



LESŁAW MAZUR

Czy można ufać orzecznictwu sądów administracyjnych w zakresie WHT– opowieść o miłych początkach stosowania regulacji WHT?

Toruń, UMK

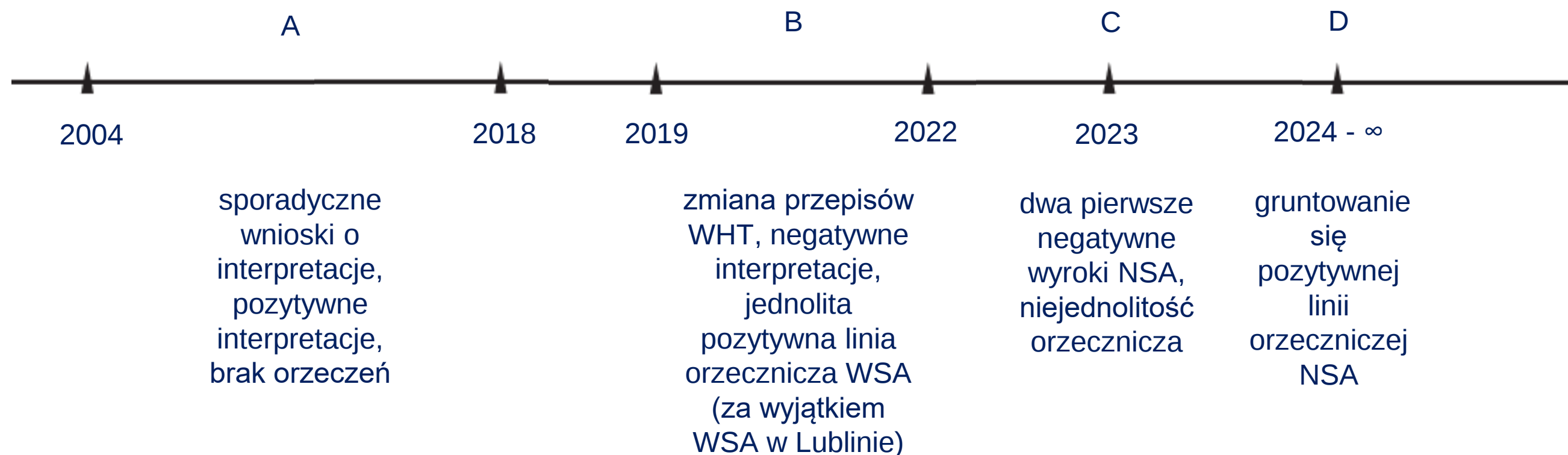
10/05/2025

Sądy *versus* Fiskus - przepisy

Art. 14n § 4 pkt 2 w zw. z art. 14p Ordynacji podatkowej:

„W przypadku zastosowania się przez podatnika (płatnika) w danym okresie rozliczeniowym do (...) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej - stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k-14m.”

Chronologia i źródło tematu – oś czasu



Chronologia i źródło tematu - szczegóły

Okres	Charakterystyka	Interpretacje / orzeczenia	
2004-2018	- Sporadyczne wnioski o interpretacje - Pozytywne interpretacje - Brak orzeczeń	- Int. DIS w P-niu z 17.03.2014 r., nr ILPB4/423-501/13-2/DS. - Int. DIS w P-niu z 17.07.2015 r., nr ILPB4/4510-1-153/15-2/ŁM - Int. DIS w P-niu z 22.07.2015 r., nr ILPB4/4510-1-161/15-2/ŁM - Int. DIS w B-czy z 15.09.2015 r., nr ITPB3/4510-326/15/DK - Int. DIS w W-wie z 24.09.2015 r., nr IPPB5/4510-588/15-4/MK - Int. DIS w W-wie z 16.11.2015 r., nr IPPB5/4510-763/15-4/MW - Int. DIS w B-czy z 17.05.2016 r., nr ITPB3/4510-133/16/JG - Int. DIS w W-wie z 22.11.2016 r., nr 1462-IPPB3.4510.953.2016.1.AG - Int. DKIS z 27.03.2017 r., nr 1462-IPPB5.4510.33.2017.1.PW - Int. DKIS 19.10.2018 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.323.2018.2.MM	
2019-2022	- Zmiana przepisów WHT - Negatywne interpretacje - Jednolita pozytywna linia orzecznicza WSA (za wyjątkiem WSA w Lublinie)	- I SA/Wr 977/19 z 11.03.2020 r. - I SA/Łd 322/20 z 9.11.2020 r. - II FSK 240/21 z 27.04.2021 r. - III SA/Wa 562/21 z 20.09.2021 r. - I SA/Op 182/21 z 29.09.2021 r. - I SA/Kr 715/21 z 29.11.2021 r. - III SA/Wa 2668/21 oraz III SA/Wa 2679/21 z 25.04.2022 r. - I SA/Kr 111-114/22 z 8.09.2022 r. - I SA/Łd 505/22 z 4.10.2022 r. - I SA/Op 311/22 z 9.12.2022 r.	
2023	- Dwa pierwsze negatywne wyroki NSA - Niejednolitość orzecznicza	- II FSK 1588/20 z 31.01.2023 r. - II FSK 1333/22 z 6.10.2023 r. - I SA/Lu 100/23 z 5.04.2023 r.	- II FSK 1277/22 oraz II FSK 1281/22 z 8.02.2023 r. - I SA/Kr 94-95/23 z 22.03.2023 r. - I SA/Kr 131/23 z 5.04.2023 r. - II FSK 14/23 z 6.05.2023 r. - I SA/Kr 126/23 z 19.05.2023 r. - III SA/Wa 1513-1514/23 z 14.09.2023 r. - III SA/Wa 1586/23 z 17.10.2023 r.
2024 - ∞	Gruntowanie się pozytywnej linii orzeczniczej NSA	- II FSK 78/22 z 9.10.2024 r. - II FSK 561-566/22 z 9.01.2025 r.	

Pozytywna linia orzecznicza NSA

- **z dnia 8 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1277/22 i 1281/22:**
*„Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, **brak w 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 od podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do dywidend nie jest wymagane, by odbiorca dywidendy był jej rzeczywistym właścicielem. Wywodzenie istnienia warunku posiadania statusu rzeczywistego właściciela w odniesieniu do zwolnienia od podatku dochodowego, o którym mowa w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., wobec braku takiego zastrzeżenia w treści tego przepisu 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 przepisów.”;*
- **z dnia 6 maja 2023 r., sygn. akt II FSK 14/23:**
„W art. 21 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. przewidziano jednak dodatkowy warunek dla zastosowania zwolnienia z podatku u źródła dla odsetek/należności licencyjnych, którego nie przewidziano w u.p.d.o.p., dotyczącym zwolnienia z podatku u źródła dla dywidend.”;
- **z dnia 9 października 2024 r., sygn. II FSK 78/22:**
*„Wojewódzki Sąd Administracyjny trafnie dostrzegł, że zwolnienie z opodatkowania przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w tym z tytułu wypłaconych dywidend, **nie jest uzależnione** od posiadania przez ich beneficjenta statusu rzeczywistego właściciela otrzymanych należności.”;*
- **z dnia 9 stycznia 2025 r., sygn. akt II FSK 561-566/22:**
*„Przewidziane bowiem w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. zwolnienie od podatku dochodowego przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nie przewiduje warunku, by spółka uzyskująca te przychody była także ich rzeczywistym właścicielem. **Pogląd ten jest już ugruntowany w orzecznictwie** Naczelnego Sądu Administracyjnego, o czy świadczą wyroki tego Sądu: z dnia 8.02.2023 r. (II FSK 1277 i 1281/22), z dnia 16.05.2023 r. (II FSK 14/23), czy z dnia 9.10.2024 r. (II FSK 78/22).”*

Ekskulpacja



Art. 30 Ordynacji podatkowej:

„§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

(...)

§ 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.”

Art. 2 Konstytucji RP:

„Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.”.

Art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej:

„Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.”.

Ekskulpacja – c.d.



Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Lu 517/18:

„Przepisy dotyczące ochronnej funkcji interpretacji, w ocenie Sądu, należy uznać za przepisy szczególne w rozumieniu art. 30 § 5 O.p., które powodują, że art. 30 § 1 O.p., w którym mowa o odpowiedzialności płatnika, nie ma zastosowania z uwagi na istnienie odrębnych przepisów. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy płatnik, tym samym, nie może ponosić odpowiedzialności za niepobranie zaliczek od kwot wypłaconych przez niego podatnikowi”.

Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. akt I FSK 494/17

„Zasada zaufania (ochrony uzasadnionych oczekiwań) wyrażona w art. 121 § 1 O.p., jako jedna z podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), wyklucza możliwość żądania zapłaty a posteriori podatku VAT, którego podatnik w związku z będącymi przedmiotem sporu usługami nie naliczał swojemu partnerowi handlowemu oraz nie wpłacał na rachunek administracji podatkowej, w sytuacji gdy utrwalona wykładnia i praktyka stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, na podstawie której podatnik ukształtował długoterminowe zobowiązanie do świadczenia usługi, dawały podstawy do wywołania u tego podatnika uzasadnionego przekonania, że nie jest zobowiązany do naliczania rzeczzonego podatku”.

”

Ekskulpacja – c.d.



Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2023 r., sygn. akt I GSK 20/20:

*„Należy w tym miejscu wskazać na niedawny wyrok NSA z 16 czerwca 2023 r., sygn. akt I FSK 492/19, w którym Sąd kasacyjny stwierdził, że należy wyważać w zakresie uchybień organów zasady zaufania i legalizmu. Zasada wynikająca z art. 121 § 1 o.p. nie może być wyłącznie postulatem, a obowiązkiem sądów jest wyważanie tej zasady i zasady praworządności, wynikającej z art. 120 o.p. Sądy wielokrotnie podkreślały, że uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą wywoływać ujemnych następstw dla podatnika, jeżeli działał on w dobrej wierze i zaufaniu do otrzymanej decyzji bądź interpretacji (por. wyroki NSA: z 9 listopada 1987 r., III SA 702/187, opubl. w ONSA z 1987 r. Nr 2, poz. 79; z 24 maja 2016 r., II FSK 692/14, publik. CBOSA) lub do utrwalonej i znanej praktyki organów podatkowych (por. wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r., I FSK 494/17, publik. CBOSA). W orzecznictwie sądowym utrwała się zatem pogląd, że w niektórych przypadkach, gdy po stronie podatnika istnieje uzasadnione oczekiwanie, wywołane działaniem organu podatkowego, że zachowanie podatnika odpowiada prawu, zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych powinna mieć pierwszeństwo przed zasadą legalizmu. [...] **Jednym z istotnych celów przyświecających zasadzie zaufania (ochrony uzasadnionych oczekiwań) w postępowaniu podatkowym jest to, aby podatnika nie obciążały błędy lub uchybienia organu podatkowego, w szczególności niewłaściwa interpretacja przepisów prawa, do której podatnik ów się stosuje** (por. wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2023 r., sygn. akt I FSK 492/19, LEX nr 3601660)”.*

Dziękuję

