

Jakub Wirski\*

## KONCEPCJA OGRANICZONEGO OBOWIĄZKU PODATKOWEGO W ODNIESIENIU DO USŁUG NIEMATERIALNYCH W ŚWIETLE ORZECZNICTWA I ZMIANY PRZEPISÓW OD 1 STYCZNIA 2017 R.

1. Zgodnie z praktyką stosowaną przez współczesne państwa, zakres ich roszczeń podatkowych kształtowany jest przez dwie zasady: zasadę rezydencji i zasadę źródła<sup>1</sup>. Z pierwszą z wymienionych zasad wiąże się nieograniczony obowiązek podatkowy, któremu podleganie powoduje opodatkowanie całości dochodu danego podatnika w państwie rezydencji, bez względu na to, czy dochód został osiągnięty ze źródeł krajowych, czy zagranicznych. Zasada źródła dotyczy z kolei opodatkowania jedynie dochodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium danego państwa<sup>2</sup>.

Zasada ograniczonego obowiązku podatkowego, któremu podlegają osoby fizyczne, wrażona jest w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>, a w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób prawnych – w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia

---

\* Doktorant w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego WPiA UŁ.

<sup>1</sup> Z. Kukulski, *Komentarz do art. 3*, [w:] Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. ODDK, Gdańsk 2015.

<sup>2</sup> Tamże, s. 73–74.

<sup>3</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 – dalej jako: u.p.d.o.f.

15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>4</sup>. Stosownie do tych przepisów, podatnicy obu podatków, niepodlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawy o podatkach dochodowych nie zawierają legalnej definicji pojęcia „dochody osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”, z tym zastrzeżeniem, że art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. zawiera przykładowe wyliczenie dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski.

Za doniosłe zagadnienie uznać należy rozumienie koncepcji ograniczonego obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług niematerialnych. Jak dowodzą bowiem statystyki Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), odnoszące się do międzynarodowej wymiany handlowej, wartość importowanych przez polskie podmioty usług cechuje się tendencją wzrostową; przykładowo, w 2010 r. odnotowano import usług niematerialnych<sup>5</sup> o wartości ok. 7 mld zł, podczas gdy w 2014 r. – o wartości blisko 16 mld zł<sup>6</sup>.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie rozbieżności, jakie pojawiły się w najnowszym orzecznictwie sądowym dotyczącym koncepcji ograniczonego obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług niematerialnych. Z uwagi na ograniczony zakres niniejszej publikacji, nie poddaję analizie wszystkich argumentów prezentowanych w orzecznictwie w odniesieniu do każdego z trzech poglądów na koncepcję ograniczonego obowiązku podatkowego, a jedynie te najczęściej przytaczane. Jednocześnie za istotne uznałem zaprezentowanie poprawnego, w mojej ocenie, rozumienia przepisów odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego. Omawiam również nowelizację przepisów dotyczących ograniczonego obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług niematerialnych.

2. W doktrynie podkreśla się, że do powstania obowiązku podatkowego konieczne jest istnienie łącznika podatkowego, którym jest element stanu faktycznego wiążący określoną kategorię podmiotów z krajowym

<sup>4</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 851 – dalej jako: u.p.d.o.p.

<sup>5</sup> A dokładniej: usług doradczych, badań i rozwoju, prawnych, reklamowych oraz księgowych.

<sup>6</sup> *OECD Statistics on International Trade in Services: Volume II – Detailed Tables by Partner Country*, <http://stats.oecd.org/> [data dostępu: 14.04.2016 r.].

systemem podatkowym<sup>7</sup>. Istotne jest zatem rozstrzygnięcie, jakie okoliczności towarzyszące danemu świadczeniu muszą wystąpić, by wynagrodzenie z tego tytułu, należne nierezydentowi<sup>8</sup>, mogło zostać uznane za dochód osiągnięty na terytorium Polski w rozumieniu art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. lub art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. W tym zakresie wykształciły się trzy główne linie interpretacyjne.

Pierwsza grupa orzeczeń akcentuje, że do powstania ograniczonego obowiązku podatkowego prowadzi istnienie łącznika miejsca rezydencji nabywcy usługi, który nazywany jest także łącznikiem miejsca rezydencji płatnika<sup>9</sup>.

Najnowsze orzecznictwo<sup>10</sup>, opowiadające się za poprawnością tego łącznika podatkowego, wprost odwołuje się do argumentacji zawartej w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 sierpnia 2014 r.<sup>11</sup> Uzasadnienie tych wyroków przytaczane jest w wielu rozstrzygnięciach tych składów orzekających, które opowiadają się za poprawnością omawianego łącznika podatkowego. Argumentacja ta opiera się na założeniu, że miejsce świadczenia usług, wykonywania czynności lub miejsce dokonania wypłaty wynagrodzenia jest irrelevantne z punktu widzenia koncepcji ograniczonego obowiązku podatkowego. Podnosi się także, że „pozbawione normatywnego uzasadnienia, jest zanegowanie utożsamienia dochodów osiąganych na terytorium RP z dochodami otrzymywanymi ze źródła znajdującego się na terytorium RP, którym jest podmiot mający siedzibę na terytorium RP i stąd prowadzący operacje gospodarcze oraz wypłacający wynagrodzenia, także za nabyte od nierezydenta usługi niematerialne”<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 223.

<sup>8</sup> W niniejszej publikacji będę posługiwał się nazwą „nierezydent”, będącą desygnatem podmiotu, który nie podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

<sup>9</sup> Nazwy te proponowane są przez doktrynę, zob. T. Napierała, N. Kotlarek, *Kiedy przychód osiągany jest na terytorium Polski i należy pobrać podatek u źródła?*, Przegląd Podatkowy 4/2015, s. 36–37; J. Sekita, *Spory wokół terytorialności dochodu*, Przegląd Podatkowy 8/2013, s. 8.

<sup>10</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 1577/14 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> – dalej jako: CBOSA); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 465/14 (publ.: CBOSA).

<sup>11</sup> Sygn. akt II FSK 2120/12, II FSK 2121/12 (publ.: CBOSA).

<sup>12</sup> Tamże.

Pogląd ten opiera się zatem na założeniu, że dochód osiągnięty na terytorium Polski to dochód mający swe źródło na tym terytorium. Źródłem tym jest podmiot wypłacający wynagrodzenie (polski rezydent).

W orzecznictwie podnosi się także argument symetrii opodatkowania. Polski rezydent podatkowy może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenie płatne usługobiorcy, będącemu nierezydentem, zatem wynagrodzenie to powinno stanowić przychód dla tego nierezydenta<sup>13</sup>.

W mojej ocenie zaprezentowana wyżej argumentacja jest nieprawidłowa – przesłanka rezydencji nabywcy nie została bowiem wymieniona w przepisach statuujących ograniczony obowiązek podatkowy – nie ma więc dostatecznych przyczyn, by uznawać ją za obowiązującą. Należy podkreślić, że wniosek co do poprawności łącznika miejsca rezydencji nabywcy sformułowano poprzez zastosowanie prostego zabiegu polegającego na utożsamieniu źródła dochodu z podmiotem wypłacającym wynagrodzenie, podczas gdy omawiane przepisy wskazują na Polskę jako na miejsce osiągnięcia dochodów, a bynajmniej nie miejsce, w którym rezydencję ma podmiot dokonujący ich wypłaty. Nie można także zapominać, że wypłata wynagrodzenia jest tylko (finalnym) elementem całego procesu osiągnięcia dochodu<sup>14</sup>.

Druga grupa orzeczeń wskazuje na konieczność istnienia łącznika miejsca realizacji (wykorzystania) efektu usługi<sup>15</sup>. Koncepcja ta zakłada, że dochód osiągany jest na terytorium Polski, gdy efekt usługi będzie wykorzystany w Polsce; do takich efektów zaliczać się będzie np. oddziaływanie na przyszłe przychody usługobiorcy, czy pozyskanie wiedzy, w wyniku której możliwe jest podejmowanie działań inwestycyjnych (nawet poza terytorium Polski)<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2243/13 (publ.: CBOSA).

<sup>14</sup> M. Jamroży, A. Główna, *Obowiązek pobrania podatku u źródła w przypadku najmu urzędzenia przemysłowego za granicą*, Monitor Podatkowy 3/2015, s. 52 i n.

<sup>15</sup> T. Napierała, N. Kotlarek, *Kiedy...*, s. 38–39; J. Sekita, *Spory...*, s. 8–9.

<sup>16</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 118/07 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2045/10 (publ.: CBOSA); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 328/12 (publ.: CBOSA); M. Jamroży, A. Główna, *Obowiązek...*, s. 52 i n.

Należy zauważyć, że omawiana koncepcja ma raczej charakter historyczny – nie jest prezentowana w najnowszym orzecznictwie sądowym. Stwierdza się bowiem, że przytoczonym wyżej wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 sierpnia 2014 r. sąd ten „odszedł tym samym od obowiązującej we wcześniejszym okresie linii orzeczniczej sądów administracyjnych, zgodnie z którą obojętnym było, czy miejsce wykonania usługi znajduje się za granicą, skoro to jej efekt jest istotny dla strategicznych interesów i decyzji podmiotu, który funkcjonuje i ma siedzibę w Polsce”<sup>17</sup>.

W mojej ocenie trudno zaakceptować poprawność omawianego łącznika. Przepisy odnoszące się do koncepcji ograniczonego obowiązku podatkowego, wskazują na Polskę jako na miejsce osiągnięcia dochodów przez nierezydenta, zatem jako indyferentną należy uznać okoliczność oddziaływania na przychody usługobiorcy. Okoliczność ta może mieć znaczenie dla możliwości zaliczenia wynagrodzenia nierezydenta w poczet kosztów uzyskania przychodów po stronie usługobiorcy, co pozostaje bez wpływu na koncepcję ograniczonego obowiązku podatkowego. Obowiązku podatkowego nierezydenta nie można zatem wywodzić tylko z tego faktu, że efekt usługi będzie odnosił się do kontrahenta polskiego<sup>18</sup>.

Niezupełnie zgadzam się z poglądem doktryny, że omawiany łącznik może zostać w praktyce zrównany z łącznikiem miejsca rezydencji nabywcy usługi<sup>19</sup>. Jakkolwiek trudno zaprzeczyć, że polski rezydent, który zleca i płaci za daną usługę, będzie także wykorzystywał jej efekty w prowadzonej przez siebie działalności (i w tym zakresie przytoczony pogląd jest poprawny), to należy dodatkowo zauważyć, że w praktyce może dojść także do sytuacji, w której nabywcą usługi nie będzie polski rezydent podatkowy, lecz będzie nim nierezydent posiadający zakład na terytorium Polski. Podmiot działający za pośrednictwem zakładu jest bowiem także zobowiązany do poboru jako płatnik podatku od należności wypłacanych nierezydentom<sup>20</sup>. Prowadzi to do wniosku, że omawiany łącznik ma szerszy zakres zastosowania niż łącznik miejsca rezydencji płatnika, bowiem obejmuje

<sup>17</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1466/15 (nieprawomocny; publ.: CBOSA).

<sup>18</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1099/15 (publ.: CBOSA).

<sup>19</sup> Por. J. Sekita, *Spory...*, s. 9.

<sup>20</sup> Co potwierdzają rozważania zawarte interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 stycznia 2012 r., IPPB5/423-1116/11-2/PS (publ.: <http://sip.mf.gov.pl>).

nie tylko sytuację, w której nabywcą usługi jest polski rezydent, lecz ma zastosowanie również wówczas, gdy jest nim nierezydent posiadający zakład na terytorium Polski, wykorzystujący efekt świadczonej usługi do swojej działalności.

Trzecia grupa orzeczeń akcentuje konieczność istnienia łącznika miejsca świadczenia<sup>21</sup>. Pogląd ten powstał w wyniku zanegowania wcześniej opisanych sposobów interpretacji pojęcia „dochody osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.

W orzecznictwie wskazuje się, że przepisy dotyczące ograniczonego obowiązku podatkowego „nie uzależnia[ją] opodatkowania od tego, czy zlecenia wykonania usług nierezydentowi dokonał polski przedsiębiorca i wypłata wynagrodzenia za wykonanie zlecenia dokonana została z majątku polskiego przedsiębiorcy, ani od tego, czy efekt usługi wykonanej przez nierezydenta będzie się odnosił do kontrahenta polskiego”<sup>22</sup>. W konsekwencji podkreśla się, że „pod pojęciem terytorium, z którym wiąże się osiąganie dochodów, należy bowiem rozumieć miejsce, gdzie faktycznie podejmowane są czynności zmierzające do osiągnięcia dochodu”<sup>23</sup>.

Zaakceptowanie omawianego łącznika oznaczałoby, że ograniczony obowiązek podatkowy wystąpi tylko w odniesieniu do dochodów związanych z czynnościami wykonywanymi na terytorium Polski lub z materialnym źródłem (np. nieruchomością) znajdującym się na tym terytorium<sup>24</sup>.

Warto zauważyć, że omawiany łącznik podatkowy koresponduje z treścią uwag do art. 5 komentarza do umowy modelowej OECD<sup>25</sup>. W punkcie 42.18 stwierdza się bowiem, że „na podstawie konwencji podatkowej zyski ze sprzedaży dóbr, które są jedynie importowane przez rezydenta danego państwa i które nie są ani wyprodukowane, ani dystrybuowane poprzez zakład w tym kraju, nie podlegają w nim opodatkowaniu

<sup>21</sup> J. Sekita, *Spory...*, s. 78; T. Napierała, N. Kotlarek, *Kiedy...*, s. 37–38.

<sup>22</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Gl 556/14 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>); podobnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 3243/12 (publ.: CBOSA).

<sup>23</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 346/13 (publ.: CBOSA).

<sup>24</sup> Tamże; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2884/11 (publ.: CBOSA).

<sup>25</sup> OECD, *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, tł. K. Bany, Warszawa 2014.

i taka sama zasada powinna mieć zastosowanie w przypadku usług. Sam fakt, że płatnik wynagrodzenia za usługi jest rezydentem danego państwa, lub że takie wynagrodzenie jest ponoszone przez zakład położony w tym państwie, lub że usługi są wykorzystywane w tym państwie, nie stanowi dostatecznego motywu, aby to państwo miało prawo poddać ten dochód opodatkowaniu<sup>26</sup>. Okoliczność ta stanowiła jeden z argumentów zawartych w uzasadnieniu wyroku NSA<sup>27</sup>, opowiadającym się za poprawnością omawianego łącznika podatkowego. Należy jednak zauważyć, że argument ten może być prezentowany tylko w odniesieniu do tych sytuacji, w których zastosowanie znajduje umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania – komentarz do umowy modelowej służy bowiem do wykładni umów podatkowych<sup>28</sup>.

Podsumowując dotychczasowe rozważania należy stwierdzić, że w odniesieniu do przepisów statuujących ograniczony obowiązek podatkowy zarysowały się trzy linie interpretacyjne; każda z nich akcentuje poprawność innego łącznika podatkowego. Orzecznictwo wyróżnia łącznik miejsca rezydencji usługobiorcy, łącznik miejsca realizacji efektu usługi oraz łącznik miejsca świadczenia, przy czym pierwsze dwa łączniki mają częściowo tożsamy zakres przedmiotowy. Co więcej, łącznik miejsca realizacji efektu usługi ma raczej charakter historyczny – nie jest prezentowany w najnowszym orzecznictwie.

Wobec powyższego, należy postawić pytanie o przyczynę obecnego stanu rzeczy, jego ocenę oraz dokonać próby zidentyfikowania poprawnego łącznika podatkowego na gruncie obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

3. Jak już odnotowałem, import usług niematerialnych przez polskie podmioty cechuje się tendencją wzrostową<sup>29</sup>. Skutkiem zwiększającej się popularności tych usług jest coraz częstsze stosowanie przepisów statuujących ograniczony obowiązek podatkowy w odniesieniu do usług niematerialnych i pojawienie się wątpliwości co do ich rozumienia. Ustawodawca

<sup>26</sup> Tamże, s. 141–142.

<sup>27</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2812/13 (publ.: CBOSA).

<sup>28</sup> W. Nykiel, *Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 4/2004, s. 132.

<sup>29</sup> Zob. przypis 6.



nie zdefiniował pojęcia „dochody osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”, zatem kwestią czasu było pojawienie się sporów co do związku, jaki istnieć musi pomiędzy dochodami z tego tytułu a terytorium Polski. Problem ten był mniej doniosły w czasach, w których wykonywanie usług wiązało się z koniecznością fizycznej obecności na terytorium kraju usługobiorcy (choćby w minimalnym zakresie).

Powyższe prowadzi do wniosku, że potrzeba wykładni tego pojęcia powstała w sytuacji niedostosowania dynamicznego, tzn. wynika ona z niedostosowania przepisów do kontekstu ich funkcjonowania<sup>30</sup>. Zmiana tego kontekstu polega na rozwoju technologicznym i związanej z nim popularnością usług niematerialnych.

Ocena wykładni prawa w sytuacji niedostosowania dynamicznego wymaga analizy wartości jakim służy prawo, jego stosowanie i wykładnia oraz koncepcji polityki tworzenia prawa w odniesieniu do zadań stawianych przed prawodawcą i interpretatorem<sup>31</sup>. W tym kontekście wypada przytoczyć stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym „w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków”<sup>32</sup>. Podkreśla się również, że każdy przepis prawa podatkowego powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie<sup>33</sup>. Jak pokazuje zaprezentowane orzecznictwo, przepisy art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f. oraz art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. nie są jednolicie rozumiane. W konsekwencji, obecny stan rzeczy zaowocował nowelizacją przepisów, która ma na celu usunięcie wątpliwości co do ich rozumienia (zob. pkt 4).

W tym miejscu należy stwierdzić, że omawiany stan rzeczy powinien był także doprowadzić do wydania uchwały mającej na celu wyjaśnienie omawianych przepisów z uwagi na rozbieżności interpretacyjne powstałe przy ich stosowaniu. Nie doszło do tego, co niewątpliwie ze przyczyniło się to do naruszenia konstytucyjnej zasady pewności prawa<sup>34</sup> oraz do

<sup>30</sup> J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 112.

<sup>31</sup> Tamże.

<sup>32</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103.

<sup>33</sup> Tamże.

<sup>34</sup> Zob. szerzej: H. Filipczyk, *Normatywne podstawy postulatu pewności stosowania prawa podatkowego*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 1/2012, s. 37. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, „niejednolita linia orzecznictwa sądowego i administracyjnego nie



utrwalenia istniejących rozbieżności, o czym świadczą niedawne wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego – z dnia 5 lipca 2016 r.<sup>35</sup>, w którym za poprawny uznano łącznik miejsca siedziby płatnika oraz z dnia 7 lipca 2016 r.<sup>36</sup>, gdzie zaakceptowano, że to łącznik miejsca świadczenia jest rozstrzygający w przypadku badania, czy przychód osiągnany jest na terytorium Polski.

W mojej ocenie na gruncie obowiązujących przepisów za poprawny uznać należy łącznik miejsca świadczenia, jako najbliższy językowemu znaczeniu spornego pojęcia. Jakkolwiek wydaje się, że koncepcja ta nie jest bezpośrednim odzwierciedleniem omawianych przepisów, to jest mu najbliższa. Rezultaty wykładni wskazujące na łącznik rezydencji płatnika, czy na łącznik miejsca wykorzystania efektu usługi, powinny być odrzucone jako zbyt daleko idące, uwzględniając językowe brzmienie interpretowanych przepisów, które akcentują osiąganie przychodów na terytorium Polski. Wobec tego trudno utożsamiać ten warunek z efektem usługi, czy siedzibą płatnika na tym terytorium. Dlatego w mojej ocenie tylko przyjęcie założenia, że pojęcie to w istocie odnosi się do procesu osiągania przychodu, który musi odbywać się na wskazanym terytorium, by powstał ograniczony obowiązek podatkowy, nie prowadzi do wykroczenia poza granice określone przez wykładnię językową<sup>37</sup>.

Należy także zauważyć, że art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. zawiera przykładowe wyliczenie przychodów osiągniętych na terytorium Polski i w tym zakresie należy je traktować jako częściową definicję legalną<sup>38</sup>. Przepis ten wskazuje na przychody z pracy, działalności wykonywanej osobiście, czy działalności gospodarczej, precyzując jednocześnie, że chodzi o czynności wykonywane na terytorium Polski. Okoliczność ta wzmacnia zatem argumentację uznającą łącznik miejsca świadczenia za poprawny.

---

pozwala (...) jednostkom przewidywać skutków podejmowanych przez nie działań, nie służy budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a przez to wzmacnianiu realizacji zasady państwa prawnego” (wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt P 44/07, z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. akt P 57/09 – cytując za: H. Filipczyk, *Normatywne...*, s. 37).

<sup>35</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 137/15 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

<sup>36</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 554/16 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

<sup>37</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 283.

<sup>38</sup> Por. L. Morawski, *Zasady...*, s. 105.

Nawet jeśli by stwierdzić, że wszystkie omawiane łączniki podatkowe należą do zakresu wyrażenia „dochody osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” (wyrażenie to może bowiem zostać uznane na wieloznaczne), to należy przeprowadzić kompleksową wykładnię tego pojęcia, a zatem przeanalizować także aspekty systemowe i funkcjonalne.

Wykładnia systemowa nakazuje dokonywanie oceny znaczenia konkretnego przepisu w powiązaniu z innymi przepisami, w szczególności zawartymi w tym samym akcie prawnym, ale – do pewnego stopnia – także w innych aktach należących do danego systemu prawa<sup>39</sup>. Skoro art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. zawiera przykładowe wyliczenie przychodów osiągniętych na terytorium Polski, to nie można pominąć tego wyliczenia przy interpretacji przepisów u.p.d.o.p. odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego. Przepisy obu tych ustaw wyrażają w istocie to samo – stanowią, że nierezydenci podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągnają na terytorium Polski. Trudno zaakceptować twierdzenie, że ustawodawca, wprowadzając równoważne regulacje do obu ustaw, wiązał z nimi różne skutki. Dlatego też przykładowe wyliczenie z art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. może być przydatne przy interpretacji przepisów odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego na gruncie u.p.d.o.p. W orzecznictwie podkreśla się jednak, że „poszukiwanie analogii dla wyjaśnienia zapisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest chybione”<sup>40</sup>. Niemniej jednak tak sformułowany pogląd należy odrzucić z powyższych powodów. Za jego niepoprawnością przemawia również fakt, że nie chodzi o analogię, która ma charakter prawotwórczy, a jedynie o (systemową) wykładnię przepisów<sup>41</sup>.

Zaprezentowany wyżej rezultat wykładni systemowej prowadzi do wyboru jednego z potencjalnie możliwych wyników wykładni językowej, nie wykraczając jednocześnie poza granice zarysowane przez językowe brzmienie analizowanego wyrażenia. Z kolei odwołanie się do wykładni funkcjonalnej nie pozwala w tym przypadku uzasadnić wyboru pomiędzy możliwymi interpretacjami analizowanego wyrażenia. W szczególności nie można powołać się na cel instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego, to jest wyznaczenie zakresu roszczeń podatkowych przysługujących

<sup>39</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 289.

<sup>40</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2045/10 (publ.: CBOSA).

<sup>41</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 300.

państwu źródła. Każda z potencjalnych możliwości (każdy analizowany łącznik podatkowy) spełnia ten cel, lecz z innym skutkiem. *Ratio legis* omawianej instytucji nie dostarcza nam zatem użytecznych wskazówek co do wyboru jednego z analizowanych łączników podatkowych.

Istotna wada zaakceptowania łącznika miejsca świadczenia, podkreślana w doktrynie, związana jest z zawężeniem zakresu opodatkowania, w szczególności w odniesieniu do usług niematerialnych, z czym należy się zgodzić<sup>42</sup>. Nie oznacza to jednak, że powinno się modyfikować rezultat wykładni tylko z uwagi na fakt, że prowadzi ona do zawężenia zakresu opodatkowania. Jak bowiem wskazuje się w doktrynie, „przepisy prawa podatkowego winny być interpretowane w taki sposób, aby nie nastąpiło opodatkowanie w wyniku rozszerzenia ustawowego zakresu opodatkowania”<sup>43</sup>. Do takiej konstatacji prowadzi również uwzględnienie konstytucyjnej zasady ustawowej regulacji podatku (*nullum tributum sine lege*)<sup>44</sup>. Skoro obowiązek zapłaty podatku ma wynikać z przepisu ustawy, to *a contrario* nie może być on wyprowadzony w drodze wykładni. Takie działanie byłoby również niedopuszczalne w świetle zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*), która uznawana jest za jedną z zasad ogólnych prawa podatkowego<sup>45</sup>.

4. Omawiane rozbieżności w orzecznictwie doprowadziły do uchwalenia ustawy z 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>46</sup>. Celem ustawy nowelizującej, wchodzącej w życie 1 stycznia 2017 r., jest obniżenie stawki podatku dochodowego od osób prawnych z 19% do 15% w odniesieniu do dochodów osiągniętych przez niektórych podatników, jak również uszczelnienie systemu podatkowego<sup>47</sup>. Realizacji drugiego z wymienionych celów ma służyć m.in. zmiana przepisów odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego.

<sup>42</sup> T. Napierała, N. Kotlarek, *Kiedy...*, s. 37.

<sup>43</sup> A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 225; zob. też: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, LEX nr 23007.

<sup>44</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 185.

<sup>45</sup> Tamże, s. 230–231; zob. też monografię na ten temat: A. Mariański, *Rozstrzygnięcie...*

<sup>46</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 1550, zwana dalej „ustawą nowelizującą”.

<sup>47</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej (druk nr 669, VIII kadencja Sejmu RP), s. 1–3, *passim*.

Ustawodawca zdecydował się bowiem na rozszerzenie (w u.p.d.o.f.) oraz wprowadzenie (w u.p.d.o.p.) otwartego katalogu przychodów uznawanych za osiągnięte na terytorium Polski. W obu przypadkach katalog ten zawierać będzie przychody z tytułu „należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia”. Ustawa nowelizująca wprowadza także zasadę interpretacyjną, zgodnie z którą za przychody te uważa się należności wymienione w art. 29 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., jeśli nie stanowią innych przychodów wymienionych w znowelizowanych katalogach przychodów uznawanych za osiągnięte na terytorium Polski. Omawiana zasada nie ma zatem charakteru uniwersalnego, a odnosi się przede wszystkim do usług niematerialnych.

Powyższe oznacza, że ustawa nowelizująca jednoznacznie wiąże koncepcję ograniczonego obowiązku podatkowego ze zmodyfikowanym łącznikiem podatkowym miejsca rezydencji usługobiorcy. Modyfikacja ta polega na odwołaniu się do miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu usługobiorcy. W większości przypadków miejsce to będzie tożsame z miejscem rezydencji tego podmiotu, lecz nie zawsze. Dla przykładu, gdy miejsce efektywnego zarządu usługobiorcy niebędącego osobą fizyczną znajduje się za granicą, zastosowanie stosownych postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może doprowadzić do uznania, że również miejsce rezydencji tego podmiotu nie znajduje się w Polsce, pomimo że w Polsce znajdować się będzie jego siedziba.

W tym miejscu należy przeanalizować stosunek omawianej nowelizacji do dokonanej wyżej interpretacji koncepcji ograniczonego obowiązku podatkowego (zob. pkt 3.2). Argument ze zmiany przepisów jest bowiem narzędziem wykorzystywanym w toku ich interpretacji – taka zmiana może stanowić bowiem ważny argument na rzecz rozumienia starego przepisu<sup>48</sup>.

Przede wszystkim rozważenia wymaga okoliczność, czy zmiana wprowadzana na mocy ustawy nowelizującej ma charakter prawotwórczy, czy doprecyzowujący. Z sytuacją pierwszą mamy do czynienia, gdy zmiana treści tekstu prawnego powoduje modyfikację normy prawnej w nim

<sup>48</sup> A. Bielska-Brodziak, Z. Tobor, *Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym*, „Państwo i Prawo” 9/2009, s. 18.

wyrażonej, podczas gdy druga z nich polega na tym, że zmiana tekstualna nie powoduje zmiany tej normy<sup>49</sup>. Zagadnienie dotyczące rozróżnienia, czy nowelizacja stanowi zmianę prawotwórczą, czy nieprawotwórczą, jest wysoce skomplikowane – zmiana jednego wyrazu może być bowiem postrzegana jako zmiana prawotwórcza, a czasem dodanie jednostki redakcyjnej nie jest uznawane za wywołujące zmianę normatywną<sup>50</sup>.

Należy zauważyć, że szereg argumentów<sup>51</sup> przemawia za uznaniem istnienia domniemania prawotwórczego charakteru zmiany tekstu prawnego. Koncepcja ta zaproponowana została w literaturze i spotkała się z aprobatą orzecznictwa<sup>52</sup>. Jak wskazuje judykatura, „w stosunku do każdej zmiany przepisów prawa istnieje domniemanie, iż dotyczą one przyszłości (...). Możliwe jest wprawdzie wzruszenie tego domniemania i przyjęcie, że zmiana nie ma charakteru normatywnego, a jedynie doprecyzowujący, ale jedynie wówczas, gdy przemawiają za tym wyjątkowo mocne argumenty”<sup>53</sup>. W tym świetle omawiane domniemanie przyjmuje postać reguły interpretacyjnej pierwszego stopnia, należącej do sfery wykładni historycznej<sup>54</sup>.

Projektodawca stwierdził, że nowelizacja przepisów w omawianym zakresie ma charakter doprecyzowujący (celem nowelizacji jest uszczelnienie systemu podatkowego poprzez „doprecyzowanie obecnie funkcjonujących regulacji eliminujące wątpliwości interpretacyjne mogących skutkować unikaniem opodatkowania niektórych dochodów”<sup>55</sup>). Okoliczność ta stanowi zatem argument przemawiający za tym, że omawiana zmiana nie ma charakteru prawotwórczego. Wypada jednak odnotować, że intencje wyrażone w materiałach pochodzących z procesu legislacyjnego nie mogą w sposób samoistny podważać domniemania normatywności zmiany tekstu prawnego<sup>56</sup>. Wynika to choćby z postulowanej ostrożności przy korzystaniu z wykładni funkcjonalnej, w szczególności w obszarze prawa

<sup>49</sup> T. Grzybowski, *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, Warszawa 2013, s. 153, 163.

<sup>50</sup> Tamże, s. 177.

<sup>51</sup> Szczegółowy opis tych argumentów wykracza poza zakres niniejszego artykułu. Warto choćby wskazać o zasadzie prospektywnego działania nowego prawa, czy racjonalności prawodawcy. Argumenty te wylicza T. Grzybowski, *Wpływ...*, s. 178 i n.

<sup>52</sup> T. Grzybowski, *Wpływ...*, s. 186–187.

<sup>53</sup> Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 532/09 (publ.: CBOSA); podobnie: wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2352/10 (publ.: CBOSA) [za:] T. Grzybowski, *Wpływ...*, s. 187.

<sup>54</sup> T. Grzybowski, *Wpływ...*, s. 186–188.

<sup>55</sup> Uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej, powołane w przypisie nr 47, s. 3.

<sup>56</sup> T. Grzybowski, *Wpływ...*, s. 206–207.

podatkowego<sup>57</sup>. Podkreśla się także, że uzasadnienie projektu ustawy może niekiedy dezinformować na temat niektórych rozwiązań, czy przemilczać pewne kwestie<sup>58</sup>.

Jak już wyjaśniłem, w stanie prawnym sprzed wejścia w życie omawianej nowelizacji istnieją podstawy do stosowania przykładowego wyliczenia przychodów osiąganych na terytorium Polski, dokonanego w art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f., przy interpretacji przepisów odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego, także tych, które zawarte są w u.p.d.o.p. Ustawa nowelizująca doprowadziła do rozszerzenia katalogu przychodów z art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. i wprowadzenia analogicznego wyliczenia do przepisów u.p.d.o.p. Nie ulega zatem wątpliwości, że ustawodawca, dodając nowe kategorie przychodów do tego katalogu, rozszerzył zakres definicji częściowej pojęcia „dochody osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Omawiana zmiana częściowej definicji legalnej nie może być w mojej ocenie uznana za pozbawioną normatywnego charakteru. Wynika to z zakazu stosowania wykładni rozszerzającej do przepisów nakładających obowiązki i nawiązującej do niego zasady *eiusdem generis*<sup>59</sup>. Zgodnie z tą zasadą, jeżeli pojęcie zdefiniowane jest poprzez przykładowe (niezamknięte) wyliczenie obiektów należących do danej kategorii, to przy ocenie i kwalifikacji innych obiektów należy pomijać te, które nie wykazują istotnego podobieństwa do obiektów wymienionych<sup>60</sup>. Miejsce osiągania przychodów należy uznać za istotne kryterium różnicujące, o czym przesądza istota ograniczonego obowiązku podatkowego – dotyczy on bowiem terytorialności dochodu. W konsekwencji, dodając nowe kategorie przychodów, niepodobne do istniejących przed nowelizacją, ustawodawca istotnie rozszerzył normatywny zakres definicji omawianego pojęcia. Do wskazanego katalogu zakwalifikowano bowiem przychody osiągnięte niezależnie od miejsca świadczenia, podczas gdy dotychczasowe jego brzmienie kładło wyłącznie nacisk na czynności wykonywane na terytorium Polski.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że zmiana przepisów w omawianym zakresie miała charakter normatywny. Wynika z tego dodatkowo argument o poprawności dokonanej w niniejszym artykule wykładni

<sup>57</sup> L. Morawski, *Zasady...*, s. 157.

<sup>58</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 119.

<sup>59</sup> A. Bielska-Brodziak stoi na stanowisku, że zasada ta znajduje szerokie wykorzystanie w interpretacji podatkowego (A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 74).

<sup>60</sup> A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja...*, s. 75. Podobnie: L. Morawski, *Zasady...*, s. 206.



przepisów odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2017 r. Skoro zmiana przepisów powoduje utożsamienie koncepcji ograniczonego obowiązku podatkowego ze zmodyfikowanym łącznikiem podatkowym miejsca rezydencji usługobiorcy i ma charakter prawotwórczy, to przepisy sprzed wejścia w życie ustawy nowelizującej stanowiły o ograniczonym obowiązku podatkowym w innym ujęciu. Jak już podkreśliłem, w ich świetle za poprawny należy uznać łącznik miejsca świadczenia (zob. pkt 3.2).

Dokonując oceny ustawy nowelizującej w omawianym zakresie, za uważać należy, że jeżeli celem ustawodawcy jest „uszczelnienie systemu podatkowego”, to niewątpliwie przyczyni się ona do jego realizacji. Służyć temu będzie w szczególności uniezależnienie uznania dochodów z tytułu świadczenia usług niematerialnych za osiągnięte na terytorium Polski od miejsca ich świadczenia, miejsca zawarcia umowy, czy sposobu spełnienia świadczenia wzajemnego.

Należy jednak zauważyć, że koncepcja ograniczonego obowiązku podatkowego, w kształcie nadanym ustawą nowelizującą, nie koresponduje z postanowieniami komentarza do konwencji modelowej OECD, o czym była już mowa. Z drugiej zaś strony wydaje się, że jest ona zgodna z rekomendacją wynikającą z projektu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), zakładającą możliwość nałożenia podatku u źródła na „cyfrowe” dobra i usługi (ang. *digital goods or services*) nawet wówczas, gdy zagraniczny usługodawca nie jest fizycznie obecny (ang. *lack of physical presence*) na danym rynku<sup>61</sup>. Z uwagi na doniosłość celu, jaki realizuje projekt BEPS (zapobieganie nieuzasadnionemu unikaniu opodatkowania<sup>62</sup>), należy pozytywnie ocenić implementację jego rekomendacji.

5. Mając na uwadze powyższe rozważania, należy skonstatować, że w orzecznictwie wykształciły się trzy podstawowe koncepcje na temat łączników, których istnienie prowadzi do powstania ograniczonego obowiązku podatkowego. Są nimi:

- 1) łącznik rezydencji płatnika (nabywcy usługi),
- 2) łącznik miejsca realizacji (wykorzystania) efektu usługi,

<sup>61</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*, Paryż 2015, s. 146.

<sup>62</sup> A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, Świat podatników po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników, „Przegląd Podatkowy” 6/2016, s. 22.

- 3) łącznika miejsca świadczenia, tj. miejsca wykonywania czynności generujących dochód lub położenia materialnego źródła dochodu (np. nieruchomości).

Rozbieżność w interpretacji przepisów odnoszących się do ograniczonego obowiązku podatkowego, skutkująca postanieniem wyżej wymienionych koncepcji, jest wynikiem niskiego stopnia precyzji tych przepisów, a w konsekwencji ich niedostosowania do obecnych realiów gospodarczych. Uwzględniając zasadę prymatu wykładni językowej oraz stosując pomocniczo wykładnię systemową, należy przyjąć, że na gruncie przepisów obowiązujących do końca 2016 r. to łącznik miejsca świadczenia jest tym, który powinien być stosowany przy stwierdzaniu, czy dany przychód został osiągnięty na terytorium Polski.

Z kolei w wyniku zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą, od 1 stycznia 2017 r. koncepcja ograniczonego obowiązku podatkowego winna być utożsamiana ze zmodyfikowanym łącznikiem podatkowym miejsca rezydencji usługobiorcy – modyfikacja ta polega na odwołaniu się do miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu usługobiorcy, zamiast do miejsca jego rezydencji. Omawianą nowelizację należy uznać za prawotwórczą w rozpatrywanym zakresie, co potwierdza zaprezentowany wyżej wniosek o poprawności koncepcji łącznika miejsca świadczenia na gruncie przepisów w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2017 r.

## SUMMARY

### THE CONCEPT OF LIMITED TAX LIABILITY IN RESPECT OF INTANGIBLE SERVICES IN THE LIGHT OF THE JURISPRUDENCE AND THE LEGAL AMENDMENT BINDING FROM 1<sup>ST</sup> JANUARY, 2017

Acts on income taxes contain provisions concerning the limited tax liability concept and income derived “in the territory of Poland”. This expression is not directly defined thus it is subject to different interpretations, especially regarding taxation of intangible services. The way of interpretation of mentioned concept is exceedingly important due to the need to circumscribe the range of tax claims appertaining to Poland as a source state.

In the view of foregoing, the Author presents existing interpretation lines in the jurisprudence and attempts to interpret mentioned expression. Moreover, the legal amendment of the limited tax liability concept is also described and analysed as well as its influence on an interpretation of provisions, which were in force before this amendment.