

## Niekorzystne wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie podatku u źródła

19 grudnia 2023 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił trzy skargi kasacyjne od wyroków WSA w Lublinie dotyczące odmowy wydania opinii o stosowaniu preferencji w podatku u źródła (WHT).

Wyroki te potwierdzają negatywne podejście organów podatkowych do uznania spółek holdingowych za beneficjentów rzeczywistych otrzymywanych należności. Wskazują też na konieczność dokładnego badania i dokumentowania przesłanek dla stosowanych preferencji. Poniżej przedstawiamy najważniejsze konkluzje wynikające z orzeczeń.

### NSA: spółka holdingowa nie jest rzeczywistym właścicielem (beneficial owner/BO)

#### Przesłanki negatywne w zakresie możliwości uznania spółki holdingowej za rzeczywistego właściciela

Aby zastosować preferencje w zakresie poboru WHT w odniesieniu do określonych należności muszą zostać spełnione odpowiednie warunki wynikające z ustawy o CIT albo z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy do nich m.in. konieczność posiadania statusu **rzeczywistego właściciela** przez podmiot otrzymujący należności

**Wyroki NSA z 19 grudnia 2023 r. (sygn. II FSK 27/23, II FSK 28/23 oraz II FSK 29/23) potwierdzają kształtujące się w ostatnim czasie, negatywne podejście organów podatkowych oraz sądów administracyjnych w zakresie możliwości uznania spółki holdingowej za rzeczywistego właściciela otrzymywanych należności z tytułu odsetek oraz dywidend.**

NSA przychylił się do stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe i sądy I instancji w tym zakresie. Za **przesłanki świadczące o tym, że spółki holdingowe nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej w państwie siedziby, a charakter ich aktywności oraz samych transakcji jest sztuczny**, NSA uznał m.in. sytuacje, w których podmiot otrzymujący należności:

- nie posiada personelu lub zatrudnia znikomą liczbę pracowników,
- dzieli miejsce siedziby z innymi podmiotami i/lub udziałowcem,
- przekazuje w całości lub prawie w całości otrzymane należności do udziałowca,
- nie prowadzi aktywnej działalności gospodarczej,
- osiąga zyski kapitałowe niewspółmierne do zysków z działalności operacyjnej,
- te same osoby pełnią funkcje w zarządzie podmiotu oraz jego udziałowca.

#### Status rzeczywistego właściciela konieczny również w przypadku dywidend

Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów ustawy o CIT status rzeczywistego właściciela nie jest wymagany w przypadku zastosowania zwolnienia z WHT do wypłaty dywidend. Ustawodawca określa odbiorcę tego rodzaju należności jako spółkę „uzyskującą przychody”.

W przedmiotowych sprawach NSA przychylił się jednak do stanowiska, iż **pojęcia „rzeczywisty właściciel” oraz „uzyskujący przychody” należy rozumieć tożsamo. Zgodnie z takim podejściem, aby podmiot otrzymujący dywidendy mógł korzystać ze zwolnienia w przypadku dywidend, musi spełniać ustawowe warunki uznania za rzeczywistego właściciela.**

## Warunek efektywnego opodatkowania

### Efektywne opodatkowanie uzyskującego należności z tytułu odsetek lub dywidend

Kwestia efektywnego opodatkowania należności otrzymywanych przez zagraniczne podmioty jest warunkiem stosowania zwolnień z WHT na gruncie ustawy o CIT. W praktyce organy podatkowe weryfikują, czy należności wykazywane są w przez podatnika w sprawozdaniach finansowych i deklaracjach podatkowych oraz czy odprowadzany jest podatek.

Tak było też w przypadku, którego dotyczył wyrok NSA z 19.12.2023 r. o sygn. II FSK 27/23. Sąd wskazał, że w sytuacji, w której na przestrzeni kilku kolejnych lat podatnik nie wykazuje zapłaconego podatku w jakiegokolwiek kwocie, istnieje uzasadniona wątpliwość co do tego, czy warunek efektywnego opodatkowania rzeczywiście jest spełniony. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w której nie istnieją żadne dokumenty potwierdzające, że brak zapłaty podatku wynika przykładowo z rozliczenia straty.

## Interpretacja przesłanek odmowy wydania opinii o stosowaniu preferencji

### Odmowa wydania opinii o stosowaniu preferencji

Podatnicy oraz płatnicy podatku u źródła mogą wystąpić do organów podatkowych o wydanie tzw. **opinii o stosowaniu preferencji**. Jest to dokument potwierdzający prawo do możliwości zastosowania **zwolnienia z poboru WHT lub preferencyjnej stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania**.

Organ podatkowy może odmówić wydania opinii o stosowaniu preferencji w przypadku niespełnienia wymaganych przepisami warunków oraz w sytuacji:

- istnienia **uzasadnionych wątpliwości** co do zgodności z rzeczywistością przedstawionych dokumentów lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności,
- istnienia **uzasadnionego przypuszczenia**, że podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby.

NSA w wyrokach z 19.12.2023 r. stwierdził, że **przesłanki dotyczące „uzasadnionych wątpliwości” oraz „uzasadnionych przypuszczeń” mogą być rozumiane szeroko**. Tym samym, z perspektywy podatnika lub płatnika wnioskującego o wydanie opinii o stosowaniu preferencji istotne jest, aby jak najdokładniej przygotować dokumentację i przedstawić wyczerpujące wyjaśnienia.

### Co dalej?

Powyższe konkluzje opracowaliśmy na podstawie ustnych uzasadnień wyroków NSA. Publikacji pisemnych uzasadnień należy oczekiwać w najbliższych tygodniach. Jest jednak oczywiste, że w powołanych wyrokach **NSA jednoznacznie wsparł restrykcyjną praktykę interpretacyjną i orzeczniczą w zakresie przepisów o WHT, w którą wpisuje się m.in. opublikowany we wrześniu 2023 r. projekt objaśnień Ministerstwa Finansów**.

Oznacza to, że zastosowanie preferencji WHT może okazać się trudne lub niemożliwe także w uprzednio niekontrowersyjnych stanach faktycznych (dotyczy zwłaszcza dywidend), a płatnicy podatku mogą być zobowiązani do wyjątkowo szczegółowej weryfikacji zagranicznych kontrahentów i detalicznego dokumentowania spełnienia warunków stosowania preferencji.

**Jeżeli poruszone powyżej zagadnienia mogą dotyczyć Państwa działalności, zapraszamy do kontaktu.**



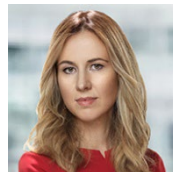
Bądź na bieżąco >>> [subskrybuj nasz newsletter!](#)

Niniejszy dokument został przygotowany wyłącznie w celach informacyjnych i ma charakter ogólny. Każdorazowo przed podjęciem działań na podstawie prezentowanych informacji rekomendujemy uzyskanie wiążącej opinii ekspertów TPA Poland.

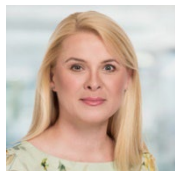
## KONTAKT



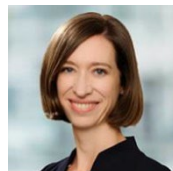
**Damian Kubiś**  
Partner  
+48 604 999 400  
damian.kubis@tpa-group.pl



**Monika Stachurska-Waga**  
Senior Manager  
+48 604 999 400  
monika.stachurska-waga@tpa-group.pl



**Patrycja Jefimiuk**  
Senior Manager  
+48 604 999 380  
patrycja.jefimiuk@tpa-group.pl



**Ewa Banaszak**  
Head of Tax Coordination  
+48 604 999 389  
ewa.banaszak@tpa-group.pl

**TPA** to wiodąca międzynarodowa grupa konsultingowa oferująca kompleksowe usługi doradztwa biznesowego w 12 państwach Europy Środkowej i Południowo-Wschodniej.

W Polsce TPA należy do największych firm doradczych. Zapewniamy międzynarodowym koncernom oraz dużym przedsiębiorstwom krajowym efektywne rozwiązania biznesowe z zakresu doradztwa podatkowego, outsourcingu księgowości i płac, doradztwa dla sektora nieruchomości i doradztwa personalnego, a także audytu i doradztwa biznesowego pod marką **Baker Tilly TPA**. Naturalnym uzupełnieniem naszych interdyscyplinarnych usług jest obsługa prawna, którą oferujemy pod marką **Baker Tilly Legal Poland**.

TPA Poland, Baker Tilly TPA oraz Baker Tilly Legal Poland są jedynymi reprezentantami **Baker Tilly International** w Polsce – jednej z największych globalnych sieci niezależnych firm doradczych.

Jako członek Baker Tilly International łączymy zalety zintegrowanej, interdyscyplinarnej obsługi „one-stop-shop” z lokalną ekspertyzą i zasięgiem międzynarodowej grupy doradczej.

[www.tpa-group.pl](http://www.tpa-group.pl) | [www.bakertilly.pl](http://www.bakertilly.pl)



Bądź na bieżąco >>> [subskrybuj nasz newsletter!](#)