zjawiska „kupczenia umowami” (ang. *treaty shopping*⁶), które odzwierciedlenie znajdowało w tworzeniu nieuzasadnionych struktur w celu skorzystania z preferencyjnego opodatkowania przez podmiot niebędący rezydentem podatkowym państw-stron korzystających z przywilejów danej umowy w odniesieniu do konkretnej płatności.

⁵ B. Kuźniacki, *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 282.

⁶ Pojęcie to zostało zdefiniowane w *Raporcie o spółkach conduit* jako „niewłaściwe wykorzystanie konwencji podatkowych przez osobę (będącą lub niebędącą rezydentem umawiającego się państwa), działającą za pośrednictwem podmiotu prawnego utworzonego w państwie, którego głównym lub jedynym celem jest uzyskanie korzyści wynikających z konwencji, które nie byłyby dostępne bezpośrednio dla takiej osoby”.

W obecnym brzmieniu definicji *beneficial owner* (ostatnie zmiany zostały dokonane przy okazji wprowadzonej ustawy tzw. Polskiego Ładu⁷) rzeczywisty właściciel oznacza podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Zatem dokonano dwóch zmian, tj. usunięto wyrażenie „prawnie lub faktycznie” w przesłance nr 2, które odnosiło się do zobowiązania do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi oraz dla ustalenia, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględniono charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności. Ministerstwo Finansów, uzasadniając wprowadzane zmiany, wskazywało, że powinny one zbliżyć rozumienie rzeczywistego właściciela do jego rozumienia na gruncie prawa międzynarodowego⁸. Mimo kolejnych zmian w polskiej definicji *beneficial owner*, które w swoim założeniu miały na celu ograniczać wątpliwości interpretacyjne wprowadzonych przepisów, nadal budzą kontrowersje i powodują spory przed organami podatkowymi.

⁷ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 z późn. zm.), dalej: tzw. Polski Ład.

⁸ Zob. uzasadnienie do ustawy tzw. Polskiego Ładu, s. 89 i 91.

2. Warunek rzeczywistego właściciela w odniesieniu do zwolnienia z opodatkowania dywidend

Wspólną cechą umownego reżimu opodatkowania wszystkich rodzajów dochodów biernych jest określenie warunków, jakie powinien spełniać odbiorca płatności⁹. Klauzula *beneficial owner* występuje w regulacjach dotyczących ww. dochodów, ponieważ w odniesieniu do nich najłatwiej jest posłużyć się podmiotem pośredniczącym¹⁰. Wystarczy przenieść na ten podmiot udziały, wierzytelności czy prawa dające tytuł prawny do płatności i kontrolować go w zakresie dotyczącym ostatecznego przypisania dochodu¹¹.

W polskich regulacjach przepisem stanowiącym podstawę prawną zastosowania zwolnienia z opodatkowania dywidend podatkiem u źródła jest art. 22 ust. 4 ustawy o CIT i następne. Warto jednak zwrócić uwagę, że nie zawierają one kryterium rzeczywistego właściciela. Również Dyrektywa PS (ang. *Parent Subsidiary Directive*)¹², której implementację stanowią powołane wyżej przepisy, wśród przesłanek warunkujących zwolnienie dywidend z opodatkowania w państwie źródła nie wymienia dowiedzenia statusu *beneficial owner*.

Powyższy pogląd jest co do zasady potwierdzany w orzecznictwie sądów administracyjnych¹³. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 27 kwietnia 2021 r. stwierdził, że „Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, brak w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. wskazanego powyżej warunku posiadania przez spółkę otrzymującą dywidendę statusu rzeczywistego właściciela przesądza o tym, że dla skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dywidend nie jest wymagane,

⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 281.

¹⁰ *Ibidem*, s. 282.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L345/8 z 29.2.2011).

¹³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 października 2022 r., I SA/Łd 505/22; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2022 r., III SA/Wa 2679/21; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2022, III SA/Wa 2668/21; wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2021 r., III SA/Wa 562/21.

by odbiorca dywidendy był jej rzeczywistym właścicielem. Wywodzenie istnienia warunku posiadania statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do zwolnienia z podatku dochodowego, o którym mowa w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., wobec braku takiego zastrzeżenia w treści art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. oraz biorąc pod uwagę, że warunek taki został sformułowany wyłącznie w odniesieniu do zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. stanowi niedopuszczalne wyjście poza granice językowej wykładni tych przepisów¹⁴.

Zgodnie z linią orzecniczą jednym z głównych argumentów przemawiającym za brakiem obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela jest sama treść przepisów ustawy o CIT odnosząca się do zwolnienia z WHT przy wypłacie dywidendy. Sądy administracyjne potwierdzają, że ustawodawca nie wprowadził w ustawie o CIT wprost obowiązku weryfikowania statusu rzeczywistego właściciela przy wypłatach dywidendy (w odróżnieniu od wprost wskazanego obowiązku w tym zakresie w przypadku wypłat odsetek czy należności licencyjnych). Sądy administracyjne niemalże jednolicie stoją na stanowisku, że zwolnienie dywidendy z opodatkowania WHT jest co prawda obwarowane pewnymi warunkami formalnymi wynikającymi z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT i n., jednakże nie jest nim obowiązek posiadania przez odbiorcę dywidendy statusu rzeczywistego właściciela otrzymywanych należności. Dodatkowo sądy co do zasady potwierdzają, że przepisy dotyczące zwolnienia z podatku u źródła dywidend należy rozumieć zgodnie z treścią wspomnianej wcześniej Dyrektywy PS.

Mimo korzystnej linii orzecniczej dla podatników, zupełnie odmienne stanowisko prezentują organy podatkowe, zgodnie z którym, aby możliwe było zastosowanie zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, odbiorca dywidendy powinien jednak być jej rzeczywistym właścicielem¹⁵. Co więcej, wyżej wskazane wyroki sądów administracyjnych zostały wydane właśnie na gruncie spraw interpretacyjnych. Wydaje się jednak, że organy podatkowe co do zasady dążą do stosowania kryterium rzeczywistego właściciela

¹⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2021 r., II FSK 240/21.

¹⁵ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 21 maja 2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.472.2021.3.BK, z dnia 11 maja 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.43.2020.2.BM.

w celu przeciwdziałania nadużycia prawa do zastosowania zwolnienia, łącząc instytucję rzeczywistego właściciela z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania z art. 22c ustawy o CIT¹⁶. Podobne stanowisko zdaje się prezentować również WSA w Poznaniu w wyroku z 9 lipca 2021 r., wskazując, że „(...) mając na uwadze cel regulacji z art. 22c u.p.d.o.p., Sąd podzielił pogląd organu interpretacyjnego, zgodnie z którym, ustalenie statusu rzeczywistego właściciela jest niezbędne do dokonania całościowej oceny, czy struktura prowadząca do wypłaty dywidendy nie jest strukturą sztuczną, co wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego”¹⁷. Organy podatkowe twierdzą również, że obowiązek weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela w omawianym zakresie wynika pośrednio z wprowadzanego obowiązku weryfikowania przez płatnika spełnienia warunków wymienionego zwolnienia z należytą starannością.

3. Wnioski

Z powyższego wynika, że nadal nie można mówić o utrwalonym podejściu sądów administracyjnych i organów podatkowych w sprawie obowiązku weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do wypłaty dywidendy. Niestety, nawet wyrok NSA nie przyniósł oczekiwanego przełomu wskazującego na brak obowiązku weryfikacji, czy odbiorca dywidendy posiada status *beneficial owner*. Zatem problematyka weryfikacji statusu rzeczywistego właściciela w kontekście wypłaty dywidendy niezmiennie wymaga obserwacji, zarówno z punktu widzenia orzeczeń sądów administracyjnych, jak i praktyki interpretacyjnej. Na koniec warto również zwrócić uwagę, że polskie przepisy dotyczące poboru podatku u źródła odbiegają od norm zawartych w Dyrektywie PS w zakresie, w jakim w automatyczny

¹⁶ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 czerwca 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.128.2022.2.AR: „(...) dla zastosowania zwolnienia z zapłaty podatku u źródła przy wypłacie dywidendy konieczne jest posiadanie statusu rzeczywistego właściciela po stronie odbiorcy takiej płatności. Płatnik w celu zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 22 ust. 4 ustawy o CIT jest zobowiązany do przeprowadzenia pełnej weryfikacji warunków umożliwiających skorzystanie z tego zwolnienia, zachowując przy tym należytą staranność, zaś w ramach należytej staranności (wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy) mieści się weryfikacja statusu rzeczywistego właściciela w stosunku do otrzymanej należności”.

¹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lipca 2021 r., I SA/Po 230/21.

sposób pozbawiają zwolnienia podatkowego odbiorcę dywidendy, który nie jest jej rzeczywistym właścicielem¹⁸.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Kuźniacki B., *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.

Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.

Wilk M., *Znaczenie przesłanki rzeczywistego właściciela (beneficial owner) dla zastosowania zwolnienia dywidend z podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1550).

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 z późn. zm.).

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345/8 z 29.2.2011).

Orzecznictwo

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2021 r., II FSK 240/21.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lipca 2021 r., I SA/Po 230/21.

¹⁸ M. Wilk, *Znaczenie przesłanki rzeczywistego właściciela (beneficial owner) dla zastosowania zwolnienia dywidend z podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 21-29.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2021 r., III SA/Wa 562/21.

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

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2022 r., III SA/Wa 2679/21.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 października 2022 r., I SA/Łd 505/22.

Pisma urzędowe

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 maja 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.43.2020.2.BM.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 21 maja 2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.472.2021.3.BK.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 czerwca 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.128.2022.2.AR.