

**KWARTALNIK**  
**PRAWA PODATKOWEGO**  
4/2015





WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 4/2015

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Magdalena Odejewska – Redaktor językowy  
(język polski)

Aneta Nowak-Piechota – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Agnieszka Kałowska*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak, Stämpfli Polska Sp. z o.o.*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015

Printed in Poland

Redakcja  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ  
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12  
tel.: 42 635-46-50; e-mail: kpp@uni.lodz.pl

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.08006.17.0.C. Cena zł 42,- (w tym 5% VAT)

Ark. wyd. 5,2; ark. druk. 7,125

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8  
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl  
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl  
tel. (42) 665 58 63

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Ziemowit Kukulski Taxation of Capital Investment Income in DTCs concluded by Poland with the Czech Republic, Hungary and Slovakia – Recent Developments.....	9
Michał Radwan Taxation of Business Income in the Czech Republic.....	21
Jakub Wirski Koncepcja ograniczonego obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług niematerialnych w świetle orzecznictwa i zmiany przepisów od 1 stycznia 2017 r.....	33
Edgar Drozdowski Indywidualne interpretacje przepisów podatkowych – problemy natury prawno-konstytucyjnej i prakseologicznej.....	49
Justyna Zając-Wysocka Konieczność wykazywania i badania statusu podatnika jako warunek weryfikacji prawidłowości rozliczeń VAT.....	63
Błażej Kuźniacki Przepisy o kontrolowanych spółkach zagranicznych (CFC) w świetle międzynarodowego prawa publicznego.....	85

### Sprawozdania

Bogumił Brzeziński, Włodzimierz Nykiel Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów. Pierwszy rok działania (2014–2015).....	109
---	-----









Ziemowit Kukulski\*

## TAXATION OF CAPITAL INVESTMENT INCOME IN DTCs CONCLUDED BY POLAND WITH THE CZECH REPUBLIC, HUNGARY AND SLOVAKIA – RECENT DEVELOPMENTS

### 1. INTRODUCTION

Poland is a party of 86 DTCs with respect to the elimination of double taxation of income and capital and for the prevention of tax evasion (comprehensive tax treaties). Starting from the early 1970. and 1980. up to now, Polish treaty practice is based on the OECD Model Convention on Income and Capital (hereafter: the OECD MC).<sup>1</sup> However the influence of some recommendations characteristic for the UN Model Convention on Elimination of Double Taxation between Developed and Developing Countries (hereafter: the UN Model) is also clearly visible despite to the fact whether the treaties in question were concluded before Poland's membership in the OECD or after or whether or not the other contracting state is the OECD

---

\* Associate Professor at the Chair of Tax Law, Faculty of Law and Administration, University of Lodz; Deputy Head of the Centre of Tax Documentation and Studies of the University of Lodz.

<sup>1</sup> W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model in Practice 1997–2013*, p. 131. See: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (accessed: 24 April 2016).

on non-OECD MS.<sup>2</sup> This is true also in case of DTCs concluded by Poland with the Czech Rep., Hungary and Slovakia.<sup>3</sup>

From the perspective of development of the Polish treaty practice, three periods can be distinguished.

- 1) first period covers DTCs concluded by Poland before political and economic transformation initiated in 1989<sup>4</sup>;
- 2) second period covers DTCs concluded by Poland or changed by the amending protocols after 31 December 1989 and before its membership to the OECD on 22 November 1996, and
- 3) third period covers DTCs concluded or changed by the amending protocols after Poland became the OECD Member State on 22 November 1996 – up to recent years.

Before joining the OECD, Poland concluded the vast majority of its DTCs, including DTCs with the Czech Rep. in 1993 (hereafter PL-CZ DTC)<sup>5</sup>, Hungary in 1992 (hereafter: PL-H DTC)<sup>6</sup> and Slovakia in 1994 (hereafter: PL-SK DTC).<sup>7</sup> After joining the OECD, Poland systematically

---

<sup>2</sup> Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, pp. 355–367 and cf. *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, ed. M. Zasiewska, A. Oktawiec, J. Chorażka, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, pp. 111–114; K. Prazuch, *Poland, [w:] Recent tax treaty developments around the globe*, ed. M. Lang, t. 59, Wien 2009, pp. 331–335.

<sup>3</sup> In DTCs concluded by Poland with the Czech Rep., Hungary and Slovakia many provisions based on the UN Model can be distinguished. These include i.e. furnishing of services provision in Article 5 (3)(b) of the PL-CZ DTC, the corresponding adjustment exclusion as provided in Article 9(3) of the PL-CZ DTC, exclusive source state taxation of pensions and other similar remuneration paid made under a public scheme which is a part of the social security system of a source state, instead of residence-state taxation as recommended by the OECD, as provided in Article 18 of the PL-H DTC as amended by the amendibng protocol signed on 27 June 2000.

<sup>4</sup> For the analysis purposes the date of 31 December 1989 is appointed as the starting point of the transformation of Polish tax treaty practice after the communist regime era.

<sup>5</sup> Agreement between the Republic of Poland and the Government of the Czech Republic for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital signed in Warsaw on 24<sup>th</sup> June 1993.

<sup>6</sup> Convention between the Republic of Poland and the Republic of Hungary for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital, signed in Budapest on the 23rd day of September 1992.

<sup>7</sup> Agreement between the Republic of Poland and the Government of the Slovak Republic for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital signed in Warsaw on 18<sup>th</sup> August 1994.

continues to expand its tax treaty network adopting it to the recent OECD's developments – via amending the existing tax treaties through the amending protocols, including DTCs with Hungary – amended in 2000<sup>8</sup> and with Slovakia – amended in 2013<sup>9</sup>, or via concluding the new tax treaties – as it took place in case of the PL-CZ in 2011.<sup>10</sup> It is worth to mention that after Poland joined the OECD, not only DTCs with the Czech Rep., Hungary and Slovakia were amended or replaced by the new tax treaties, also other tax treaties concluded by Poland with the other OECD MS and non-OECD MS: Austria, Belgium, Denmark, Iceland, Luxembourg, Norway, South Korea, Switzerland and the US were renegotiated. Moreover, due to the growth of tax avoidance practices with some EU MS, Poland changed some neuralgic provisions in the tax treaties in force (i.e. immovable property clause in PL-SK DTC, complex exchange of tax information clauses based on the current wording of Article 26 OECD MC, overriding the banking secrecy (Article 26 (5) of the OECD MC) in DTCs with the Czech Republic and Slovakia, *switch-over* clause provided in Article 23A(4) of the OECD Model in DTCs with Luxembourg and Slovakia and limitation of benefits clause (LOB clauses) which start to be present in some recently signed DTCs or changed *via* the amending protocols, including DTCs with Belgium, India, Israel, Saudi Arabia, South Korea, Sweden, United Arab Emirates, Slovakia.

---

<sup>8</sup> The PL-H DTC was signed before both countries joined the OECD. However, the amending protocol to the treaty signed on June 2000 changed the allocation rule of taxing rights between the contracting states with respect to pensions (Art. 18). Before the change, the PL-H DTC followed the OECD Model's recommendations (exclusive right to tax attributed to the country of residence of the recipient). The amending protocol introduced the rule clearly based on the UN Model's recommendations: pensions paid within the social security scheme are taxable only in the source state.

<sup>9</sup> Protocol, signed on 1st August 2013, between the Republic of Poland and the Slovak Republic amending the Agreement between the Republic of Poland and the Slovak Republic with respect to taxes on income and on capital, signed at Warsaw on the 18<sup>th</sup> August 1994.

<sup>10</sup> Agreement between the Republic of Poland and the Czech Republic for the avoidance of double taxation and for the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, signed in Warsaw on 13<sup>th</sup> September 2011.

## 2. DIVIDEND TAXATION IN DTCs BETWEEN POLAND AND THE CZECH REP., HUNGARY AND SLOVAKIA

In general dividend taxation in DTCs concluded by Poland with the Czech Rep., Hungary and Slovakia is based on the provisions of Art. 10 (1) and (2) of the OECD Model. However, DTCs with the Czech Rep. and Hungary provide single reduced rate of withholding tax on dividends (5% PL-CZ DTC and 10% PL-H DTC). Contrary the DTC between Poland and Slovakia – before the amending protocol was signed in 2013 – followed the OECD Model's recommendations. It reduced the rates of withholding tax on dividends up to 5% (interoperate dividend payments) and 15% (all other cases). The amending protocol provides: zero rate applicable to dividends received by a company (other than a partnership) who is a **beneficial owner** of such payments which **holds directly at least 10%** of the capital of the company paying the dividends on the date the dividends are paid and has done so or will have done so for uninterrupted **24-months period** in which that date falls (participation exemption – PS Directive). Same provision was adopted in DTCs recently concluded or changed via amending protocols with some EU and EEA MS: i.e. Cyprus, Denmark, Ireland, Luxembourg, Malta, Norway, Switzerland and the UK (minimum holding requirement might be different depending on the treaty in question).<sup>11</sup>

## 3. INTEREST TAXATION IN DTCs BETWEEN POLAND AND THE CZECH REP., HUNGARY AND SLOVAKIA

DTCs concluded by Poland with Czechia, Hungary and Slovakia follow also the OECD Model's provisions in respect to the elimination of double taxation of interest. However the recommended reduced rate of withholding tax is lower – 5%, except DTC with Hungary where is the same as in the OECD MC<sup>12</sup>.

One of the constant feature of the Polish treaty practice is the presence in many DTCs, including treaties with Czechia, Hungary and Slovakia of

<sup>11</sup> See: M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial owner) w międzynarodowym prawie podatkowym*, LEX a Wolters Kluwer SA, Warszawa 2015, pp. 286–292.

<sup>12</sup> For example: DTC between Poland and Georgia reduces the withholding tax rate on interest up to 8%, while some DTCs fix the minimum withholding tax rate at the level not exceeding 12% (DTCs with Egypt and Tunisia) or 15% (DTCs with Chile and Uruguay).

a special provisions granting the exemption from taxation at source of certain categories of interest. This provision is not based either on the OECD or on the UN Models. Such exemption usually applies to interest paid to / or by / or guaranteed by/ the government of the other contracting state, including any political subdivision or local authority thereof, the central bank or any financial institution owned or controlled by that government. Some DTCs, including tax treaty with the Czech Republic extend the scope of this exemption to interest on any loan or credit of whatever kind granted by a bank. Similar provision is present in Poland's DTCs with Austria, Belgium, Denmark, Ireland, Finland, Germany, Norway and the UK.<sup>13</sup>

#### 4. ROYALTIES TAXATION IN DTCs CONCLUDED BY POLAND WITH THE CZECH REP., HUNGARY AND SLOVAKIA

Polish tax treaty practice follows the UN Model in respect to elimination of double taxation of royalty payments. The UN Model does not provide any recommendations with respect to maximum withholding tax rates. As a rule, DTCs reduced the withholding tax rates on royalties up to 10% or 5%. This is also the case of DTCs concluded by Poland with the Czech Rep. (10%), Hungary (10%) and Slovakia (5%).

DTCs concluded by Poland, including DTCs with the Czech Rep., Hungary and Slovakia, follow also the UN Model recommendations with respect to the definition of royalties. Article 12(3) of the UN Model broadens the scope of the term "royalties" on payments of any kind received as a consideration for the use or right to use **films or tapes used for radio and TV broadcasting** and on payments for the use and or right to use **industrial, commercial and scientific equipment (leasing of equipment)**. This typical UN Model provision is present in more than 80% of DTCs concluded by Poland, and it creates a lot of practical issues I will discuss later. Moreover, the protocol amending the PL-SK DTC broaden behind the UN Model's definition of royalties. This term as used in the PL-SK DTC covers payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, **any copyright** (encompassing literary, artistic or

<sup>13</sup> See also: Z. Kukulski, *Klauzula zwalniająca odsetki w związku z pożyczką udzieloną przez bank zagraniczny w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, Nr 2, pp. 49–68.

scientific work including cinematograph films and films or tapes for television or radio broadcasting). It is clearly visible that it is not a closed catalogue, as recommended by the UN Model, but the exemplification only.

## 5. THE APPLICATION OF DTCs CONCLUDED BY POLAND WITH THE CZECH REP., HUNGARY AND SLOVAKIA – RECENT DEVELOPMENTS

### 5.1. Taxation of profits distributed by a joint-stock partnership established in Poland to its Slovak shareholder (komanditná spoločnosť)

Until the 31<sup>st</sup> December 2013, joint-stock partnerships incorporated and registered in Poland were fiscal transparent entities. Profits distributed to their shareholders were taxable in their hands only. Before Poland changed its CIT regime issues related with the proper qualification for taxation purposes of profit distribution made by a joint-stock partnerships to their shareholder created a lot of practical problems.

In the case I SA/Po 1268/15 of 28 August 2015, the Regional Administrative Court in Poznań<sup>14</sup> during the reconsideration of the case has decided that in the light of the CITA provisions in force at the time of the case, Slovak shareholding in a Polish joint-stock partnership constituted a P.E. within the meaning of Article 5(1) of the PL-SK DTC. This issue was decided by the Supreme Administrative Court in a similar case of 17 May 2013 (II FSK 1894/11) on the basis of the DTC between Poland and Cyprus.<sup>15</sup> According to the Court, the concept of the P.E. contained in Art. 5(1) and 5 (2) of the PL-SK DTC is broad enough to cover different organizational forms of conducting business activity as well as different manifestations of such activity. This abstractive concept of international tax law makes possible the proper allocation of taxing rights between two contracting states with respect to business income and as such does not lead to the establishing any new entity (taxpayer) in a source state.

Joint-stock partnership applying for an individual tax ruling argued with tax authorities whether it should act as a withholding agent with

<sup>14</sup> Judgment of the Regional Administrative Court in Poznań I SA/Po 1268/15 of 28 August 2015, [http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/ugu00/wsa,I-SA-Po-1268-15,podatek\\_dochodowy\\_od\\_osob\\_prawnych\\_interpretacje\\_podatkowe/4/](http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/ugu00/wsa,I-SA-Po-1268-15,podatek_dochodowy_od_osob_prawnych_interpretacje_podatkowe/4/) (access on: 17.10.2016).

<sup>15</sup> Judgment of the Supreme Administrative Court II FSK 1894/11 of 17th May 2013, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F5E9E647DA> (access on: 17.10.2016).

respect to dividend distribution made to its Slovak shareholder (limited partnership – **komanditná spoločnosť**). In applicant's opinion, such profits (called according to the Code of Commercial Companies – dividend) could not be classified for taxation purposes as dividends (within the meaning of Article 10 (3) of the PL-SK DTC) or even as business profits (within the meaning of Article 7 of the PL-SLO DTC). It should be rather regarded as "other income" within the meaning of Article 22 of the PL-SK DTC. Therefore Polish joint-stock partnership – due to the fact of being a **fiscal transparent entity** – was not obliged to act as a withholding agent and collect a tax on dividends, because such income was exclusively taxable in the country of shareholder's residence. In order to sustain its point of views, the applicant claimed that according to the wording of Article 10(3) of the PL-SK DTC the term "dividend" means income from shares as well as income from other corporate rights which was subject to the same taxation treatment as income from shares by the tax law of the State of which the company making the profit distribution.

Moreover, the applicant argued also that such profits cannot be classified also for taxation purposes as business income from sources located within the territory of Poland, due to the fact that shareholding as such and participation in joint-stock partnership's profits could not be regarded as conducting of business activity in Poland, which is a **crucial element** of the concept of P.E. Similar position was adopted by the Supreme Administrative Court in resolution II FPS 1/11 of 16.01.2012.<sup>16</sup>

The Regional Administrative Court dismissed the complaint argumentation and sustained the contrary position presented by tax authorities.

In the case I SA/Po 1127/14 of 27 May 2015, the Regional Administrative Court in Poznań<sup>17</sup> upheld the taxpayer's position and decided that – in the light of the CITA in force since 1<sup>st</sup> January 2014 – dividend payment made from the future profits by a joint-stock partnership to its Slovak shareholder (limited partnership – **komanditná spoločnosť**) is taxable at source at the rate of 5% as provided in Article 10(2) of the PL-SK DTC. Therefore there is no doubts that a joint-stock partnership incorporated and registered in Poland, having since that date the status of CIT-payer must fulfill its

<sup>16</sup> Resolution of the Supreme Administrative Court II FPS 1/11 of 16.01.2012, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3447C0D267> (access on: 17.10.2016).

<sup>17</sup> Judgment of the Regional Administrative Court in Poznań I SA/Po 1127/14 of 27 May 2015, [http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-po-1127-14/podatek\\_dochodowy\\_od\\_osob\\_prawnych\\_interpretacje\\_podatkowe/1a852e4.html](http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-po-1127-14/podatek_dochodowy_od_osob_prawnych_interpretacje_podatkowe/1a852e4.html) (access on: 17.10.2016).

withholding agent's duties. The dispute in this case concerned a different issue than a proper income qualification for taxation purposes (transitional periods of application of the CIT regime to joint-stock partnerships).

## 5.2. Royalty payments and problems related with proper income qualification for taxation purposes

Broad definition of royalties, based on Article 12(3) of the UN Model, leads also to many practical issues related to the proper application of DTCs concluded by Poland with the Czech Rep., Hungary and Slovakia.

In case I SA/Po 1264/00 of 21<sup>st</sup> August 2001 the Supreme Administrative Court in Poznań<sup>18</sup> dismissing taxpayer's complain, has decided that **fees** paid for the guarantee services for the **purely technical assistance or consultancy services** provided by engineers, attorneys and accountants constitute royalty payments within the meaning of Polish domestic tax law and therefore Article 12(1) and (2) of the PL-H DTC shall apply. According to the Court, "know-how" is the information concerning the way of production not covered by patents or license agreement because of its non-inventive nature. This term covers also technical knowledge and special properties discovered by a producer as the result of scientific research carried on independently from the competitors and not disclosed for public. Moreover, it is considered that know-how provider is obliged neither to performance any active role in the course of application of the available formula nor to guarantee positive results of its application.

It is also worth to mention that neither PL-H DTC nor PL-SK DTC contain the furnishing of services provision – as recommended by Article 5(3) letter b) of the UN Model, otherwise different qualification of such fees – as business income – for taxation purposes might be possible. This provision is present only in Article 5(3)(b) the PL-CZ DTC. It provides that the term "permanent establishment" also encompasses the furnishing of services, including consultancy or managerial services, by an enterprise of a Contracting State or through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where activities of that nature continue in the territory of the other Contracting State for

---

<sup>18</sup> Judgment of the Supreme Administrative Court in Poznań I SA/Po 1264/00 of 21<sup>st</sup> August 2001, [http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/ukrre/nsa,I-SA-Po-1264-00,podatki\\_i\\_inne\\_swiadczenia\\_pieniezne\\_do\\_ktorych\\_maja\\_zastosowanie\\_przepisy\\_ordynacji\\_podatkowej/](http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/ukrre/nsa,I-SA-Po-1264-00,podatki_i_inne_swiadczenia_pieniezne_do_ktorych_maja_zastosowanie_przepisy_ordynacji_podatkowej/) (access on: 17.10.2016).



a period or periods **exceeding** in the aggregate six months within **any** twelve month period.<sup>19</sup>

In DTCs concluded by Poland with the Czech Rep., Hungary and Slovakia, the term “royalties” covers also consideration for the use or for the right to use of industrial equipment (leasing of equipment), as recommended by Article 12(3) of the UN Model.

In case II FSK 816/12 of 13<sup>th</sup> March 2014, the Supreme Administrative Court in Warsaw<sup>20</sup> upheld the complain of the Slovak non-resident taxpayer involved in sale and leasing of rail wagons and spare parts to Polish contactors. The Court decided that the term “industrial equipment” is not defined in the DTC in question, however according to Article 3(2) of that treaty (terms not defined) it should have the meaning it has at the time under the domestic law of the State to which the treaty applies. Article 21(1)(1) of the CITA *expressis verbis* covers consideration for the use of means of transport as royalty payments.

Similar issues were decided by the Regional Administrative Court in Warsaw in case III SA/Wa 3346/14 of 9<sup>th</sup> June 2015<sup>21</sup> where the Court also sustained taxpayer’s complain. In the Court’s view, definition of “royalties” contained in DTCs concluded by Poland with Germany, the UK and the Czech Rep., does not cover *expressis verbis* consideration for the use or for the right to use computer programs, but payments of **any kind** received as a consideration for the use or the right to use **any copyrights** of literary, artistic or scientific works. Fact that computer program is protected by the copyrights laws in the same manner as literary, artistic or scientific work, does not itself authorize to consider remuneration paid for the use of it as royalties for taxation purposes. Moreover, according to the Polish Copyright Act, computer programs are listed as a separate category of works protected alongside literary, artistic and scientific works.

In that case, Polish resident CIT-payer applying for an individual tax ruling, pointed out that in the core of its business activity purchases computer programs from its foreign partners (including Czech partners).

<sup>19</sup> W. Wijnen, J. de Goede, *The UN Model...*, p. 120; see also: D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, pp. 71–75.

<sup>20</sup> Judgment of the Supreme Administrative Court in Warsaw of 13<sup>th</sup> March 2014, [http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/5ok6g/nsa,II-FSK-816-12,podatek\\_docho-dowy\\_od\\_osob\\_prawnych/](http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/5ok6g/nsa,II-FSK-816-12,podatek_docho-dowy_od_osob_prawnych/) (access on: 17.10.2016).

<sup>21</sup> Judgment of the Regional Administrative Court in Poznań III SA/Wa 3346/14 of 9<sup>th</sup> June 2015, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/40BC93EECC> (access on: 17.10.2016).

According to the license agreement, computer programs are delivered on the electronic carrier and it is not possible to install them on the taxpayer's servers, modify or copy them. Polish taxpayer is allowed to use them solely for its own purposes. However, in order to realize some engineering projects, taxpayer is allowed to share the computer stations where these programs were installed with his business partner for a consideration. Taxpayer's business partner may access these programs only in taxpayer's seat (in fact he has the possibility to use these programs).

Tax authorities disagreed with taxpayer's position. In their point of view, fact that taxpayer may use these programs only for his own use without right to distribute them **does not preclude such payments to be classified for taxation purposes as royalties**. In tax authorities opinion, computer programs are protected in the same manner as any literary, artistic or scientific works, which are mentioned *expressis verbis* in Article 12(3) of PL-CZ DTC. The Court dismissed this argumentation and sustained taxpayer's claims and qualified payments made by the taxpayer as business income. However, in my opinion, the judgment in this case was clearly based on the literary interpretation of Article 12(3) of – *inter alia*– the PL-CZ DTC only and possibly could lead to double taxation if contrary approach (theological interpretation) would have been applied by tax authorities of the other contracting state. In the nearest future, DTCs will face the constant threat caused by the challenges of the digital economy that definitely will affect the application of DTCs<sup>22</sup>.

## CONCLUSIONS

The Czech Rep., Hungary, Poland and Slovakia share similar experience of political and economic transformation initiated in late 80. and early 90. of the last century. Each of these countries due to their membership in the OECD and in the EU had to adopt their domestic tax systems and tax treaty policy to the standards of Western democracies.

The Czech, Hungarian, Polish and Slovak tax treaty network is impressive and constantly developing. Recent trends and challenges elaborated by the OECD influence these countries' tax treaty policy and are visible also in their DTCs. Especially, elimination of double taxation with respect to capital investment income follows the OECD Model. However, some

<sup>22</sup> See: T. Rosembuj, *Taxing Digital*, el Fisco- G.L.E.T.S.L., Barcelona 2015, pp. 30–39.

UN Model's recommendations, especially these aimed on protection of sourced-income taxation (i.e. royalties) have their strong impact on DTCs concluded between Poland and the Czech Rep., Hungary and Slovakia.

Different domestic tax law solutions with respect to fiscal transparency of partnership and recently introduced new approaches into Polish CIT-regime have strong influence on the application of some of DTCs concluded by Poland with some of these countries, especially PL-SK DTC. Before Poland changed its CITA in 2013, hybrid status of Polish joint-stock partnership created many practical problems with the proper qualification for taxation purposes of income distributed by that entity to its foreign shareholders. Same interpretation problems were caused by the broad definition of royalties based on Article 12(3) of the UN Model and adopted in many DTCs concluded by Poland, including tax treaties with the Czech Rep., Hungary and Slovakia. It is hard to decide whether from fiscal interests' perspective is advisable for a DTC to follow the OECD or the UN Model's recommendations especially in case where the economic strength of the two contracting states is at least the same as it is in case of the Czech Rep., Hungary, Poland and Slovakia. It can turn out that in some cases excessive protection of sourced-taxation rights might disturb free movement of capital investments and cause harm for both: taxpayers and contracting states.

## STRESZCZENIE

### OPODATKOWANIE DOCHODÓW Z KAPITAŁÓW PIENIĘŻNYCH W BILATERALNYCH UMOWACH W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA DOCHODU I MAJĄTKU ZAWARTYCH PRZEZ POLSKĘ Z REPUBLIKĄ CZESKĄ, WĘGRAMI I SŁOWACJĄ – OSTATNIE ZMIANY

Artykuł dotyczy opodatkowania dochodów z kapitałów pieniężnych na gruncie bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku zawartych przez Polskę z Republiką Czeską, Węgrami i Słowacją. Autor analizuje w nim wpływ rekomendacji KM OECD i KM ONZ na polską praktykę traktatową w odniesieniu do opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych, w tym w umowach Polski z Republiką Czeską, Węgrami i Słowacją. W ocenie Autora, umowy Polski z tymi państwami łączą rozwiązania oparte na KM OECD jeśli chodzi o eliminację podwójnego opodatkowania dywidend i odsetek oraz na KM ONZ w zakresie należności licencyjnych. Podobieństwo norm rozdzielających roszczenia podatkowe w odniesieniu do tych kategorii przychodów (dochodów) rodzi podobne problemy związane ze stosowaniem tych umów. Problemy te koncentrują się wokół właściwej kwalifikacji prawnej dla

celów opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółkę komandytowo-akcyjną zagranicznym akcjonariuszom zanim Polska zmieniła w 2013 uregulowania w tym zakresie obowiązujące w podatku dochodowym od osób prawnych oraz należności licencyjnych. W przypadku należności licencyjnych, zastosowanie właściwej normy rozdzielającej rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa jest utrudnione ze względu na szeroką, opartą na KM ONZ, definicję „należności licencyjnych. Zarówno jedno jak i drugie zagadnienie dotyczy bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę z Republiką Czeską, Węgrami i Słowacją; Autor ilustruje je analizując najnowsze orzecznictwo polskich sądów administracyjnych.

Michal Radvan\*

## TAXATION OF BUSINESS INCOME IN THE CZECH REPUBLIC

### 1. INTRODUCTION

In the Czech Republic, the personal income tax is regulated together with the corporate income tax by an act called Income Taxes Act (Act no. 586/1992 Sb., as amended).<sup>1</sup> This Act lies down that the objects of taxation are the following types of income (no matter if it is a monetary or a non-monetary income or the income was acquired by exchange):

- Income from dependent activity (employment), incl. emoluments of office-holders (function benefits);

---

\* Vice-dean for foreign and external affairs at the Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic, and Associate Professor of Financial Law at the Department of Financial Law and Economics.

<sup>1</sup> Vide for example I. Pařízková, M. Radvan, [in:] Radvan M. et al., *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*, Brno: Masarykova univerzita et Doplněk, 2008; H. Marková, *Zákon o daních z příjmů. Komentář*, Praha: C.H. Beck, 2007; P. Mrkývka, *Opodatkowanie dochodu w Republice Czeskiej*, [in:] Etel L. (ed.). *Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białystok: Temida2, 2006, pp. 93–128; M. Radvan, *Tax Law as an Independent Branch of Law in Central and Eastern European Countries*, Lex Localis – Journal of Local Self-Government, Maribor, Graz, Trieste, Split: Institute for Local Self-Government and Public Procurement Maribor, 2014, vol. 12, no. 4, pp. 813–827. ISSN 1581-5374. doi:10.4335/12.4.813-827(2014), WoS: 000343688000004; M. Radvan, *System of Tax Law*, [in:] Radvan M. *System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings*. 1, vyd. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015, pp. 18–28. WoS: 000379379800001.

- Income from independent (i.e. business other gainful) activity;
- Capital (property) income;
- Rental (lease) income;
- Other income.

Each of these incomes are described individually in Sections 6–10 of the Income Taxes Act and for each of these incomes it is necessary to calculate so called partial tax base and at the end every taxpayer must calculate these partial tax bases together to get the tax base.

In the following text I would like to point out the income tax paid by entrepreneurs in the Czechia and deal with the construction of the tax and especially the tax base. Entrepreneurs have a possibility to use so called lump sum expenses. The main goal of the article is to confirm or disprove the hypothesis that these lump sum expenses are extremely high compared to other countries. It will be necessary to describe legal regulation in this area *de lege lata* and to define strengths and weaknesses of up-to-date regulation. At the end I will try to draft proposals *de lege ferenda*. I dealt with this topic in my previous research several times,<sup>2</sup> and I am using the text from these publications in this paper, too. There is no adequate scientific literature in this area available in the Czech Republic.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> M. Radvan, *Czech Tax Law*, 3<sup>rd</sup> ed. Brno: Masarykova univerzita, 2010, pp. 12–19; M. Radvan, *Lump Sum Expenses and Their Impact on Public Budgets in the Czech Republic*, [in:] *Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы*, Voronezh: Izdatelstvo Voronezskogo gosudarstvennogo univesiteta, 2011, pp. 37–42; M. Radvan, *S dokladem, nebo bez?*, [in:] *Dny práva 2012 – Days of Law 2012*; X. Část, *Veřejná finanční činnost – právní a ekonomické aspekty*, Brno: Masarykova univerzita, 2013, pp. 2272–2279; M. Radvan, *Income Taxation of Entrepreneurs in the Czech Republic. Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem*, Warszawa: Akademia Leona Koźmińskiego, 2013, vol. 5, no. 1. ISSN 2080-1084. doi:10.7206/kp.2080-1084.17, pp. 301–313. M. Radvan, P. Mrkývka, *The role of tax law jurisprudence*, [in:] Gliniecka J., Drywa A., Juchniewicz E., Sowiński T., *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku – The financial law towards challenges of the XXI century*, Warszawa: CeDeWu, 2015, pp. 429–436.

<sup>3</sup> With the exemption of R. Boháč, *Paušální uplatňování daňových výdajů jako nástroj řešení hospodářské krize*, [in:] Papoušková Z. et al., *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*, Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého v Olomouci, 2010.

## 2. TAXPAYERS

There are two types of taxpayers liable to personal income tax:

- 1) Tax residents – natural persons with a residential address in the Czech Republic or individuals who usually stay in the Czech Republic (it means for at least 183 days in the relevant calendar year, either continuously or intermittently); these persons are liable to tax on income arising from sources in both the Czech Republic and abroad;
- 2) Tax non-residents – natural persons not mentioned above as tax residents, student from abroad or patients staying in the Czech Republic for the purpose of medical treatment; they are liable to tax on incomes arising only from sources in the Czech Republic.

## 3. OBJECT OF TAXATION

The object of taxation in case of business incomes is rather wide including incomes from agriculture production, forestry and fish farming, income from business (trade) and other commercial activities (for example experts, interpreters, arbitrators, bankruptcy trustees, etc.), i.e. all types of business according to Czech civil law. Moreover, shares of partners in profits of a general partnership and general partners' shares in profits of a limited partnership are taxed as incomes from independent activity, too. There are several possible incomes with no need of official registration or announcement to the public administration of such activities, such as the income from the use or provision of industrial or other intellectual property and from copyright, income from pursuit of an independent profession, and income from rent of business property; these incomes are taxed together with other incomes from independent (business) activity.

## 4. TAX BASE

Partial tax base from independent activity is created by the all above mentioned incomes reduced by the expenses incurred to generate, assure and maintain income specified in Section 24 of the Income Tax Act. If the taxpayer does not have enough expenses, he may claim **lump sum expenses**:

- 80% of the income from agricultural production, forestry and fish farming and from handicraft industry;

- 60% of the income from other industry and trades;
- 40% of the income from other business (for example lawyers, doctors, etc.) and other incomes like incomes from intellectual property, etc.;
- 30% of the income from rents of business property.

Lumps sum expenses, if used, include all the expenses of the taxpayer. In this case the taxpayer must keep an evidence of all his incomes. There is not a word on the evidence of expenditures, but in my opinion it must be kept as well because of the duty set in Section 7a of the Income Tax Act or in the Accounting Act.

The main problem of lump sum expenses is connected with their rate. At the beginning of the efficiency of the Income Tax Act (taxable period 1993) the rate of lump sum expenses was relatively low:

Table 1: Lump Sum Expenses Rates<sup>a</sup>

Type of Income	by 2004 [%]	2005–2008 [%]	2009 [%]	2010	2011–nowadays [%]
Income from agricultural production, forestry and fish farming	50	80	80	80	80
Income from handicraft industry	25	60	80	80	80
Income from other industry and trades	25	40	60	40	60
Income from other business	25	40	60	40	40
Incomes from intellectual property	30	40	60	40	40
Other incomes	25	40	60	40	40
Rental Incomes	20	30	30	30	30

<sup>a</sup> R. Boháč, *Paušální uplatňování daňových výdajů jako nástroj řešení hospodářské krize*, [in:] Papoušková, Z. et al., *Finanční věda a finanční právo v prostředí hospodářské krize*, Olomouc: Vydavatelství Univerzity Palackého v Olomouci, 2010, p. 142.

At the explanatory report to the Income Tax Act we can read that the main purposes of the lump sum expenses are practical aspects and



administrative simplification, not the tax relief.<sup>4</sup> May be it could be right by the taxable period of 2004, but later the lump sum expenses have started to be more political than economic question and nowadays it is real tax relief for many taxpayers.

Even there were several amendments limiting the usage and the benefits of lump sum expenses, this institute is still overused and sometimes even misused. For example me as author of the textbook: I have no real expenses, but I have to tax only 60% of my income. Of course we can mention here many similar cases, where real expenses are far from the lump sum expenses. *De lege lata*, lump sum expenses can be used only if the maximum value of lump sum expenses does not exceed:

- 1.600.000 CZK in case of incomes from agricultural production, forestry and fish farming and from handicraft industry;
- 1.200.000 CZK in case of incomes from other industry and trades;
- 800.000 CZK in case of incomes from other business and other incomes like incomes from intellectual property, etc.;
- 600.000 CZK in case of incomes from rents of business property.

To be honest, this limitation is not applied in practice very often as small businessmen usually do not reach the income higher than 2 billion CZK. At least officially, because until November 2016<sup>5</sup> there is no existence of a duty to issue tax bills in the Czechia.<sup>6</sup> There is no legal obligation to issue a tax bill, unless the customer asks for one. But who really needs a tax bill for tax reasons? Employed persons have no possibility to deduct their expenses while calculating the tax and self-employed persons are usually using lump sum expenses and that is why they do not ask for tax bills, too. This practice leads to illegal reduction of taxable incomes and in the end to lower tax revenue. And unfortunately where is no plaintiff, there is no judge.

The other possibility to avoid the limitation of income is to use the spouse or children as the cooperative person(s).

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> For details on Electronic Revenue Registry see M. Radvan, J. Kappel, *Electronic Revenue Registry in the Czech Republic*, LeXonomica – Revija za pravo in ekonomijo, Journal of Law and Economics, Maribor: Univerza v Mariboru, 2015, vol. 7, no. 2, pp. 139–159. ISSN 1855-7147. doi:10.18690/18557147.7.2.139-159(2015).

<sup>6</sup> M. Radvan, *S dokladem, nebo bez?*, [in:] *Dny práva 2012 – Days of Law 2012*, X. Část, *Veřejná finanční činnost – právní a ekonomické aspekty*, Brno: Masarykova univerzita, 2013, pp. 2272–2279.

Another limitation of lump sum expenses states that if the sum of partial tax bases where the lump sum expenses were applied (i.e. possibly income from independent activity and rental income) is higher than the sum of the other partial tax bases, it is not possible to apply tax reduction for a spouse living with the taxpayer in one household and tax preferences for children. In practice, it is quite easy to avoid this rule, especially if the taxpayer is employed in the same time, because of the construction of the partial tax base from dependent activity (gross wage + 34% of the gross wage as sums of social security insurance premium, contribution to the state employment policy and general health insurance premium that must be paid by the employer<sup>7</sup>). The other possibility is to use the spouse or children as the cooperative person(s) – they can use their own basic tax reduction instead.

In fact, the limitation of lump sum expenses impact on those businessmen who are single, childless, or if their spouse is on maternity leave. Moreover, these exemptions are creating several possible and legal, but different tax duties, and the taxpayer is forced to calculate the tax several times in different ways to find the best (i.e. lowest) tax duty.

As a problem I find different rates of lump sum expenses for different types of incomes, too. Let's have a look at two handicraft industries: mason and in-keeper. Mason sometimes has almost no real expenses; he is coming to the working place, where building material is prepared, bought by the investor. He needs just bricklayer tools (not very expensive and possible to use for a long time), working clothes, he may come by car ... What else? On the other hand in-keeper is paying rent, must buy all the products he is selling, etc.; his margin is usually at about 20%. It means that in case of in-keeper the lump sum expenses are set correctly, but the mason can save a lot of money while his tax is unfairly low. And we can give here many similar examples like car mechanics, chimney sweepers, plumbers, etc.

The above mentioned benefits of lump sum expenses are causing in other problem, in the Czechia known as Svarcsystem, what is the topic for the part on Taxation of Employment Income.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> See part on Taxation of Employment Income.

<sup>8</sup> See also M. Radvan, *Income Taxation of Entrepreneurs in the Czech Republic. Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem*, Warszawa: Akademia Leona Koźmińskiego, 2013, vol. 5, no. 1. ISSN 2080-1084. doi:10.7206/kp.2080-1084.17, pp. 301–313.

I believe the number of entrepreneurs using lump sum expenses should be limited. There are several ways.<sup>9</sup>

- 1) An obligation to issue tax bills every time entrepreneur receives money for goods or services would lead to higher taxable incomes and higher expenditures shown in the accounting books;
- 2) The lump sum expenses should be lower in general and the maximum rate I can imagine to be effective for state is 50%;
- 3) There should be more differences between the types of incomes. There are many types of industries, but they all are defined and described in the appendix to the Trades Licensing Act<sup>10</sup>;
- 4) The lump sum expenses should be used only by those who are not the VAT payers. The VAT payer has a duty to keep accounting books and the reason for lump sum expenses using (lower requirements for the bookkeeping) is limited;

Every taxpayer using lump sum expenses should have at least one employee. This would lead to the reduction of so called Svarcsystem (even to reduce Svarcsystem only we only need more precious control of respective authorities) and to higher rate of employment.

## 5. TAX RATE

The basic tax rate is percentual of 15 % calculated from the reduced tax base.<sup>11</sup> Since 2013 so called special solidary surcharge is introduced. The base of this surcharge is computed as a positive difference between the sum of income included in the partial tax base from employment and in the partial tax base from independent activity and the average salary according to the Social Security Act multiplied by 48. The rate of this special surcharge is 7% from this base. It means that even the official personal income tax rate is percentual linear, on fact it is progressive taxation and it should be clearly stated in the act as one of the basic information for the taxpayers.

---

<sup>9</sup> Ibid.

<sup>10</sup> Act no. 455/1990 Sb., as amended.

<sup>11</sup> See below the definition of the reduced tax rate.

## 6. CORRECTION COMPONENTS

There are several **incomes** generally **not liable to personal income tax**. In case of business incomes, the income in the amount which the Czech Republic is bound to settle as satisfaction accorded by the European Court for Human Rights could be mentioned.<sup>12</sup>

Even though some other incomes are liable to tax, the taxpayer can use general **tax exemption** (they can be tax-exempt). There are a large number of exemptions, but no special exemptions only for business incomes.<sup>13</sup>

The tax base shall be reduced by so called **tax allowances** to get modified (reduced) tax base:

- The value of gifts donated for charitable purpose<sup>14</sup> in case that the total value of gifts in the taxable periods does not exceed 2% of the tax base or 1.000 CZK and the total maximum allowable deduction is 15% of the tax base;
- Sum paid by taxpayer paying contributions to the state-contributory supplementary pension insurance scheme within the taxable period reduced by 12.000 CZK; the maximum amount is 12.000 CZK in one taxable period;
- Sum paid by taxpayer paying private life insurance premiums within the taxable period; the maximum amount is 12.000 CZK in one taxable period;
- The amount equal to the interest paid in the taxable period on a mortgage/loan;
- Remunerations for exams verifying the result of continuing education up to 10.000 CZK.

Besides tax allowances, the taxpayer can use **items deductible from the tax base**<sup>15</sup> to reduce his tax base, too. The most important item deductible from the tax base is a tax loss which was recorded and assessed in five previous taxable periods. There is two other important deductible items:

- 100% (or even 110%) of costs for research and development;
- Limited cost for professional training of students.

<sup>12</sup> For detailed information see Section 3(4) Income Taxes Act.

<sup>13</sup> For the whole list of exemptions see Section Income Taxes Act, and other provisions concerning tax exemption in this act, for example Section 10(3).

<sup>14</sup> For details see Section 15 (1) Income Taxes Act.

<sup>15</sup> For details see section 34 Income Taxes Act.

The tax can be reduced by the **tax reductions**. The following amounts are valid per year:

- 24.840 CZK for each taxpayer (so called basic tax reduction);
- 24.840 CZK for a spouse living with the taxpayer in one household (but the spouse's own income may not exceed 68.000 CZK in the taxable period), if the spouse is the holder of ZTP/P card, the amount is double;
- 2.520 CZK for the beneficiary of a disability pension (1<sup>st</sup> and 2<sup>nd</sup> grade of disability);
- 5.040 CZK for the beneficiary of a disability pension (3<sup>rd</sup> grade of disability);
- 16.140 CZK for the ZTP/P card holder (very handicapped person with a guide);
- 4.020 CZK for the student up to 26 years or Ph.D. student up to 28 years.

Other tax reductions can be used if the taxpayer employs disabled employees – 18.000 CZK for every disabled employee, and 60.000 CZK for every severely disabled employee. For each child in the kindergarten, the taxpayer can reduce his tax up to the costs paid to the kindergarten (max. limit is the minimum wage).

People with children living in their household have right to use so called **tax preferences for children**. For the first child one parent can deduct as the tax reduction an amount of 13.404 CZK in a year. For the second child the amount is 17.004 CZK and for the third and any other child 20.604 CZK. If the tax after this reduction would be in minus, the tax preference is divided into two parts: tax reduction up to zero tax and tax bonus. If the taxpayer is economically active, the **tax bonus** (up to 60.300 CZK) should be paid him back, i.e. s/he “receives taxes from state”!

Here is the formula how to calculate the tax duty:

Partial tax base § 6

+ **Partial tax base § 7**

+ Partial tax base § 8

+ Partial tax base § 9

+ Partial tax base § 10

Tax base

- Tax allowances and items deductible from the tax base

Modified tax base (rounded down to whole hundreds)

Tax brutto I (15% of the tax base + possible 7% as special solidary surcharge)

- Tax reductions

Tax brutto II  $\geq 0$

- Tax preferences for children

Tax netto / Tax bonus

- / + Advance tax payments / Tax bonuses

After payment / Over payment

To conclude *de lege lata* regulation of correction components, the system is relatively complicated; it is more political and economic or legal issue. At least, the negative tax (tax bonus) should be abolished.

## 7. TAX ADMINISTRATION

The **tax administrator** of personal income tax in general is the Financial Office determined by the residential address of the taxpayer. The taxpayer must submit his **tax return** before 1 April following expiry of the taxable period. If the tax return is prepared and submitted by the tax advisor or barrister, the tax return shall be filed latest six months following expiry of the taxable period (1 July) but before unextended due date expires (1 April), a power of attorney authorizing such representation must be submitted. In the tax return the taxpayer must state all necessary information relevant to the control of his tax duty and he himself must calculate the tax.

The tax must be **paid** within the same period, but there is a duty to pay advance payments. No tax advances are paid by taxpayers whose last known tax liability did not exceed 30,000 CZK and in some cases, if the taxpayer has incomes from dependent activity. In other cases the taxpayer is obliged to pay advance payments and their amount and frequency depends on the last known tax liability:

- Taxpayer with the last known tax liability between 30.000 CZK and 150.000 CZK must pay two advances in the amount of 40% by 15 June and 15 December;
- Taxpayer with the last known tax liability over 150.000 CZK must pay four advances in the amount of 25% by 15 March, 15 June, 15 September and 15 December.

The **revenue** from personal income tax is distributed between municipal budget, region budget and state budget.

## 8. CONCLUSION

As we can see, the legal regulation of taxation of business incomes in the Czech Republic is not perfect, and there are many issues to be amended. But it is necessary to add that taxes, and especially income taxes, are really very political issue. Regardless of this fact, I would propose to limit the number of partial tax bases. I do believe that three is enough:

- 1) Income from dependent activity (employment);
- 2) Income from independent (i.e. business other gainful) activity incl. rental income;
- 3) Other incomes incl. capital income.

Unfortunately, the hypothesis that the lump sum expenses in Czechia are extremely high compared to other countries was confirmed. I believe the number of entrepreneurs using lump sum expenses should be limited and above there are mentioned several ways how to do it (lower lump sum expenses, differences between the types of income, applicable only for non VAT payers, condition to have at least one employee). Czechia must immediately apply Electronic Revenue Registry for all taxpayers and an obligation to issue tax bills. The tax rate must be fairly stated as percentual progressive. The number of correction components, especially exemptions, must be much lower and applicable for all taxpayers, i.e. not connected with the possibilities to apply lump sum expenses what force taxpayers to calculate the tax several times to optimize their tax duty. Then the tax administration is cheap and effective, and the costs of taxpayers to pay their taxes are lower, too. Remember that tax administration and taxpayers have the same task: to pay taxes in time and according to law.

## STRESZCZENIE

OPODATKOWANIE DOCHODU Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ  
W REPUBLICIE CZESKIEJ

W tekście wskazuje się na podatek dochodowy płacony przez przedsiębiorców w Republice Czeskiej i zajmuje się konstrukcją podatku, a zwłaszcza podstawy opodatkowania. Przedsiębiorcy mają możliwość korzystania z tak zwanych kosztów ryczałtowych. Głównym celem artykułu jest potwierdzenie lub obalenie hipotezy, że te ryczałtowe wydatki są bardzo wysokie w porównaniu do innych krajów. Artykuł opisuje i analizuje prawne uregulowania w tym obszarze *de lege lata* i definiuje mocne i słabe strony aktualnego rozporządzenia. Na koniec proponowane są propozycje *de lege ferenda*.





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. Główska, *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. Główska, *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 jeřliby 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 osiągnanych 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.



Edgar Drozdowski\*

## INDYWIDUALNE INTERPRETACJE PRZEPISÓW PODATKOWYCH – PROBLEMY NATURY PRAWNOKONSTYTYWNEJ I PRAKSEOLOGICZNEJ

### 1. CEL ARTYKUŁU

Zalety indywidualnych interpretacji podatkowych są powszechnie znane i zostały bogato opisane w literaturze. Ich krytyka dotyczyła w większości niefortunnych rozstrzygnięć legislacyjnych, a nie samej instytucji interpretacji indywidualnych. Wraz z wejściem w życie rozwiązań w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czy nadużycia prawa w podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, a także dalszej centralizacji indywidualnych interpretacji podatkowych w ramach projektowanej reformy Krajowej Administracji Skarbowej ich rola ulegnie istotnej zmianie. Jest to więc dobry czas na krytyczne podsumowanie dotychczasowego funkcjonowania tej instytucji.

Celem artykułu jest po pierwsze wskazanie na wątpliwości natury konstytucyjnej co do zgodności instytucji interpretacji indywidualnych z art. 7, 32, 84, i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia

---

\* Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016, poz. 846.

1997r.<sup>2</sup> (dalej Konstytucja RP). Po drugie wykazanie negatywnego wpływu instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych na działalność administracji podatkowej i sądownictwa administracyjnego, ze szczególnym uwzględnieniem Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA).

Tym samym rozważania autora w mniejszym stopniu będą się koncentrowały na drobiazgowej analizie przepisów dotyczących indywidualnych interpretacji, a w większym stopniu zestawieniu istoty tej instytucji z unormowaniami Konstytucji RP oraz wpływie tej instytucji na administrację podatkową i sądownictwo.

## 2. WĄTPLIWOŚCI NATURY KONSTYTUCYJNEJ

Podstawową wątpliwością natury konstytucyjnej związaną z instytucją indywidualnych interpretacji jest możliwość wystąpienia sytuacji, w której na podatników znajdujących się w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym nałożone zostaną różne obowiązki podatkowe. Tego typu sytuacja jest modelowo wpisana w formułę indywidualnych interpretacji podatkowych, których podstawą jest funkcja ochronna. Jest ona bowiem niezbędna jedynie w sytuacji, gdy organy podatkowe zaczną stosować różną wykładnię prawa podatkowego od tej, która została ustalona w wydanej podatnikowi indywidualnej interpretacji. Tego typu sytuacja natychmiast rodzi pytanie o zgodność takiej regulacji z art. 7, 32, 84 i 217 Konstytucji RP.

Obciążenia podatkowe nakłada się tylko na te podmioty, u których wystąpi prawnopodatkowy stan faktyczny określony w ustawie. Sytuacja, w której niektóre podmioty zostają zwolnione z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (art. 14m § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dalej Ordynacja Podatkowa<sup>3</sup>) skłania do refleksji nad zgodnością z art. 32, 84 i 217 Konstytucji RP<sup>4</sup>. Indywidualne interpretacje podatkowe pozwalają

<sup>2</sup> Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 wraz z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz.U. 2015 r., poz. 613 wraz z późn. zm.

<sup>4</sup> R. Mastalski, *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” nr 2, 2005; E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski i in. (red.) *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005; E. Ruśkowski, J. Salachna, *Problemy konstrukcji i stosowania przepisów*

więc na różnicowanie obciążania podatkowego w zależności od interpretacji przedstawionej przez ten sam organ. Ponadto, indywidualne interpretacje gwarantują uprawnienia, których nie mają podatnicy znajdujący się w tych samym prawnopodatkowym stanie faktycznym jak m.in. zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku do końca okresu rozliczania podatków (odpowiednio rocznego, kwartalnego, miesięcznego), niewszczywanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, umarzanie postępowań wszczętych w tych sprawach, nienaliczanie odsetek za zwłokę czy tzw. milczącą interpretację podatkową. Pozostaje postawić pytanie czy sam fakt zwrócenia się o wydanie interpretacji podatkowej uzasadnia takie różnicowanie? Czy środki stosowane celem spełnienia postulatów pewności prawa są w tym wypadku proporcjonalne?

Zestawienie instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych z art. 32 i 84 Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że nie spełnia ona kryteriów równości i powszechności kształtujących ideę sprawiedliwości podatkowej<sup>5</sup>. Nie spełnia ona również kryteriów wyznaczonych przez art. 217 Konstytucji RP, z którego funkcji gwarancyjnej wynika zasada jednej i jedynej kwoty podatku dla podatników znajdujących się w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym<sup>6</sup>.

W ten sposób minister właściwy ds. finansów publicznych (dalej Minister Finansów) lub inny organ upoważniony ustawowo do wydawania interpretacji podatkowych, a w przypadku interpretacji milczącej nawet sam podatnik może znaleźć się w roli nie tylko organu stosującego prawo, lecz także organu je tworzącego<sup>7</sup>. Należy uczciwie przyznać, że jest to zarzut, który można postawić zarówno instytucji indywidualnych, jak i ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Niemniej jednak instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych przyznaje Ministrowi Finansów kompetencję, w którą Konstytucja RP nie wyposaża nawet ustawodawcy – tj. potencjalną możliwość różnicowania obciążeń podatko-

---

*o wiążących interpretacjach prawa podatkowego*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, Warszawa 2005.

<sup>5</sup> E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] *op. cit.*, s. 317–318.

<sup>6</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Opinia na temat przedstawionej przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, „Zeszyty Prawnicze BAS” nr 2, 2015, s. 2.

<sup>7</sup> R. Mastalski, *Kontrowersje wokół wiążącej interpretacji prawa podatkowego...*, s. 4; E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie tworzenia i stosowania prawa podatkowego na kanwie przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych*, [w:] *op. cit.*, s. 317.

wych w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym. Tymczasem w świetle zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP) i zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP) organy władzy nie mają prawa do indywidualizacji rozumienia treści przepisu od strony podmiotowej<sup>8</sup>.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14a Ordynacji podatkowej na Ministra Finansów nałożony został obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego. Nie zmienia to faktu, jak wcześniej wspomniano, że w sam model instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej wpisana jest niejednolitość stosowania przepisów prawa podatkowego. Świadczą o tym kompetencje przyznane Ministrowi Finansów w art. 14e Ordynacji Podatkowej oraz uprawnienia ochronne przyznane podatnikowi na wypadek zmiany, stwierdzenia wygaśnięcia czy nie uwzględnienia indywidualnej interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Truizmem jest więc powiedzieć, że przepisy obowiązującego prawa zakładają niejednolitość jego stosowania wynikającą z wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Przewrotnie niejednolitości dowodzą też faktyczne działania Ministra Finansów podejmowane w celu jej przeciwdziałania np. wzrost liczby zmienianych interpretacji z 0 w 2007 r. do 840 w 2013 r.<sup>9</sup>

Warto zwrócić również uwagę na fakt, że wnioskodawca aby uzyskać indywidualną interpretację podatkową obowiązany jest przedstawić ocenę własnego stanowiska i jej uzasadnienie prawne. Stoi to do pewnego stopnia w sprzeczności z przypisywaną interpretacjom podatkowym funkcją informacyjną<sup>10</sup>. Budzi to wątpliwości natury konstytucyjnej w kontekście wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP zasady równego traktowania. Tak ukształtowana instytucja może bowiem spełniać swoją podstawową funkcję informacyjną jedynie względem osób, które w jakimś stopniu są już poinformowane lub są w stanie pozwolić sobie na zatrudnienie specjalisty z zakresu prawa podatkowego<sup>11</sup>. Dla osób nie posiadających dostatecznej wiedzy lub zasobów finansowych instytucja ta jest niedostępna. Na tak po-

<sup>8</sup> W. Modrzewski, *Komentarz nieuczestny: czym jest interpretacja przepisów prawa podatkowego?*, [w:] „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 336, <http://www.isp-modzelewski.pl/component/content/article?id=776&start=1> [dostęp 29.06.2016].

<sup>9</sup> Dane wewnętrzne udostępnione na wniosek przez Krajową Informację Podatkową.

<sup>10</sup> J. Brolik, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – charakterystyka i zasadnicze funkcje*, [w:] T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstwa*, Warszawa 2013; H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011, s. 10.

<sup>11</sup> J. Chlebowicz, *Wiążące interpretacje podatkowe – kontrowersyjna instytucja*, „Doradztwo Podatkowe” nr 4, 2006, s. 44.

stawiony zarzut wielu odpowiedziałoby na pewno rzymską paremią *ignorantia iuris nocet*. Taka replika wydaje się o tyle nietrafiona, że instytucja interpretacji podatkowej zakłada niewiedzę lub stan niepewności prawnej pytającego. Osoba będąca w stanie przedstawić ocenę własnego stanowiska i jej uzasadnienie prawne jest więc tylko trochę lepiej „poinformowana” od osoby, która takiej czynności nie jest w stanie wykonać – obie bowiem znajdują do pewnego stopnia w stanie niewiedzy prawnej. Uzależnienia udzielenia odpowiedzi przez prawodawcę od skali niewiedzy podatnika może więc budzić pewne wątpliwości.

W tym miejscu nie sposób nie wspomnieć patologicznych zjawisk, które rodzi instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych. Do języka prawniczego na stałe weszło określenie „korzystnych” i „niekorzystnych” interpretacji podatkowych<sup>12</sup>. Zdarzają się sytuacje, w których wyspecjalizowane podmioty próbują w sposób nie budzący podejrzeń uzyskać korzystną interpretację podatkową dla określonej osoby prawnej, która następnie staje się „centrum optymalizacyjnym” zazwyczaj odsprzedawanym innym podmiotom gospodarczym<sup>13</sup>. Podobnym procederem jest występowanie o wydanie interpretacji podatkowej jedynie celem „przełamania” linii orzeczniczej i stworzenia „produktu” w postaci oferty „załatwienia” równie „korzystnej” interpretacji podatkowej dla klientów konkretnej kancelarii prawnej. O charakterze ofensywnym instytucji interpretacji podatkowych w sposób otwarty mówią przedstawiciele nauki i doradcy podatkowi<sup>14</sup>.

Określenie indywidualnych interpretacji „feudalnymi zezwoleniami”<sup>15</sup> być może nosi cechy przesadnej ekspresji językowej, ale nie sposób odmówić kryjącej się za tym stwierdzeniem diagnozie słuszności. Indywidualne interpretacje podatkowe są w pewnym sensie krokiem wstecz od dominującej w polskim systemie podatkowym zasady samowymiaru zobowiązania podatkowego. Standardem stało się już, że w przypadku większych operacji gospodarczych składa się wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, co *de facto* (oczywiście nie *de iure*) pozycjonuje podatnika

<sup>12</sup> W. Modrzewski, *Sola scriptura – czas skończyć z feudalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym*, <http://biznes.onet.pl/wiadomosci/analizy/analizy-podatkowe/sola-scriptura-czas-skonczy-cz-feudalizmem-interpretacyjnym-w-prawie-podatkowym/b1ej8r> [dostęp 29.06.2016].

<sup>13</sup> Ibid.

<sup>14</sup> K. Kunowska, K. Kunowski, *Interpretacja podatkowa – oręż czy tarcza?*, [w:] T. Fałmulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, Warszawa 2013.

<sup>15</sup> W. Modrzewski, *Sola scriptura – czas skończyć z feudalizmem interpretacyjnym w prawie podatkowym...*

pomiędzy system samoobliczania podatku a powstawania zobowiązań w drodze decyzji konstytucyjnej organu podatkowego.

Urzędowe interpretacje podatkowe miały wpisywać się w światową tendencję tworzenia prawa responsywnego, tj. prawa nastawionego na współpracę podatników z organami podatkowymi polegającego na rosnącym zakresie wzajemnej wymiany informacji oraz wzmocnieniu elementów negocjacyjnych<sup>16</sup>. Responsywność prawa, które może prowadzić do indywidualizowania ciężaru podatkowego w tym samym prawnopodatkowym stanie faktycznym budzi jednak, jak wskazano powyżej, uzasadnione wątpliwości natury konstytucyjnej. W tym kontekście warto więc przemyśleć model responsywności polskiego prawa podatkowego.

### 3. WPŁYW INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI NA DZIAŁALNOŚĆ SĄDÓW I ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

Liczba składanych wniosków i wydawanych indywidualnych interpretacji podatkowych od kilku lat znajduje się na podobnym poziomie – w 2015 r. złożono 36 922 wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji podatkowych oraz wydano 37 710<sup>17</sup>. Liczba etatów pracowników zajmujących się wydawaniem interpretacji indywidualnych (nie uwzględniając kadry kierowniczej) w Biurach Krajowej Informacji Podatkowej (dalej KIP) wg stanu na dzień 1 lutego 2016 r. wyniosła 411,5<sup>18</sup>. Na wydanie jednej interpretacji przeznaczono ok. 19,7 godzin pracy<sup>19</sup>. Z przedstawionych

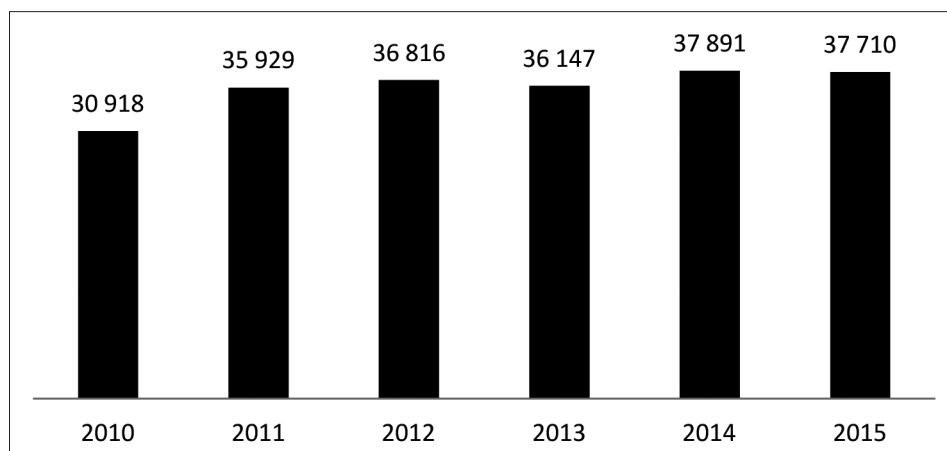
<sup>16</sup> B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1, 2012.

<sup>17</sup> Krajowa Informacja Podatkowa, *Raporty z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych w latach 2010–2015*.

<sup>18</sup> Dane wewnętrzne udostępnione na wniosek przez Krajową Informację Podatkową.

<sup>19</sup> Za: [<http://www.gofin.pl/prawo-pracy/17,2,96,136137,wymiar-czasu-pracy-w-2015-r.html>] liczba roboczogodzin przypadająca na etat w 2015 r. wyniosła 2.016 h. Po pomniejszeniu tej liczby o urlop w wysokości 26 dni (założenie maks. wymiaru urlopu), czyli o 208h (26x8=208) otrzymujemy przeciętny czas pracy przypadający na jednego pracownika w wysokości 1808 godzin (2016–208=1808). Po przemnożeniu czasu pracy przeciętnego pracownika przez 411,5 etatu (przyjęto orientacyjnie za przekazaną przez KIP informacją stan osobowy na 2 lutego 2016 r.) otrzymujemy liczbę godzin 743992 przeznaczanych przez KIP na wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych. Tę liczbę dzielimy przez liczbę wydanych interpretacji w wysokości 37 710, co daje nam przeciętny czas spędzony nad wydaniem jednej indywidualnej interpretacji podatkowej 19,72930257 godziny.

danych można więc wyciągnąć wniosek, że wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych jest sporym obciążeniem dla administracji podatkowej. Kosztów alternatywnych takiego wykorzystania zasobów osobowych administracji podatkowej jest wiele m.in. niewydolność administracji podatkowej w zakresie egzekucji należności podatkowych, co bardzo dobrze ilustrują raporty dotyczące luki w podatku dochodowym od osób prawnych<sup>20</sup> i podatku od towarów i usług<sup>21</sup>. Autor oczywiście nie twierdzi, że proste przesunięcie zasobów ludzkich rozwiąże problem luki podatkowej, ale poddaje refleksji efektywność alokacji zasobów osobowych administracji podatkowej.



Rys. 1. Liczba wydanych przez Ministra Finansów indywidualnych interpretacji w latach 2010–2015

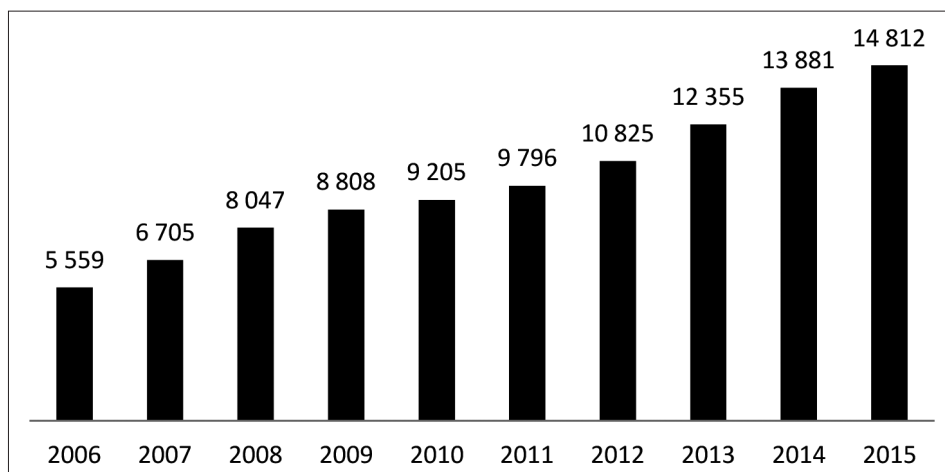
Źródło: oprac. własne na podstawie, *Raporty z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych w latach 2010–2015*.

Liczba wpływających do KIP skarg na wydane indywidualne interpretacje podatkowe wzrosła z 46 za okres lipiec–grudzień 2007 do 2855 za rok 2013<sup>22</sup>. W latach 2010–2015 wpływ skarg oscylował pomiędzy 2403 a 2855. Wpływ skarg kasacyjnych dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych do Izby Finansowej NSA w 2010 r. wyniósł 1028, w 2015 r. 1453,

<sup>20</sup> J. Toro i in., *Administracja Podatkowa – Wyzwania Modernizacyjne i Priorytety Strategiczne*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy 2015.

<sup>21</sup> *Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015*, PricewaterhouseCoopers 2015.

<sup>22</sup> Dane wewnętrzne udostępnione na wniosek przez Krajową Informację Podatkową.



Rys. 2. Wzrost liczby skarg kasacyjnych do załatwienia w Izbie Finansowej NSA

Źródło: Źródło: oprac. własne na podstawie, *Informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2006–2015*.

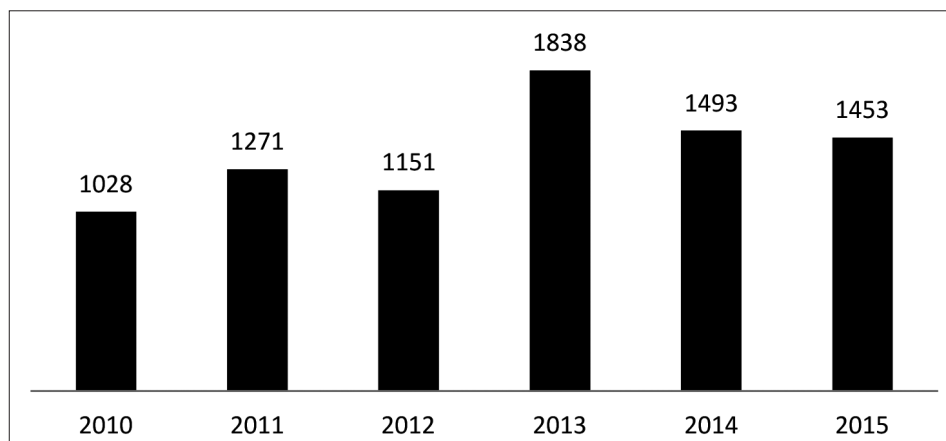
a w rekordowym 2013 r. 1838<sup>23</sup>. Stosunek wpływu skarg kasacyjnych do Izby finansowej NSA (1453) do wpływu skarg do KIP za 2015 r. (2 457) wyniósł więc 59%<sup>24</sup>. Można orientacyjnie przyjąć, że ponad połowa wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych została zaskarżona. To zjawisko jest jedną z przyczyn postępującego paraliżu Izby Finansowej NSA. Liczba skarg do załatwienia wzrosła z 5 559 w 2006 do 14 812 w 2015<sup>25</sup>, a więc średniorocznie liczba skarg do załatwienia rosła o ok. 925. Ten wynik jest niższy od średniorocznego wpływu do Izby Finansowej NSA skarg kasacyjnych

<sup>23</sup> *Informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2006–2015*. Statystyka dotycząca indywidualnych interpretacji podatkowych nie była prowadzona we wcześniejszych latach. W podanych danych celowo nie uwzględniono skarg kasacyjnych na indywidualne interpretacje wydawane przez inne organy niż Minister Finansów – ułatwia to porównywanie danych udostępnianych przez Krajową Informację Podatkową. Liczba skarga kasacyjnych na interpretacje wydane przez inne organy niż Minister Finansów oscylowała w latach 2010–2015 pomiędzy 12 a 47. Tym samym jej pominięcie nie zmienia obrazu wpływu indywidualnych interpretacji na działalność Izby Finansowej NSA.

<sup>24</sup> Autor zdaje sobie sprawę z niedoskonałości przyjętej metody mającej mierzyć liczbę zaskarżanych wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Brak dostępu do danych jednostkowych pozwalających stwierdzić, ile wyroków faktycznie zostało zaskarżonych sprawia, że w ocenie autora jest to metoda pozwalająca najwierniej odwzorować rzeczywistość bazując na dostępnych danych globalnych.

<sup>25</sup> *Informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2006–2015*.





Rys. 3. Wzrost skarg kasacyjnych na indywidualne interpretacje podatkowe wydane przez ministra finansów do Izby Finansowej NSA

Źródło: Źródło: oprac. własne na podstawie, *Sprawozdania statystyczne NSA z ruchu i sposobu załatwienia spraw za lata 2010–2012 oraz informacje o działalności sądów administracyjnych za lata 2013–2015*.

na indywidualne interpretacje wydawane przez Ministra Finansów, który za lata 2010–2015 wyniósł ok. 1372 sprawy. *Caeteris paribus* można więc przyjąć, że bez skarg na indywidualne interpretacje wydawane przez Ministra Finansów liczba spraw w Izbie Finansowej zamiast rosnąć zmniejszałaby się średniorocznie o ok. 447 sprawy. Oczywiście, tego typu model nie oddaje należycie rzeczywistości ze względu m.in. na zjawisko „wyprzedzania” sporów przez indywidualne interpretacje podatkowe. Jest ono jednak trudne do zbadania, a w ocenie autora jego skala jest powszechnie zawiązana.

Racjonalnym jest więc postawianie pytania o wpływ indywidualnych interpretacji podatkowych na efektywność sądownictwa administracyjnego, zwłaszcza na Izbę Finansową NSA. Główną zaletą indywidualnych interpretacji podatkowych nad „konkurencyjną” metodą zarządzania ryzykiem podatkowym jaką jest wystąpienie o stwierdzenie nadpłaty<sup>26</sup> jest możliwość bezpiecznego planowania podatkowego, także na poziomie scenariuszy potencjalnych operacji gospodarczych wywołujących konsekwencje podatkowe. Indywidualne interpretacje podatkowe skutecznie bowiem zabezpieczają interesy podatnika na przyszłość, także te hipotetyczne. Cierpi na tym jednak szybkość postępowania sądownoadministracyjnego,

<sup>26</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka...*, s. 160.

zwłaszcza przed Izbą Finansową NSA. Należy poważanie zastanowić się, czy rozstrzyganie spraw opartych często na hipotetycznych stanach faktycznych zaprezentowanych przez podatników jest na tyle istotne, aby opóźnić decyzję w rzeczywistych sprawach, które nierzadko decydują o bycie ekonomicznym podatników. W prawie podatkowym bowiem jako prawie o charakterze ingerencyjnym paremia „spóźniona sprawiedliwość to żadna sprawiedliwość” nabiera szczególnego znaczenia.

#### 4. PODSUMOWANIE ORAZ WNIOSKI DE LEGA LATA I DE LEGE FERENDA

Institucja indywidualnych interpretacji podatkowych budzi wątpliwości natury konstytucyjnej oraz ma negatywny wpływ na efektywność administracji podatkowej oraz sądownictwa administracyjnego. Ewentualna rezygnacja z indywidualnych interpretacji podatkowych nie musi jednak oznaczać pogorszenia stanu pewności prawnej, który według niektórych przedstawicieli nauki nie jest niewiążącym zaleceniem, a prawnym nakazem wynikającym z art. 2 (samodzielnie i w zw. z 217) Konstytucji RP i art. 121 § 1 Ordynacji Podatkowej<sup>27</sup>.

Można sobie wyobrazić wiele rozwiązań alternatywnych wzmacniających stan pewności prawnej w stosowaniu prawa podatkowego. Idealistycznie, należałoby zacząć od postulatu podniesienia jakości legislacji. Autor nie może się oprzeć wrażeniu, że instytucja indywidualnych interpretacji podatkowych jest dla prawodawcy swoistego rodzaju usprawiedliwieniem dla stanowienia niejednoznacznego i niskiej jakości prawa.

Innym rozwiązaniem jest wzmocnienie roli instytucji interpretacji ogólnych. Sam fakt likwidacji indywidualnych interpretacji podatkowych na pewno zwiększyłby zainteresowanie instytucją ogólnej interpretacji na wniosek<sup>28</sup>. W przeciwieństwie jednak do interpretacji ogólnej wydawanej z urzędu, przesłanką wydania interpretacji ogólnej na wniosek jest zaistnienie rozbieżności w stosowaniu wykładni prawa, a nie samo zagrożenie jego wystąpienia<sup>29</sup>. Być może warto więc nadać indywidualnej interpretacji

<sup>27</sup> H. Filipczyk, *Normatywne podstawy postulatu pewności stosowania prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 1, 2012, s. 48–49.

<sup>28</sup> H. Filipczyk, *Interpretacja ogólna na wniosek – nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy” nr 3, 2012, s. 15–16.

<sup>29</sup> H. Filipczyk, *Interpretacja ogólna na wniosek – nowe rozwiązanie w Ordynacji podatkowej...*

podatkowej na wniosek charakter prewencyjny, nawet gdyby ich wydanie nie miało przyjąć charakteru obligatoryjnego dla Ministra Finansów. Dodatkowo można rozważyć włączenie, w roli wnioskodawców lub podmiotów sygnalizujących, różnych organizacji zbiorowych jak np. samorządów doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów, czy organizacji pracodawców i związków zawodowych. Dla tak ukształtowanej instytucji interpretacji ogólnych należałoby zapewnić szybką ścieżkę kontroli abstrakcyjnej przed sądownictwem administracyjnym. Stworzyłoby to właściwe sprzężenie zwrotne pomiędzy administracją podatkową a sądownictwem administracyjnym i przeciwdziałałoby tworzeniu sfery niepewności prawnej, w ramach której administracja podatkowa stosowałaby się do wykładni zaprezentowanej przez Ministra Finansów<sup>30</sup>, a sądy administracyjne wydawałyby sprzeczne z tą wykładnią wyroki<sup>31</sup>.

Jak trafnie zauważył Bogumił Brzeziński właściwym podmiotem dla odpowiedzi na pytanie „jaka jest właściwa, najlepsza i najbardziej trafna wykładnia określonych przepisów?” jest NSA<sup>32</sup>, z czym autor w pełni się zgadza. Postulat występowania o interpretacje przepisów prawa do NSA nie tylko przez podatników, ale i przez organy podatkowe wydaje się ciekawy<sup>33</sup>. Interpretacje te jednak nie mogłyby mieć charakteru indywidualnego, a musiałyby przyjąć charakter ogólny – inaczej powielalyby wady obecnie obowiązujących interpretacji indywidualnych. Jeśli tego typu zmiana oka-

<sup>30</sup> Oczywiście autor odnosi się do pewnej praktyki administracji podatkowej, która jako organizacja hierarchiczna nie jest skłonna wydawać decyzji sprzecznych z interpretacją ogólną wydaną przez Ministra Finansów. W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03, OTK-A 2004/5/41 interpretacje ogólne nie mają mocy wiążącej w stosunku do organów podatkowych, ponieważ czyniłoby to gwarancję ponownego rozpatrzenia sprawy pozorną i iluzoryczną.

<sup>31</sup> Koncepcja zakłada, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej będzie nadal powodować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Jak wcześniej sygnalizowano rozwiązanie to również budzi wątpliwości natury konstytucyjnej, w szczególności na tle art. 84 i 217 Konstytucji RP, jednak ich szczegółowe rozwinięcie pozostaje poza zakresem tego artykułu.

<sup>32</sup> B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa...*, s. 60.

<sup>33</sup> W pewnym zakresie tego typu rozwiązanie przewidywał art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dziennik ustaw z dnia 30 czerwca 1995 r. Nr 74, poz. 368 wraz z późn. zm.). NSA był obowiązany udzielić odpowiedzi na pytania prawne przedstawiane do rozstrzygnięcia przez samorządowe kolegia odwoławcze, izbę skarbową lub przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach podatkowych.

załaby się zbyt trudna do wprowadzenia, warto byłoby chociaż rozważyć modyfikację instytucji uchwał abstrakcyjnych NSA. Pomóc mogłoby, podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych, rozszerzenie zakresu podmiotów zbiorowych uprawnionych do wnioskowania lub choćby sygnalizowania konieczności wydania uchwał. Ponadto, warto zmienić praktykę wydawania tego typu uchwał poprzez wiele szybszą reakcję na występowanie niejednorodności w orzecznictwie sądownoadministracyjnym.

Obecny system interpretacji podatkowych oraz uchwał abstrakcyjnych NSA (za wyjątkiem interpretacji ogólnych *ex officio*) z zasady znajduje zastosowanie dopiero w momencie pojawienia się rozbieżności w wykładni przepisów prawa. Tymczasem przedstawiciele nauki i praktyki prawa podatkowego często wiele wcześniej zdają sobie sprawę z faktu, że niejednorodność stosowania prawa będzie miała miejsce. Długotrwałe ucieranie się poglądów przedstawicieli nauki i organów stosujących prawo często uważane jest za wartość samą w sobie, ponieważ ma pozwolić wyłonić „najdoskonalszą” wykładnię prawa. Tezę tę jednak trudno udowodnić, za to koszty niejednorodności stosowania prawa są wiele bardziej wymierne. Proponowane przez autora mechanizmy przyspieszające rozstrzygnięcie sporów interpretacyjnych zapewnią realizację wartości konstytucyjnej jaką jest pewność prawa. Propozycje te mają także tę zaletę, że stanowią rozwiązanie wcześniej postawionego problemu nieefektywności administracji podatkowej i sądownictwa administracyjnego, a także likwidują zaprezentowane wątpliwości natury konstytucyjnej.

Mając świadomość, że ortodoksyjne recepty często nie są możliwe do implementacji w praktyce warto zastanowić się nad rozwiązaniami alternatywnymi. Problem rozbieżności indywidualnych interpretacji podatkowych można minimalizować zwiększając centralizację i kontrolę nad ich wydawaniem, co w ostatnich latach miało w pewnym zakresie miejsce. Warto również stosować zdecydowanie częściej instytucję ogólnej interpretacji podatkowej wydawanej z urzędu, co znacząco zmniejszyłoby liczbę wydawanych interpretacji podatkowych poprzez realizację funkcji informacyjnej interpretacji podatkowej oraz stosowanie mechanizmu przewidzianego w art. 14b § 5a Ordynacji Podatkowej. Dobrą praktyką po stronie zarówno administracji podatkowej, jak i NSA byłoby szybsze reagowanie na pojawiające się rozbieżności w stosowaniu przepisów prawa. Reakcja na taki stan rzeczy powinna następować w momencie ich pojawienia, a nie w momencie, w którym się one utrwaliły. Na koniec, pewnym rozwiązaniem mogłoby być podwyższenie opłat za wydanie indywidualnych interpretacji

podatkowych. Wydanie indywidualnej interpretacja wymaga określonego nakładu pracy po stronie administracji podatkowej oraz może negatywnie wpływać na sądownictwo administracyjne, a przy tym daje szczególnego rodzaju gwarancje podatnikowi. Pewna bariera kosztowa dla indywidualnych interpretacji podatkowych zapewniłaby więc ich bardziej racjonalne wykorzystanie. Równocześnie, wyższa opłata za wydanie indywidualnej interpretacji mogłaby premiować wśród podatników występowanie o wydanie ogólnej interpretacji podatkowej. Opłaty mogłyby, podobnie jak w Niemczech<sup>34</sup>, być uzależnione od wartości transakcji. Tak ukształtowana instytucja opłat, w przeciwieństwie do opłat ryczałtowych, utrzymałaby ich powszechną dostępność, ale przeciwdziałała nadużywaniu instytucji interpretacji podatkowych.

## SUMMARY

### ADVANCE TAX RULINGS – CONSTITUTIONAL AND PRAXEOLOGICAL ISSUES

The article offers a critique of the institution of advance tax rulings with regards to the practical aspects of its functioning and its conformity to the constitution. The aim of the article is first of all to indicate particular doubts between advance tax rulings and art. 7, 32, 84 and 217 of the Constitution of the Republic of Poland. Secondly, the negative impact the advance tax rulings have on the functioning of both the tax administration and the administrative judiciary, especially the Financial Chamber of the Supreme Administrative Court.

The article will conclude by presenting proposals that aim to eliminate or limit the issues regarding the functioning of advance tax rulings. The author proposes to eliminate the institution of advance tax rulings and offers alternative solutions that guarantee legal certainty in the application of the tax legislation. If the solutions are not feasible, the author offers ways of improving the functioning of the advance tax rulings.

<sup>34</sup> H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka...*, s. 151.



Justyna Zając-Wysocka\*

## KONIECZNOŚĆ WYKAZYWANIA I BADANIA STATUSU PODATNIKA, JAKO WARUNEK WERYFIKACJI PRAWIDŁOWOŚCI ROZLICZEŃ VAT

### 1. WPROWADZENIE

Problematyka obowiązków weryfikacyjnych, ciężących na podatniku podatku od towarów i usług w ramach przeprowadzanych przez niego transakcji gospodarczych, stała się w ostatnim czasie tematem dość aktualnym. Wzrost poziomu przestępczości podatkowej, nakierowanej na wykorzystywanie mechanizmów prawa podatkowego w celu dokonywania wyłudzeń środków pieniężnych z budżetu państwa oraz pogłębiająca się ciągle tzw. „luka w VAT” skutkować może zwiększeniem kontroli podatkowych w tym zakresie. Organy podatkowe, pragnąc za wszelką cenę odzyskać przechwyconą przez przestępców podatkowych wartość należnego podatku VAT<sup>1</sup>, niejednokrotnie starają się zakwestionować rzetelność mechanizmów weryfikacyjnych, stosowanych w konkretnych przypadkach przez funkcjonujących w obrocie podatników. **Zasadne wydaje się więc przeprowadzenie analizy zakresu obowiązków podatnika,**

---

\* Doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego.

<sup>1</sup> Mechanizm wyłudzenia wartości należności publicznoprawnej przez przestępców podatkowych w zakresie systemu podatku od towarów i usług jako „przechwycenie podatku” określiła I. Stolarczyk, por. I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prok. i Pr. 2010, nr 9, s. 107.

## wiążących się z pozyskiwaniem oraz wykazywaniem informacji o statusie podatkowym na gruncie obowiązujących przepisów dotyczących podatku od towarów i usług.

### 2. UZYSKIWANIE I WERYFIKACJA STATUSU PODATNIKA VAT – INFORMACJE WSTĘPNE

Na temat legalności praktyk administracji podatkowej, skutkujących faktycznym przerzuceniem na podatników odpowiedzialności za wyłudzenia dokonywane przez oszustów zawierających z nimi umowy, wypowiedział się w ostatnim czasie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W orzeczeniu z 22 października 2015 r.<sup>2</sup> **Trybunał zauważył, iż walka z nadużyciami podatkowymi nie może odbywać się kosztem uczciwych uczestników obrotu gospodarczego.** Prawo do odliczenia może zostać zatem odebrane wyłącznie podatnikowi, który przy dokonywaniu transakcji z nieuczciwym kontrahentem nie dochował należytej staranności, jednakże okoliczność ta nie może stanowić podstawy do nakładania na podatników dodatkowych obowiązków weryfikacyjnych, do wypełnienia których nie zobowiązują ich przepisy prawa –

*nawet jeśli taki podatnik, gdy posiada informacje pozwalające podejrzewać istnienie nieprawidłowości lub przestępstwa, może być zobowiązany do uzyskania informacji o podmiocie, od którego zamierza nabyć towary lub usługi, aby upewnić się co do jego wiarygodności, to jednak organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, żeby podatnik ten badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, dysponuje danymi towarami i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wiązuje się z obowiązkiem złożenia deklaracji i zapłaty podatku VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty.*

Pomimo tego, że TSUE zanegował możliwość stawiania przed podatnikami nadmiernych wymagań weryfikacyjnych przez organy podatkowe, przytoczony wyrok stanowi potwierdzenie ugruntowanej już linii orzeczniczej, zgodnie z którą **podatnik VAT w stosunkach ze swoimi kontrahentami powinien dopełniać tych obowiązków weryfikacyjnych, które wynikają z przepisów systemu opodatkowania wartości dodanej.** W opinii

<sup>2</sup> Wyrok TSUE z dnia 22.10.2015 r., sygn. C277/14, ECLI:EU:C:2015:719.



sądu podstawowym wymogiem, jaki ciąży na podatnikach w tym zakresie, jest obowiązek weryfikacji statusu podatkowego kontrahentów.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przytoczony powyższej przepis formułuje specyficzną definicję podatnika VAT, która różni się zasadniczo od definicji ogólnej podatnika, jaka zawarta została w Ordynacji podatkowej – we wskazanym przypadku **ustawodawca uzależnia bowiem możliwość przyznania danemu podmiotowi statusu podatnika od wypełnienia przez niego warunku, w postaci wykonywania określonej ustawowo działalności, nie zaś od faktu obciążenia go obowiązkiem podatkowym**, jak to ma miejsce na gruncie definicji podatnika zawartej w art. 7 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>. Podkreślenia wymaga również, iż brak spełnienia przez określony podmiot obowiązku rejestracyjnego, jaki określony został w art. 96 ustawy o VAT, nie oznacza, iż nie jest on podatnikiem VAT<sup>4</sup>. Dokonanie rejestracji na potrzeby VAT prowadzi natomiast do uzyskania przez podatnika określonych w ustawie uprawnień, takich jak możliwość skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego w poprzednich fazach obrotu podatku VAT (art. 88 ust. 4 ustawy o VAT). Niedopełnienie wymogów rejestracyjnych nie może być również traktowane jako przesłanka zwalniająca podatnika z konieczności wypełniania obowiązków wynikających z ustawy – podatnik prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, który nie zarejestrował się jako podatnik VAT czynny i nie nalicza w związku z powyższym podatku od dokonywanych transakcji, ponosić będzie z tego tytułu odpowiedzialność na gruncie prawa podatkowego oraz karnoskarbowego.

Mając na uwadze fakt, iż uzyskanie przez dany podmiot statusu podatnika VAT nie zależy w gruncie rzeczy od spełnienia przez niego przesłanek formalnych (dopełnienie wymogów rejestracyjnych), weryfikacja kontrahentów przysparzać może podatnikowi sporo trudności. Teoretycznie bowiem sam fakt rejestracji danego podmiotu jako czynnego podatnika VAT nie może w każdym przypadku przesądzać o wypełnieniu przez niego

<sup>3</sup> Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz. Wyd. 11*, Warszawa 2015, teza 3 komentarza do art. 15.

<sup>4</sup> Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz. Wyd. 11*, Warszawa 2015, teza 3 komentarza do art. 15; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18.05.2011 r. sygn. I FSK 265/11, *Legalis*; Wyrok TSUE z dnia 22.10.2015 r., sygn. C277/14, *ECLI:EU:C:2015:719*.

materialnych przesłanek, wyrażonych przez ustawodawcę w art. 15 ustawy o VAT. Idąc tym tokiem myślenia można przyjąć, iż **weryfikacja kontrahentów sprowadzać powinna się do sprawdzenia charakteru działalności kontrahenta, w zakresie wypełnienia warunków potwierdzających okoliczność posiadania przez dany podmiot odpowiedniego statusu podatkowego** (prowadzenie działalności w sposób ciągły dla celów zarobkowych). **Sam wymóg rejestracyjny stanowi bowiem konsekwencję prowadzenia przez daną jednostkę działalności o określonym w ustawie charakterze** – warto wskazać w tym miejscu na pogląd Tomasza Michalika, zgodnie z którym rejestracja na potrzeby VAT stanowi potwierdzenie faktu posiadania statusu podatnika podatku od towarów i usług, z treści przepisów ustawowych nie można natomiast wyprowadzać wniosków odwrotnych<sup>5</sup>. Przedstawiając powyższą tezę, w nawiązaniu do dorobku orzeczniczego TSUE warto równocześnie podkreślić, iż zakres czynności weryfikacyjnych, jakich wymaga się od podatnika, powinien znajdować oparcie w treści regulacji ustawowej.

Dokonując analizy przedmiotowego zagadnienia, nie sposób nie zauważyć także, iż konieczność podejmowania przez podatnika czynności weryfikacyjnych niejako wpisana jest w system opodatkowania wartości dodanej. Na gruncie obowiązującej regulacji podatek od towarów i usług rozliczany jest przez podatników w oparciu o tzw. metodę fakturową, zwaną inaczej metodą kredytu podatkowego. Zgodnie z jej założeniami, podatek ustala w konkretnej fazie obrotu gospodarczego sumę podatku, obliczając ją na podstawie pełnej wartości transakcji dokonanej w tej fazie, tj. podatku VAT należnego, który następnie pomniejszany jest o wartość podatku naliczonego w poprzednich fazach, czyli o wartość podatku naliczonego<sup>6</sup>. Otrzymana suma stanowi wówczas należność publiczno-prawną, jaką podatek zobowiązany jest wpłacić do Urzędu Skarbowego. W przypadku, gdy wartość ta jest ujemna, podatek uprawniony jest do uzyskania zwrotu podatku lub do przeniesienia owej nadwyżki na następne okresy rozliczeniowe. Jak zauważył Paweł Smoleń, niekwestionowaną zaletą wskazanej metody, pomimo dużego stopnia jej skomplikowania, jest zwiększenie poziomu zabezpieczenia prawidłowości rozliczeń podatkowych. W tym ujęciu ciężar owego zabezpieczenia spoczywa jednak na podatnikach – to w ich interesie leży bowiem weryfikacja prawidłowości działań dokona-

<sup>5</sup> Por. T. Michalik, *VAT. Komentarz. Wyd. 11*, Warszawa 2015, teza 3 komentarza do art. 15.

<sup>6</sup> P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 283.

nych w poprzednich fazach obrotu<sup>7</sup>. **Przeprowadzanie przez podatników tzw. „kontroli wzajemnych” stanowi więc niejako „systemową konieczność”, wynikającą ze specyfiki podatku od towarów i usług<sup>8</sup>.**

Aprobata dla poglądu uznającego działalność kontrolną podatników za element mechanizmu VAT zauważalna jest również wśród przedstawicieli sądów administracyjnych, którzy jednak na podstawie przedstawionej tezy starają się przesunąć na podatników znaczną część obowiązków związanych z doborem i weryfikacją partnerów biznesowych. **W orzecznictwie prezentowane jest bowiem stanowisko, w myśl którego sama konstrukcja systemu opodatkowania wartości dodanej wiąże się z „rozdziałem odpowiedzialności” z tytułu nierzetelnego rozliczenia podatku VAT pomiędzy Skarb Państwa, a samych podatników, współpracujących z nieuczciwymi kontrahentami.** Warto wspomnieć w tym miejscu o wyroku NSA z dnia 8.05.2013 r., w którym sąd posunął się nawet do sformułowania reguły ograniczonego zaufania podatnika względem potencjalnych kontrahentów, której zaproponowana wykładnia zdaje się naruszać konstytucyjną zasadę wolności gospodarczej oraz stanowiącą podstawę systemu prawa cywilnego zasadę swobody umów. W uzasadnieniu orzeczenia przeczytać możemy, co następuje:

*Podatnik przyjmując fakturę VAT od podmiotu nieuprawnionego, pomijając w tym zakresie wynikającą z zasady należytej staranności możliwość zbadania rzetelności kontrahenta, nie może bowiem – w świetle obowiązujących przepisów prawa podatkowego – obniżyć podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, określonego w tej fakturze. Prowadząc działalność gospodarczą należy mieć na uwadze **zasadę ograniczonego zaufania w stosunku do potencjalnych partnerów gospodarczych. Nie może być akceptowane przeniesienie na Skarb Państwa ryzyka gospodarczego na skutek samodzielnych decyzji skarżącego<sup>9</sup>.***

Podobne stanowisko zajął WSA w Poznaniu, który w wyroku z dnia 8.12.2009 r. obowiązki weryfikacyjne w zakresie podatku od towarów i usług zaliczył w poczet powinności podatnika, jakie wiążą się z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Sąd zauważył, iż

*przyjęcie przez ustawodawcę krajowego celu wyznaczonego przez normy prawa wspólnotowego wymusza swoistego rodzaju mechanizm układania stosunków między przedsiębiorcami, nakładający na nich **obowiązek sprawdzenia kontrahenta pod względem wypełniania przez niego obowiązków rejestracyjnych w zakresie Ewidencji***

<sup>7</sup> P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 283.

<sup>8</sup> Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 521–522.

<sup>9</sup> Wyrok NSA z dnia 8.05.2013 r., sygn. I FSK 1675/12, *Legalis*.

*Działalności Gospodarczej (Krajowego Rejestru Sądowego) oraz podatku od towarów i usług, a nadto posiadania odpowiedniej decyzji administracyjnej zezwalającej na prowadzenie określonej działalności regulowanej<sup>10</sup>.*

### 3. KONIECZNOŚĆ WYKAZYWANIA STATUSU PODATNIKA – SPRZEDAŻ OPODATKOWANA

Jak wskazano powyżej, fakt uzyskania przez określony podmiot statusu podatnika nie jest uzależniony od wypełnienia przez niego szeregu warunków formalnych. Nie mniej jednak, przeprowadzenie procedury rejestracyjnej oraz uzyskanie czysto formalnego miana podatnika konieczne jest dla prawidłowego funkcjonowania w systemie podatku od towarów i usług. Sam fakt rejestracji jako podatnik VAT stanowi sposób zakomunikowania innym uczestnikom obrotu swojego statusu podatkowego. Podkreślenia wymaga bowiem, iż ustawodawca właśnie ze statusem podatnika wiąże niektóre mechanizmy sformułowanych na gruncie ustawy o VAT procedur. Warto wspomnieć w tym miejscu choćby o wyrażonej w art. 9 ustawy definicji wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, które może nastąpić zasadniczo wyłącznie w przypadku, gdy zarówno nabywca, jak i dokonujący dostawy podmiot, są podatnikami VAT, a nabywane towary wykorzystywane będą w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podatnika<sup>11</sup>. W tym wypadku zatem prawidłowe zakwalifikowanie wewnątrzspółnotowej transakcji wymaga wzajemnego pozyskania przez kontrahentów informacji o posiadanym statusie podatkowym. Kolejny przykład wskazujący na ogromne znaczenie formalnego statutu podatnika dla systemu podatku VAT stanowić może mechanizm obniżania sumy podatku należnego do zapłaty o wartości podatku naliczonego przy nabywaniu przez podatnika określonych dóbr i usług w poprzednich fazach obrotu, w zakresie, w jakim świadczenia te są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych<sup>12</sup>. Jak wynika bowiem z treści art. 88 ust. 4 ustawy o VAT, obniżeń kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego zasadniczo dokonywać może wyłącznie podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Zauważenia w tym miejscu wymaga również, iż **pomimo zasadniczego uzależnienia, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, możliwości**

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8.12.2009 r., sygn. I SA/Po 894/09, *Legalis*.

<sup>11</sup> Art. 9 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

<sup>12</sup> Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

**uzyskania statusu podatkowego przez uczestnika obrotu od charakteru prowadzonej przez niego działalności, podmiot, który dokonał aktu rejestracyjnego może już funkcjonować na rynku jako czynny podatnik.** Za zasadny uznać należy więc zaproponowany przez W. Modzelewskiego podział podmiotów funkcjonujących w ramach systemu VAT na podatników w sensie materialnym, posiadających swój status z mocy ustawy, ze względu na uczestnictwo w czynnościach podlegających opodatkowaniu, oraz na podatników w sensie formalnym (potencjalnym), którzy dopiero zamierzają dokonywać czynności podlegające opodatkowaniu, a których status opiera się wyłącznie na wolitywnym akcie rejestracyjnym. Zdaniem W. Modzelewskiego, w przypadku podatników potencjalnych, dokonanie rejestracji dla celów VAT stanowi akt konstytutywny dla uzyskania formalnego statusu podatnika<sup>13</sup>.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie formułują zbyt wielu obowiązków w zakresie wykazywania przez uczestników obrotu ich statusu podatkowego. Prócz ciążącego na podatnikach obowiązku wykazywania numeru identyfikacji podatkowej przy transakcjach realizowanych z innymi uczestnikami obrotu gospodarczego (warto wspomnieć w tym miejscu o obowiązku wykazywania numeru identyfikacyjnego na fakturze wystawianej przez podatnika)<sup>14</sup>, trudno wskazać na innego rodzaju powinność w tym zakresie, która wynikałaby wprost z przepisów ustawy. Warto zauważyć w tym miejscu jednak, iż podatnik pomimo to nie powinien ograniczać się wyłącznie do przedstawiania kontrahentom wyżej wskazanych danych.

W kontekście powyższych rozważań warto odnieść się do treści rozporządzenia wykonawczego Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r., ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>15</sup>. Postanowienia wskazanego aktu prawa unijnego wpisują się w tezę o konstruktywnym dla całego systemu podatku od towarów i usług charakterze wzajemnej kontroli podatników, która z kolei skutkuje istnieniem określonych obowiązków w zakresie wykazywania przez uczestników obrotu ich statusu

<sup>13</sup> W. Modzelewski, *Kto jest podatnikiem podatku od towarów i usług od dnia 1 lipca 2011 r.? – dotyczy VAT*, Serwis Doradztwa Podatkowego nr 000097, Oficjalna strona Instytutu Studiów Podatkowych: <http://www.isp-modzelewski.pl/component/content/article?id=282&start=3> [dostęp: 12.04.2016].

<sup>14</sup> Por. art. 106e Ustawy o VAT.

<sup>15</sup> Dz.U.UE.L.2012.290.1, z późn. zm.

podatkowego, postrzeganego przez pryzmat formalnych oraz materialnych przesłanek ustawowych. Jako przykład wskazać można w tym miejscu na treść art. 11 przedmiotowego rozporządzenia, formułującego definicję „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” na użytek art. 44 dyrektywy 2006/112/WE. W myśl wskazanego przepisu, pojęcie to oznacza dowolne miejsce inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Jednocześnie w art. 11 ust. 3 rozporządzenia prawodawca unijny zaznacza, iż fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Z treści rozporządzenia wynika zatem, iż podatnik dokonujący sprzedaży na rzecz innego podmiotu opodatkowanego, musi dokonać czynności weryfikacyjnych, które wychodząc mają „ponad” pozyskanie numeru identyfikacyjnego VAT. W tym zakresie, w ramach wykonywanej transakcji, konieczne jest zatem przekazywanie sobie przez kontrahentów informacji, które odnosić powinny się nie tylko do posiadanego statusu podatkowego w znaczeniu formalnym, ale również do charakteru prowadzonej działalności gospodarczej (który z kolei **świadczy może o posiadaniu przez dany podmiot** materialnego statusu podatnika).

Warto w tym miejscu odnieść się również do regulacji rozporządzenia, które dotycząc sposobu ustalania statusu podatkowego kontrahenta przez podatnika świadczącego podlegające opodatkowaniu usługi. Art. 18 rozporządzenia wskazuje kiedy usługodawca może przyjąć, iż jego kontrahent ma status podatnika VAT. W myśl wskazanego przepisu, usługobiorca powinien być traktowany jak podatnik w przypadku, gdy przekazał kontrahentowi indywidualny numer identyfikacyjny VAT, a usługodawca pozyskał potwierdzenie ważności zarówno tego numeru, jak również przypisanych mu nazwiska/nazwy i adresu, zgodnie z art. 31 rozporządzenia Rady (WE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Zatem aby usługobiorca mógł zostać uznany przez usługodawcę za podatnika, musi on przekazać mu nie tylko numer identyfikacyjny, lecz również urzędowe poświadczenie ważności owego numeru, wskazujące na jego powiązanie z osobą usługodawcy oraz prowadzoną przez niego działalnością. W przypadku natomiast, gdy usługobiorca nie posiada jeszcze

numeru identyfikacyjnego VAT, może być on uznany za podatnika, jeżeli poinformował kontrahenta o fakcie zwrócenia się z wnioskiem o jego nadanie, pod warunkiem, iż usługodawca uzyska dowolny inny dowód potwierdzający, że usługobiorca jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, w stosunku do której wymagana jest identyfikacja do celów VAT, oraz jeżeli dokona on w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa. Podmiot nabywający usługę, który nie posiada jeszcze statusu podatnika w sensie formalnym, musi zatem liczyć się z koniecznością przekazania zbywcy informacji dotyczących swojego statusu podatkowego w ujęciu materialnym.

Przedstawione przepisy rozporządzenia zdają się wskazywać, iż w przypadku sprzedaży usług to na usługodawcy ciąży obowiązek weryfikacyjny względem swoich kontrahentów. Stanowisko to znajduje dodatkowe oparcie w treści uzasadnienia projektu rozporządzenia Rady, ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/we w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, gdzie stwierdzono wprost, iż „(...) usługodawca powinien weryfikować dane na temat statusu podatkowego nabywcy, które od niego otrzyma”<sup>16</sup>. Ze względu jednak na treść art. 18 ust. 2 rozporządzenia, zasadne wydaje się również przyjęcie koncepcji zupełnie odmiennej. Wskazany przepis stanowi, iż usługodawca może przyjąć, że jego kontrahent nie jest podatnikiem, w przypadku gdy nie posiada wskazujących na tą okoliczność informacji oraz wykaże, że **ów nabywca** nie przekazał mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT. W przypadku natomiast usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną, usługodawca nie jest zobowiązany do wykazania, iż nie otrzymał od kontrahenta wskazanego numeru – już sam fakt jego nieprzekazania, o ile usługodawca nie posiada innych informacji, pozwala na przyjęcie, iż usługobiorca nie jest podatnikiem. Powyższe regulacje prowadzą do wniosku, iż ciężar pozyskania informacji służących do weryfikacji nabywcy usługi nie spoczywa wyłącznie na barkach usługodawcy – w przypadku, gdy kontrahent nie wykazuje chęci współpracy w zakresie czynności kontrolnych, usługodawca uprawniony

<sup>16</sup> Wniosek Rozporządzenie Rady ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Przekształcenie) z dnia 17.12.2009 r., KOM(2009)672 wersja ostateczna, sygn. 2009/0177(NLE), Eur-Lex: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2009:0672:FIN> [dostęp: 19.04.2016].

jest do zakwestionowania statusu podatnika VAT nabywcy. To swoiste domniemanie niejako wymusza zatem podjęcie również przez usługobiorcę określonych czynności w ramach procedury weryfikacyjnej. Warto zauważyć bowiem, iż także w interesie podmiotu nabywającego określone usługi jest uczestnictwo w danej transakcji jako podatnik VAT (jedynie nabywca działający w ramach transakcji jako podatnik podatku od towarów i usług może otrzymać od usługodawcy umożliwiającą odliczenie podatku fakturę VAT). **Nabywcy usługi także powinno zależeć zatem na uzyskaniu przez kontrahenta pełni informacji wskazujących na jego status podatkowy.**

Na gruncie powyższych rozważań zasadne jest przyjęcie, iż **prawodawca unijny nakłada na podatnika obowiązek posiadania konkretnych informacji o swoim kontrahencie, które obejmują jego dane podatkowe. Ciężar pozyskania tych informacji spoczywa na podatniku – to on bowiem musi pewne okoliczności wykazać i udowodnić.** Okoliczność uzyskania numeru identyfikacyjnego VAT kontrahenta pozwala także podatnikowi na przyjęcie pewnego rodzaju domniemań na gruncie rozliczeń podatkowych, które nie mogą jednak prowadzić do nadużyć – ze względu na zawarte w rozporządzeniu klauzule, ocena prawidłowości stosowania domniemań każdorazowo spoczywać będzie na organie kontroli skarbowej.

#### 4. KONIECZNOŚĆ BADANIA STATUSU PODATNIKA – NABYCIE ŚWIADCZEŃ W RAMACH PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Polski ustawodawca w treści regulacji dotyczących podatku od towarów i usług zawarł pewne instrumenty, pozwalające podatnikowi na sprawdzenie statusu podatkowego jego kontrahentów. Jedną z metod weryfikacyjnych, do jakiej podatnicy mają dostęp od 26.06.2015 r., zapewniona została w ramach Portalu Podatkowego, wchodzącego w skład internetowego serwisu Ministerstwa Finansów. Warto wspomnieć w tym miejscu również o treści art. 96 ust. 13 ustawy o VAT. Wskazany przepis stanowi, iż naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany na wniosek zainteresowanego podmiotu potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym w rozumieniu wskazanego przepisu może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu tego typu wniosku. Forma powyższej regulacji zrodziła w orzecznictwie wątpliwość, czy art. 96 ust. 13 nakłada na podatnika obowiązek realizacji przewidzianej w nim procedury weryfikacyjnej. Odpowiedź na



powyższe pytanie nie okazała się jednak jednoznaczna. Wprawdzie bowiem powszechnie uznawany jest pogląd, zgodnie z którym wskazany przepis daje podatnikowi wyłącznie możliwość dokonania weryfikacji kontrahenta w opisany powyżej sposób, jednakże w dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych dostrzec można próby powiązania biernej postawy podatnika w tym zakresie z określonymi konsekwencjami podatkowymi. Stanowisko takie zajął m. in. Naczelny Sąd Administracyjny, który w orzeczeniu z dnia 11.05.2011 r. stwierdził, iż

*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) nie nakłada na podatnika obowiązku sprawdzenia, czy jego kontrahent jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, a możliwość ustalenia faktu zarejestrowania kontrahenta jako podatnika tego podatku jest tylko i wyłącznie jego uprawnieniem wynikającym z art. 96 ust. 13 ustawy o VAT. Jednakże w sytuacji, gdy kontrahent okaże się podmiotem nierzetelnym, może to mieć negatywne konsekwencje dla pozostałych osób biorących udział w obrocie. **O ile zatem podatnik nie wykazał należytej dbałości o swoje interesy i nie sprawdził wiarygodności swojego kontrahenta, to nie może obarczać skutkami braku swojej przeczności budżetu państwa**<sup>17</sup>.*

Warto przytoczyć w tym miejscu również wyrok WSA w Lublinie z dnia 24.01.2012 r., gdzie sąd orzekł, co następuje:

*Ma rację skarżący, iż przepis ten stanowi jedynie o uprawnieniu do osiągnięcia informacji, nie stanowi zaś o takim obowiązku. Jednak podatnik nie korzystając z przysługującego mu prawa musi liczyć się z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi swojego zaniechania. Trzeba bowiem mieć na uwadze cel, w jakim ustawodawca wprowadził powyższe uprawnienie. **Ustalenie, czy wystawca faktury jest czynnym podatnikiem VAT ma istotne znaczenie dla ewentualnego jego kontrahenta, bowiem tylko faktura wystawiona przez podmiot będący zarejestrowanym podatnikiem VAT będzie uprawniała nabywcę do odliczenia podatku na niej wykazanego. Stąd też nabywca ponosi ryzyko związane z tym, że zbywca może okazać się niezarejestrowanym podatnikiem VAT**<sup>18</sup>.*

Choć przedstawiony powyżej pogląd orzecznictwa znajduje poparcie również wśród niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego<sup>19</sup>, nie sposób pominąć wiążących się z nim wątpliwości. Trudno bowiem uznać na prawidłowe działanie sądów administracyjnych, które na

<sup>17</sup> Wyrok NSA z dnia 11.05.2011 r., sygn. I FSK 196/11, *Legalis*.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 24.01.2012 r., sygn. I SA/Lu 666/11.

<sup>19</sup> Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Warszawa 2011, s. 941–942; P. Selera, *Transakcje wewnątrzspółnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, Warszawa 2012, s. 43.

plaszczyźnie orzeczniczej starają się przypisać określony rygor okoliczności niezastosowania przewidzianej przepisami instytucji, której wykorzystanie, zgodnie z wolą ustawodawcy, ma dla podatnika charakter dobrowolny. Podkreślenia wymaga, iż **sam fakt nieskorzystania z procedur weryfikacyjnych nie wiąże się z domniemaniem braku należytej staranności po stronie podatnika** – organy podatkowe nadal pozostają w takim przypadku zobowiązane do wykazania owego braku na gruncie konkretnej sprawy. Pogląd ten potwierdził również NSA w wyroku z dnia 18.05.2001 r., stwierdzając, iż w przypadku kwestionowania prawa do odliczeń podatku VAT naliczonego

*organ podatkowy powinien wykazać, że podatnik przynajmniej mógł przewidywać, że dokonywał transakcji, których celem było uzyskanie korzyści majątkowej. Nie jest zaś przy tym wystarczające samo powołanie się na to, że podatnik nie skorzystał z uprawnienia, jakie daje mu art. 96 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>20</sup>.*

Powyższe stanowisko Sądu znajduje oparcie w poglądzie wyrażonym przez TSUE w wyroku z dnia 13.02.2014 r., wskazującym, iż ze względu na wyjątkowy charakter instytucji kwestionowania prawa podatnika do odliczenia VAT, to organy podatkowe zobowiązane są wykazać w prawie wymagany sposób, iż spełnione zostały przesłanki umożliwiające jej zastosowanie<sup>21</sup>.

## 5. OBRÓT TOWARAMI WRAŻLIWYMI JAKO OBSZAR ZWIĘKSZONEGO RYZYKA

Jak wskazano powyżej, obowiązki weryfikacyjne podatników niejako wpisane są w specyfikę systemu opodatkowania towarów i usług. Na gruncie ustawy krajowej zostały one szczególnie uwydatnione w instytucjach tzw. „odwrotnego obciążenia” oraz solidarnej odpowiedzialności nabywcy i zbywcy towaru za wartość podatku należnego, jaki uiścić ma sprzedawca z tytułu dokonanej transakcji.

Mechanizm odwrotnego obciążenia zakłada przeniesienie obowiązku rozliczania podatku VAT ze sprzedawcy na nabywcę, w odniesieniu do towarów wskazanych w ustawie (tzw. „towarów wrażliwych”). Odnosi się

<sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 18.05.2011 r., sygn. I FSK 265/11, *Legalis*.

<sup>21</sup> Wyrok TAUE z dnia 13.02.2014 r. w sprawie Maks Pen EOOD, sygn. akt C-18/13, *ECLI:EU:C:2014:69*.

on do transakcji związanych z produktami, które w przeszłości najczęściej wykorzystywane były przez oszustów podatkowych do dokonywania malwersacji na gruncie podatku od towarów i usług. Zgodnie z ustawą, odwrotne obciążenie dotyczy wyłącznie sytuacji, kiedy nabywcą towarów wrażliwych będzie podatnik VAT czynny oraz gdy transakcja nie będzie podlegać zwolnieniu z opodatkowania. Dokonanie sprzedaży w oparciu o mechanizm odwrotnego obciążenia podmiotowi niespełniającemu wskazanego powyżej warunku może wiązać się dla zbywcy z koniecznością poniesienia określonych konsekwencji podatkowych – w przypadku, gdy transakcja zostanie błędnie zakwalifikowana przez podatnika, organy kontroli skarbowej nałożą na niego obowiązek uiszczenia podatku VAT od dokonanej sprzedaży, który to wydatek podatnik zobowiązany będzie ponieść z własnego budżetu (kontrahent nabywający towar w reżimie odwrotnego obciążenia nie przekazuje bowiem sprzedawcy wartości podatku naliczonego w cenie nabywanego produktu). Przedsiębiorca trudniący się obrotem towarów wrażliwych musi zatem stosować odpowiednie procedury weryfikacyjne, pozwalające na określanie statusu podatkowego jego kontrahentów. Jak wskazują przedstawiciele Ministerstwa Finansów, jest to warunek niezbędny dla prawidłowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia<sup>22</sup>.

Instytucja solidarnej odpowiedzialności na gruncie ustawy o VAT wyrażona została w treści jej art. 105a. Zgodnie z jej założeniami, podatnik nabywający towary wskazane w załączniku 13 do ustawy o VAT odpowiada solidarnie wraz z ich dostawcą za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na rzecz tego podatnika, w przypadku, gdy wartość towarów nabywanych od tego dostawcy w danym miesiącu przekracza 50.000 zł oraz gdy w momencie dokonania dostawy towarów podatnik ten wiedział lub miał uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że cała kwota lub część kwoty podatku przypadającego na dokonaną na jego rzecz dostawę nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Zgodnie ze wskazówkami Ministerstwa Finansów przedstawionymi w odpowiedzi na interpelację poselską nr 16656, wprowadzenie wskazanego mechanizmu do ustawy o VAT miało na celu m.in.

<sup>22</sup> Por. Odwrotne obciążenie w VAT od 1 lipca 2015 r. – wyjaśnienia MF w zakresie środków weryfikacji nabywcy przez dostawcę, INFOR.PL: <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/723646,Odwrotne-obciazenie-w-VAT-od-1-lipca-2015-r-wyjasnienia-MF-w-zakresie-srodkow-weryfikacji-nabywcy-przez-dostawce.html> [dostęp: 12.04.2016].

intensyfikację poziomu samokontroli podatników w przypadku transakcji z udziałem wyszczególnionych w ustawie towarów, poprzez zmobilizowanie przedsiębiorców do dokładniejszego weryfikowania swoich kontrahentów<sup>23</sup>. Podatnik nabywający towary wskazane w załączniku 13 może uniknąć odpowiedzialności za zaległości podatkowe kontrahenta m.in. poprzez monitorowanie miesięcznych wartości transakcji dokonywanych z konkretnym kontrahentem oraz dokonywanie odpowiednich czynności weryfikacyjnych (np. zawieranie transakcji wyłącznie z podmiotami, które uiściły kaucję gwarancyjną<sup>24</sup>).

Analiza regulacji odnoszących się do instytucji odwrotnego obciążenia oraz solidarnej odpowiedzialności na gruncie ustawy o VAT prowadzi do wniosku, iż **obowiązki w zakresie weryfikacji statusu podatkowego kontrahenta *de facto* ciążyą na obu stronach przeprowadzanych w ramach obrotu gospodarczego transakcji. Zarówno sprzedawca, jak i nabywca, mogą zatem ponieść konsekwencje podatkowe zaniedbań w zakresie pozyskania informacji o statusie podatkowym kontrahenta.**

## 6. WERYFIKACJA KONTRAHENTA W OBROcie WEWNĄTRZWPÓLNOTOWYM

Przeprowadzając rozważania dotyczące obowiązków weryfikacyjnych, jakie ciążyą na podatnikach podatku od towarów i usług, nie sposób nie wspomnieć w tym miejscu o regulacjach odnoszących się do transakcji wewnątrzspółnotowych. Jak zaznaczono powyżej, wewnątrzspółnotowa dostawa lub wewnątrzspółnotowe nabycie towarów zasadniczo może nastąpić wyłącznie pomiędzy podatnikami VAT. W myśl ustawy o podatku od towarów i usług, jedną z przesłanek pozwalających na zastosowanie stawki 0% w przypadku dokonania wewnątrzspółnotowej dostawy towarów jest natomiast fakt posiadania przez nabywcę świadczeń właściwego i ważnego numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadanego przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy<sup>25</sup>. Mając na uwadze konstytucyjny dla prawa do stawki preferencyjnej charakter wskazanej przesłanki, stwierdzić należy,

<sup>23</sup> Oficjalna strona Sejmu RP: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=0DCCA96> [dostęp: 12.04.2016].

<sup>24</sup> Por. art. 105a ust. 3 ustawy o VAT.

<sup>25</sup> Art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

iż w każdym przypadku dokonywania wewnątrzspółnotowych dostaw towarów podatnik powinien dokonywać weryfikacji numeru identyfikacyjnego kontrahenta. Przepisy ustawy o VAT nie określają jednak zakresu obowiązkowych metod weryfikacji, jakimi musi posłużyć się podatnik. Teoretycznie więc możliwe jest zastosowanie przez wewnątrzspółnotowego dostawcę dowolnych metod weryfikacyjnych. **Należy pamiętać jednak, iż to na podatniku ciąży obowiązek dowiedzenia, iż w konkretnym przypadku spełnione zostały wymagania uprawniające go do zastosowania stawki 0%.**

Warto wskazać w tym miejscu, iż w ustawie o podatku od towarów i usług przewidziano możliwość urzędowego zweryfikowania numeru VAT UE kontrahentów pozyskiwanych przez podatnika w ramach wewnątrzspółnotowych transakcji. Zgodnie z treścią art. 97 ust. 17 ustawy o VAT, naczelnik urzędu skarbowego lub wyznaczona przez Ministra Finansów jednostka organizacyjna zobowiązana jest do potwierdzenia, na wniosek zainteresowanego, zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski albo poinformowania o braku takiego potwierdzenia. Przedsiębiorca dokonujący transakcji wewnątrzspółnotowych może dokonać również weryfikacji kontrahenta za pośrednictwem internetowego Systemu VIES<sup>26</sup>. Nie sposób nie wspomnieć jednak, iż ograniczenie procedur weryfikacyjnych wyłącznie do wykorzystania instrumentów zaoferowanych przez prawodawcę może wiązać się z zaistnieniem po stronie podatnika pewnego ryzyka podatkowego. Źródeł niebezpieczeństwa można w tym przypadku doszukiwać się w dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych, które przy formułowaniu zakresu powinności weryfikacyjnych podatnika VAT wykazują tendencje do nadmiernego obciążania uczestników obrotu w tym zakresie.

Przez lata funkcjonowania systemu podatku od towarów i usług, wśród przedstawicieli orzecznictwa TSUE wykształciła się koncepcja „należytej staranności” przedsiębiorcy, która powinna zostać zachowana w relacjach z innymi uczestnikami obrotu w ramach transakcji wewnątrzspółnotowych. Zgodnie z jej założeniami, ze względu na specyficzny charakter procedur rozliczania podatku od towarów i usług w przypadku obrotu międzynarodowego, na podatniku ciąży zwiększony zakres obowiązków w zakresie weryfikacji statusu podatkowego wspólnotowych kontrahentów. Jak bowiem wskazano w wyroku TSUE z dnia 7.12.2010 r.,

<sup>26</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=pl](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl) [dostęp: 12.04.2016].

*[...] w szczególnych przypadkach, w których istnieją poważne powody, aby przypuszczać, że nabycie wewnątrzspółnotowe odpowiadające spornej dostawie mogłoby uniknąć zapłaty podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim przeznaczenia, i to pomimo wzajemnej pomocy i współpracy administracyjnej pomiędzy organami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, państwo członkowskie pochodzenia, co do zasady powinno odmówić zwolnienia na rzecz dostawcy towarów i zobowiązać go do zapłaty podatku a posteriori w celu nie dopuszczenia do tego, aby dana transakcja uniknęła jakiegokolwiek opodatkowania<sup>27</sup>.*

Granice obowiązków weryfikacyjnych podatnika, w odniesieniu do wewnątrzspółnotowych transakcji, wyznaczać ma zakres „należytej staranności” uczestników obrotu gospodarczego, który określać należy przez pryzmat zawodowego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej, z uwzględnieniem zwiększonych oczekiwań co do wiedzy przedsiębiorców, ich skrupulatności, rzetelności oraz zdolności przewidywania skutków podejmowanych aktywności<sup>28</sup>. Określenie wzorca należytej staranności podatnika pozostawiono natomiast sądom administracyjnym, oceniającym sytuacje konkretnych uczestników obrotu gospodarczego. Zauważenia wymaga jednak, iż orzecznictwo koncepcję należytej staranności często wykorzystuje w celu przerzucenia na podatnika ekonomicznego ciężaru działalności przestępców podatkowych, zarzucając im niestaranność w doborze zagranicznych kontrahentów. Zgodnie bowiem **z często wyrażanym wśród przedstawicieli sądownictwa poglądem, aby uniknąć konieczności poniesienia konsekwencji podatkowych, podatnik dokonujący wewnątrzspółnotowej dostawy towarów powinien podjąć wszelkie racjonalne środki, jakie pozostają w jego mocy, aby pozyskać informacje dotyczące podatnika oraz samej transakcji, które pozwolą na prawidłowe jej zakwalifikowanie<sup>29</sup>**. Przyjęcie takiej generalnej reguły interpretacyjnej stanowi dla organów podatkowych swoiste wyjście bezpieczeństwa, pozwalające praktycznie w każdej sytuacji na zakwestionowanie prawidłowości działań podjętych przez, działającego często w dobrej wierze, podatnika.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają legalnego zbioru czynności weryfikacyjnych, jakie podjąć powinien wewnątrzspółnotowy dostawca w celu prawidłowego rozliczenia dokonanych transakcji. Pomocny jednak w pewnym zakresie może być tutaj dorobek orzecznictwa sądowego, w ramach którego, na płaszczyźnie konkretnych stanów

<sup>27</sup> Wyrok TSUE z dnia 7.12.2010 r., sygn. C-285/09.

<sup>28</sup> A. Olejniczak, [w:] A. Koch, J. Napierała (red.), *Umowy w obrocie gospodarczym*, Warszawa 2012, s. 47–48; wyrok NSA z dnia 19.11.2013 r., sygn. I FSK 1610/12.

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 13.03.2012 r., sygn. I FSK 790/11.

faktycznych, sformułowano pewne zalecenia dotyczące prawidłowości działania „starannego podatnika”<sup>30</sup>. Zaznaczenia wymaga jednak, iż podstawę dla sformułowania konkretnej procedury stanowić powinny nie tylko stanowiska sądów administracyjnych, ale również specyfika konkretnej branży oraz doświadczenie zawodowe podatnika. Przykładowo, prócz weryfikacji aktualności numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta, można w tym miejscu wspomnieć o możliwości sprawdzenia jego „renomy”, poprzez pozyskanie informacji od innych przedsiębiorców działających w określonej branży. Pomocne wydaje się być także pozyskanie informacji na temat miejsca prowadzenia działalności przez kontrahenta, jego zasobów kadrowych oraz materialnych. Warto również zwracać uwagę na osoby zawierające umowy w imieniu nowych partnerów handlowych – mając na uwadze częste przypadki podszywania się przestępców pod istniejące już podmioty gospodarcze, wskazane jest także potwierdzanie uprawnień przedstawiciela do reprezentacji konkretnej spółki. Przytoczone powyżej informacje, samodzielnie pozyskane przez podatnika, będą stanowić doskonały argument w ewentualnym sporze z organami podatkowymi – przedsiębiorcy, który zgodnie z zaleceniami znajdującymi oparcie w dorobku orzeczniczym oraz specyfice branży zweryfikował swojego kontrahenta, trudno będzie zarzucić, iż poprzez niestaranne działanie „przyczynił się” do obciążenia Skarbu Państwa negatywnymi konsekwencjami podatkowej działalności przestępczej.

## 7. OBOWIĄZKI WERYFIKACYJNE, A PRZESTĘPCZOŚĆ PODATKOWA

Na marginesie powyższych rozważań, warto poświęcić również parę słów analizie przesłanki „należytej staranności” przedsiębiorcy, ocenianej przez pryzmat jego relacji z innymi uczestnikami obrotu gospodarczego. Zauważyć w tym miejscu należy bowiem, iż przedstawiciele orzecznictwa sądów administracyjnych, dokonując oceny poszczególnych spraw związanych z wyłudzeniami środków finansowych przy użyciu mechanizmów systemu VAT, nie odnoszą przesłanki „należytej staranności” wyłącznie do ostrożności podatnika w zakresie stosowania przepisów podatkowych. Tendencja ta widoczna jest w szczególności w zakresie ocen skutków

<sup>30</sup> Por. wyrok NSA z dnia 19.11.2013 r., sygn. I FSK 1610/12; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7.11.2013 r., sygn. I SA/Rz 838/13; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12.06.2013 r., sygn. III SA/Gl 568/13.

działalności zorganizowanych grup przestępczych na gruncie tzw. „karuzel podatkowych”. Owe konstrukcje przestępcze podlegają na formułowaniu sieci fikcyjnych podmiotów posiadających formalny status podatnika VAT, które poprzez obrót tzw. „pustymi” fakturami bezpodstawnie pozyskują zwroty nieuiszczonego w rzeczywistości podatku VAT. W celu zwiększenia efektywności swojej działalności, szybszego pozyskania środków pieniężnych oraz przesunięcia w czasie momentu wszczęcia postępowania podatkowego przez właściwe organy, przestępcy działający w ramach „karuzel” niejednokrotnie wciągają w sieci swoich transakcji zwykłych podatników. Przedsiębiorcy ci, nieświadomi przestępczego charakteru działalności oszustów, zawierają z nimi transakcje, uiszczając jednocześnie w cenach nabywanych produktów podatek VAT, który następnie „przechwytywany” jest przez przestępców<sup>31</sup>. Danina publiczna nie zostaje wówczas przekazana Skarbowi Państwa, uczciwi podatnicy muszą natomiast borykać się z problemami związanymi z kwestionowaniem przez organy podatkowe ich prawa do odliczenia podatku VAT przekazanego oszustom.

Wpadnięcie przez podatnika w pułapkę zastawioną przez oszustów podatkowych zazwyczaj wiąże się z poniesieniem przez niego ekonomicznego ciężaru przestępczych działań swoich kontrahentów. Jak bowiem wskazane już zostało powyżej, przedstawiciele orzecznictwa przejawiają tendencję do szerokiej wykładni koncepcji i pojęć skutkującej możliwością egzekwowania od podatników kreowanych na płaszczyźnie konkretnych stanów faktycznych obowiązków w zakresie doboru kontrahentów. Omawiany wzorzec „należytej staranności” podatnika utożsamiany jest zatem często nie tylko ze starannością w zakresie znajomości przepisów, czy też konkretnych procedur podatkowych – organy wymagają od podatników również przezorności ocenianej na płaszczyźnie doświadczenia zawodowego oraz nawet doświadczenia życiowego. Za przykład posłużyć może w tym miejscu wyrok NSA z dnia 3.09.2014 r.<sup>32</sup> Sprawa dotyczyła podatnika prowadzącego działalność w zakresie obrotu stalą. Pracownicy przedsiębiorcy zawierali umowy sprzedaży z zagranicznymi firmami, które finalnie okazały się podmiotami działającymi w ramach mechanizmu karuzeli podatkowej. W związku z powyższym, w ramach przeprowadzonej kontroli, organ podatkowy zakwestionował przedsiębiorcy prawo do odliczenia podatku VAT z faktur dokumentujących owe fikcyjne, zdaniem

<sup>31</sup> Por. I. Stolarczyk, *Odpowiedzialność za nierzetelne wystawienie faktury VAT*, Prok. i Pr. 2010, nr 9, s. 91 i nast.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 3.09.2014 r., sygn. I FSK 1285/13, *Legalis*.



organu, transakcje. W ramach toczącego się postępowania podatnik dowodził, iż ze względu na strukturę swojej firmy nie jest w stanie kontrolować wszystkich pracowników, oraz że nie był świadom przestępczego charakteru działalności swoich kontrahentów. Sąd wskazał jednak, co następuje:

*w ocenie sądu nie ma żadnego znaczenia, czy skarżący wiedział o karuzeli. Istotne jest to, że o oszustwie wiedział jego pracownik, co potwierdzają okoliczności sprawy. Jak zauważył NSA, korzyści z tytułu zakwestionowanych transakcji wynosiły 1–2 mln zł miesięcznie i dotyczyły 10–20 proc. obrotów firmy podatnika. W takiej sytuacji choćby zdrowy rozsądek wskazywał na konieczność wzmocnienia nadzoru właścicielskiego.*

Konieczność racjonalnego sposobu dobierania kontrahentów oraz dokonywania weryfikacji ich wiarygodności podkreślana jest również przez Ministerstwo Finansów, które informuje podatników o istniejących zagrożeniach ze strony przestępczości podatkowej, na łamach wydawanych w ostatnim czasie listów ostrzegawczych<sup>33</sup>. Charakter zaproponowanych w przedmiotowych dokumentach metod weryfikacyjnych stanowić może jednak doskonały przykład istniejących w praktyce rozbieżności dotyczących ciążących na podatnikach wymogów kontrolnych, w zakresie obowiązków stawianych przedsiębiorcom przez ustawodawcę i przez organy państwa. Listy ostrzegawcze często proponują bowiem podatnikom zbyt kosztowne metody weryfikacyjne lub też wymagają posiadania informacji, których uzyskanie w praktyce wydaje się wręcz niemożliwe dla zwykłego uczestnika obrotu. Okoliczność ta wskazuje na swojego rodzaju tendencję

<sup>33</sup> Por. *List ostrzegawczy. Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Gospodarki informują o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, zidentyfikowanymi w obrocie elektronicznym*, Oficjalna strona MF: [http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/M1vU/content/list-ostzegawczy-do-przedsiębiorców](http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/list-ostzegawczy-do-przedsiębiorców) [dostęp: 19.04.2016]; *List ostrzegawczy. Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Gospodarki informują o zagrożeniu oszustwami w zakresie podatku VAT, zidentyfikowanymi w obrocie paliwami*, Oficjalna strona MF: [http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/M1vU/content/list-do-podatników-vat-ws-zagrożenia-oszustwami-w-obrocie-paliwami?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%3Fp\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_qU6T%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-1%26p\\_p\\_col\\_count%3D2](http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/list-do-podatników-vat-ws-zagrożenia-oszustwami-w-obrocie-paliwami?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%3Fp_id%3D101_INSTANCE_qU6T%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D2) [dostęp: 19.04.2016]; *Informacja Ministra Finansów dla rolników dokonujących zakupu paliw wykorzystywanych w gospodarstwie rolnym*, pismo z dnia 30 września 2015 r., znak: pt3.0723.i.2015.dav/132, [http://www.sosnowka.pl/asp/pliki/download/informacja\\_ministra\\_finansow\\_dia\\_rolników\\_dokonujących\\_zakupu\\_paliw.\\_1682732\\_1350631\\_.pdf](http://www.sosnowka.pl/asp/pliki/download/informacja_ministra_finansow_dia_rolników_dokonujących_zakupu_paliw._1682732_1350631_.pdf) [dostęp: 19.04.2016].

organów państwa, aby całą odpowiedzialność za przestępczą działalność oszustów podatkowych przerzucić *de facto* na jej ofiary, tj. podatników nieświadomie zawierających transakcje z przestępcami. Proponowane przez Ministerstwo rozbudowane mechanizmy weryfikacyjne wiązać należy bowiem z surowymi konsekwencjami na gruncie podatku VAT dla podmiotów, które nie były w stanie im sprostać. Jak wskazane zostało już powyżej, ów maksymalizm organów podatkowych w zakresie wymagań weryfikacyjnych nakładanych na podatników, ograniczany jest przez orzecznictwo TSUE. Niemniej jednak, pewien zakres obowiązków weryfikacyjnych, nadal obciąża podatnika. Mając zatem na uwadze wynikające z listów ostrzegawczych skłonności organów państwa, warto owe obowiązki wypełniać starannie, by zminimalizować tym samym rozmiar ryzyka podatkowego, wiążącego się z uczestnictwem w obrocie gospodarczym jako czynny podatnik VAT.

## 8. WNIOSKI

Przeprowadzona powyżej analiza mechanizmów i procedur funkcjonujących w systemie podatku od towarów i usług pozwala na sformułowanie wniosku, iż konieczność wzajemnej weryfikacji statusu podatkowego przez podatników VAT stanowi naturalne następstwo konstrukcji podatku od wartości dodanej. Stopień natężenia wskazanego obowiązku zależy natomiast od specyfiki konkretnej procedury szczególnej, jaka znajduje zastosowanie w działalności podatnika. Jak wynika z ugruntowanej już linii orzeczniczej TSUE, organy podatkowe nie mogą cedować na podatników całości odpowiedzialności za naruszenia przepisów podatkowych przez ich kontrahentów, jednakże nie oznacza to, iż podatnik całkowicie nie ponosi odpowiedzialności we wskazanym zakresie. Zawarte w systemie opodatkowania wartości dodanej mechanizmy wzajemnej weryfikacji podatników oraz zalecenia przedstawiane w unijnych aktach prawnych wskazują, iż podatnicy zobowiązani są do podejmowania wymaganych przepisami prawa działań w tym zakresie. Jednocześnie nie można zapominać jednak o wynikających z oficjalnych pism organów państwa oraz dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych tendencji do rozszerzania zakresu obowiązków weryfikacyjnych podatników VAT. Choć wiele powszechnie uznawanych przez przedstawicieli *fiskusa* stanowisk wzbudzać może wątpliwości, uczestnicy obrotu, w celu optymalizacji ryzyka podatkowego, powinni

zaakceptować konieczność powiększania zakresów swoich mechanizmów weryfikacyjnych ponad czynności znajdujące oparcie w przepisach ustaw. Zauważenia wymaga bowiem, iż pomimo korzystnego w tej kwestii stanowiska wyrażanego przez przedstawicieli TSUE, podatnik ograniczający swoje mechanizmy kontrolne wyłącznie do realizacji obowiązków wynikających z ustawy będzie mógł uzyskać pozytywne dla siebie rozstrzygnięcie dopiero po wielu latach sporu podatkowego.

Podsumowując powyższą analizę, stwierdzić należy, iż podatnicy powinni mieć świadomość konieczności przekazywania innym uczestnikom obrotu informacji podatkowych dotyczących podatku od towarów i usług. Procedury weryfikacyjne, stosowane przez podatników VAT względem kontrahentów, powinny zatem stanowić stały element funkcjonowania w ramach systemu podatku od towarów i usług.

## SUMMARY

### THE NEED OF DEMONSTRATION AND STUDY THE TAXPAYER'S STATUS, TREATED AS THE MAIN ELEMENT OF THE PROCEDURE OF VERIFICATION THE CORRECTNESS OF VAT SETTLEMENTS

The above elaboration concerns the issues of contractor's verification duties, which the VAT taxpayer is obliged to fulfill as part of their business. Within the scope of analysis, the author proves that the need of mutual control of taxpayers' fiscal status should be treated as a consequence of the Value Added Tax legal construct. The scope of duties is related to the type of special VAT procedure, which applies to taxpayer's particular activities. It should be noted, that the taxpayer is obliged to filling the verification duties arising from the provisions and, in order to reduce tax risk, he should remember about the recommendations of the tax authorities in this regard. The author points out that the verification procedures used by VAT taxpayers, should be treated as a regular part of the operations within the system of goods and services tax.



Błażej Kuźniacki\*

## PRZEPISY O KONTROLOWANYCH SPÓŁKACH ZAGRANICZNYCH (CFC) W ŚWIETLE MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PUBLICZNEGO

### 1. WPROWADZENIE

Przepisy o kontrolowanych spółkach zagranicznych (przepisy o CFC) pozwalają organom podatkowym na przypisanie dochodu zagranicznej spółki będącej podatnikiem (według prawa podatkowego państwa jej rezydencji podatkowej oraz według prawa podatkowego obowiązującego w państwie stosującym przepisy o CFC) do podatnika (lub podatników) kontrolującego tę spółkę (CFC, ang. *Controlled Foreign Company*) niezależnie od tego, że dochód (zyski spółki) ten nie został do niego wypłacony, pozostawiony do dyspozycji, czy też stał się należny. Tego typu przypisanie dochodu do podatnika w celu opodatkowania odbiega od standardów opodatkowania dochodu według prawa krajowego państw na całym świecie, tj. standardem jest, że dochód może być przypisany do o podatnika tylko, gdy dochód ten (zyski spółki) jest faktycznie uzyskany przez podatnika, najczęściej w postaci dywidendy<sup>1</sup>. Tak też jest w Polsce<sup>2</sup>.

\* Research Fellow na Singapurskim Uniwersytecie Zarządzania – Centrum Doskonalenia w Opodatkowaniu, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ.

<sup>1</sup> Zob. Komentarz nr 3 Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD, ang. *Organization for Economic Co-operation and Development*) do art. 10 Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (MK OECD).

<sup>2</sup> Zob. art. 10 ust. 1, art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.o.p.) (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.) oraz art. 17 ust. 1

CFC jest najczęściej utworzona (zarejestrowana) przez podatnika mającego prawo do całości bądź większości zysków CFC oraz CFC ma najczęściej rezydencję podatkową w raju podatkowym, lub w jurysdykcji o niskim opodatkowaniu. Innymi słowy, utworzenie CFC ma na celu odroczenie lub zmniejszenie lub całkowite uniknięcie opodatkowania poprzez przetransferowanie źródła dochodu do CFC przez podatnika, który ją kontroluje<sup>3</sup>. Można zatem stwierdzić, że specyficzny sposób przypisania dochodu CFC do kontrolującego ją podatnika jest uzasadnione koniecznością zwalczania unikania opodatkowania przez podatnika z wykorzystaniem CFC. Tym samym, wprowadzenie przepisów o CFC tworzy specyficzną zasadę przypisania dochodu do podatnika w celu opodatkowania w sytuacjach transgranicznych opatrzonych wysokim ryzykiem unikania opodatkowania.

Obecnie przepisy o CFC obowiązują w 35 państwach na całym świecie (rok częściowego lub całkowitego wprowadzenia w życie w nawiasach): Stany Zjednoczone (1962 r.); Niemcy (1972 r.); Kanada (1976 r.); Japon (1978 r.); Francja (1980 r.); Wielka Brytania (1984 r.); Nowa Zelandia (1988 r.); Australia (1990 r.); Szwecja (1990 r.); Norwegia (1992 r.); Dania (1995 r.); Finlandia (1995 r.); Portugalia (1995 r.); Hiszpania (1995 r.); Korea Południowa (1996 r.); Meksyk (1997 r.); Węgry (1997 r.); Republika Południowej Afryki (1997 r.); Wenezuela (1999 r.); Estonia (2000 r.); Włochy (2000 r.); Izrael (2000 r.); Brazylia (2001 r.); Litwa (2002 r.); Turcja (2006 r.); Tanzania (2008 r.); Chiny (2009 r.); Islandia (2009 r.); Kazachstan (2009 r.); Indonezja (2009 r.); Urugwaj (2011 r.); Peru (2013 r.); Rosja (2015 r.), Polska (2015 r.) i Tajwan (2016 r.)<sup>4</sup>. Lista ta pokazuje, że przepisy o CFC obowiązują w większości głównych państw eksportujących kapitał na świecie, będących członkami OECD oraz, że dynamiczny wzrost liczby państw posiadających te przepisy rozpoczął się na początku lat 90. i trwa do dziś. W związku z tym, że przepisy o CFC stanowią jeden z głównych zadań OECD w ramach Planu Działania nr 3 Projektu „Erozja Opodatkowania i Przerzucanie Zysku” (BEPS, ang. *Base Erosion and Profit Shifting*)

pkt 4) oraz art. 30f ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.) (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

<sup>3</sup> Por. Ch. Evans, *Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies*, [w:] G. J. Head and R. Krever (red.), *Tax Reform in the 21st Century. A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Alphen aan den Rijn 2009, s. 533.

<sup>4</sup> Zob. IBFD, *Country Key Features*, Amsterdam 2016, wersja elektr. IBFD oraz Deloitte, *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*, lipiec 2015 r., <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf> [dostęp: 12.04.2016].

opublikowanego w dniu 5 października 2015 r.<sup>5</sup> oraz są częścią Dyrektywy Rady Unii Europejskiej skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania z dnia 12 lipca 2016 r., która m.in. zawiera minimalne standardy wobec przepisów o CFC<sup>6</sup>, można założyć, iż dalsze rozprzestrzenianie się przepisów o CFC będzie następować jeszcze dynamiczniej i w sposób bardziej spójny i kompleksowy niż dotychczas.

Mimo tego, że przepisy o CFC cieszą się ogromnym zainteresowaniem ze strony przedstawicieli świata nauki międzynarodowego prawa podatkowego<sup>7</sup>, stosunkowo niewiele uwagi poświęconej zostało fundamentalnemu aspektowi dotyczącemu możliwości wprowadzenia i stosowania tych przepisów w świetle międzynarodowego prawa. Ta kwestia nie jest oczywista. Powstaje bowiem pytanie o to, czy opodatkowanie rezydentów zgownie

<sup>5</sup> See OECD, *Designing Effective Controlled...*, paragraph 1.

<sup>6</sup> Zob. art. 7 i 8 Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z 19.7.2016, L 193/1 – dalej Dyrektywa skierowana przeciwko unikaniu opodatkowania.

<sup>7</sup> Zob. w szczególności, B.J. Arnold, *The Taxation of Controlled Foreign Companies: An International Comparison*, „Canadian Tax Paper” No. 78, Toronto: Canadian Tax Foundation 1986; D. Sandler, *Tax Treaties and Controlled Foreign Companies Legislation: Pushing the Boundaries*, wyd. drugie, Kluwer Law International 1998; M. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Uppsala: Iustus, 2000; M. Lang i in., *CFC Legislation, Domestic Provisions, Tax Treaties and EC Law*, Eucotax, Haga: Kluwer Law International 2004; A. Rust, *Die Hinzurechnungsbesteuerung: Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform*, Monachium: C.H. Beck 2007; P. K. Schmidt, *Dansk CFC-beskatning – I et internationalt og komparativt perspektiv*, IIIKarnov Group, Kopenhaga: 2013; F. F. Gebhardt, *The CFC rules in the CCCTB Proposal Directive: Analysis and prospect of a common CFC regime in light of the fundamental freedoms provided by the TFEU, the EEA Agreement and the FMPA*, 2014, praca doktorska nieopublikowana, dostępna w na miejscu w bibliotece Instytutu Austriackiego i Międzynarodowego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Ekonomicznego w Wiedniu; oraz bardzo znaczna liczba artykułów naukowych. W literaturze polskiej zob. w szczególności B. Kuźniacki: *Unikanie opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2012, Nr 2, s. 33–62; *Wprowadzenie do problematyki opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych*, *Ekonomia i prawo* 2012, t. 8: *Procesy integracyjne i dezintegracyjne we współczesnej gospodarce*, cz. 2, s. 171–187; *Krytyczna analiza poselskiego projektu polskich CFC rules*, *Przegląd Podatkowy* 2013, Nr 7, s. 9–22; *Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego (1), (2), (3)*, *Przegląd Podatkowy* 2015, Nr 1, 2 i 3; *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, *Przegląd Podatkowy* 2016, Nr 9.

z przepisami o CFC jest uzasadnione w świetle międzynarodowego prawa publicznego, skoro jedno państwo (państwo rezydencji podatnika kontrolującego CFC) niejako wkracza w granicę opodatkowania dochodu drugiego państwa (państwa rezydencji podatkowej CFC)? A nawet jeśli jest, to z czego to wynika? Oraz czy w jakikolwiek sposób oraz w jakimkolwiek zakresie państwa planujące wprowadzić przepisy o CFC, lub państwa planujące zmienić ich treść, powinny brać pod uwagę czynniki wynikające z międzynarodowego prawa? Jaki skutek jurydyczny bądź pragmatyczny może przynieść ignorancja międzynarodowego prawa przy tworzeniu przepisów o CFC?

Analiza prowadząca do odpowiedzi na powyższe pytania badawcze jest przedmiotem niniejszego artykułu. Artykuł ma ogólny charakter i dlatego wnioski z niego płynące są zasadne wobec wszystkich obecnie obowiązujących przepisów o CFC, w tym przepisów o CFC mających zastosowanie w Polsce, tj. art. 24a u.p.d.o.p. oraz art. 30f u.p.d.o.f.

## 2. JURYSDYKCJA PODATKOWA W ŚWIETLE MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PUBLICZNEGO

Istnienie państwa pociąga za sobą suwerenność, z której, między innymi, wynika uprawnienie państwa do sprawowania jurysdykcji<sup>8</sup>. Biorąc pod uwagę zakres jurysdykcji państw, Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej – STSM (ang. *Permanent Court of International Justice*) w wyroku z dnia 7 września 1927 r. w sprawie *Lotos*<sup>9</sup> oraz Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości – MTS (ang. *International Court of Justice*) w wyroku z dnia 5 lutego 1970 r. w sprawie *Barcelona Traction*<sup>10</sup> stwierdzili, że państwa nie są ograniczone przez międzynarodowe prawo publiczne w wykonywaniu jurysdykcji ustawodawczej. Wielu uczonych międzynarodowego prawa podatkowego konkludowało w tym kontekście, że jurysdykcja ustawodawcza w zakresie podatków nie jest ograniczona prawem międzynarodowym, ponieważ jurysdykcja ta wynika z suwerenności inherentnie przypisanej każdemu państwu<sup>11</sup>. Innymi słowy, jurysdykcja państw

<sup>8</sup> Zob. M. N. Shaw, *International Law*, Cambridge 1997, s. 331.

<sup>9</sup> Ser. A, No. 10, S.S. *Lotus*.

<sup>10</sup> I.C.J. Reports 1970, s. 3.

<sup>11</sup> Zob. M. Chrétien, *Contribution a l'étude du droit international fiscal actuel: Le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers états*, Recueil des Cours de Droit International 1954, Vol. 86, nr 11, s. 5–116; M. Norr,



w zakresie stanowienia prawa podatkowego jest nieograniczona z punktu widzenia prawa międzynarodowego<sup>12</sup>.

Niemniej jednak, należy pamiętać, że jurysdykcję wykonuje się w postaci stanowienia prawa (jurysdykcja ustawodawcza), wykonywania prawa (jurysdykcja egzekucyjna) oraz sądownictwa (jurysdykcja sądownicza)<sup>13</sup>. W tym kontekście stwierdzić należy, że dane państwo nie może egzekwować swojego prawa, w tym prawa podatkowego, na terytorium innego państwa bez zgody tego innego państwa<sup>14</sup>. Zatem dane państwo nie może efektywnie powoływać się na prawo do opodatkowania, jeśli egzekucja opodatkowania mogłaby zostać przeprowadzona jedynie poprzez podejmowanie działań na terytorium innego państwa, chyba, że to ostatnie państwo wyrazi na to zgodę na przykład na podstawie przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (umowy o UPO)

---

*Jurisdiction to Tax and International Income*, Tax Law Review 1962, Vol. 17, nr 3; A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Deventer: 1979.

Bardziej współcześnie zob. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation*, Doctoral Series IBFD – Academic Council, Vol. 22, Amsterdam: IBFD, 2011, s. 3; M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2<sup>nd</sup> edition, Amsterdam: IBFD and Linde Verlag, 2013, s. 27; R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction to International Tax Law*, Northampton 2015, s. 8.

<sup>12</sup> Zob. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business...*, s. 3; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 2; B. J. Arnold, *The Taxation of Controlled...*, s. 65. Zob. jednak podejście normatywne w L. Brilmayer, *Justifying International Acts*, Londyn 1989, rozdział 1; S. Piccioto, *International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge: Cambridge University Press, 1992, s. 308. Por. R. S. J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer 1989, s. 46–47 oraz zdanie odrębne sędziego Sir Gerald Fitzmaurice w wyroku MTS w sprawie *Barcelona Traction*, pkt 70. Zob. także A. Biegalski, który stwierdza, że granice jurysdykcji podatkowej w świetle międzynarodowego prawa publicznego są ograniczone granicami wyznaczonymi „poprzez spełnienie podmiotowych i przedmiotowych przesłanek definiowanych jako łączniki, będące elementami podatkoprawnych stanów faktycznych”, zob. A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 129. W zakresie w jakim stwierdzenie A. Biegalskiego dotyczy sprawowania jurysdykcji do stanowienia prawa podatkowego uznaję je za niemające podstaw w międzynarodowym prawie publicznym. Por. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business...*, s. 31–67.

<sup>13</sup> Zob. A. Knechtle, *Basic Problems...*, s. 34.

<sup>14</sup> Zob. na przykład wyrok Izby Lordów z dnia 2 stycznia 1955 r. w sprawie *Government of India vs. Taylor*, [1955] A.C. 491 (HL).

zawierającej ekwiwalent postanowień art. 27 MK OECD o wzajemnej pomocy w zakresie poboru podatków<sup>15</sup>. W praktyce oznacza to, że prawo do poboru podatku jest ograniczone przez zakres możliwości danego państwa do egzekwowania swojego krajowego prawa podatkowego, a w konsekwencji, formalnie nieograniczone kompetencje ustawodawcze jurysdykcji podatkowej należy odróżnić od praktycznie ograniczonej jurysdykcji do egzekwowania przepisów prawa podatkowego<sup>16</sup>. W tym sensie można stwierdzić, że państwa potężne politycznie, ekonomicznie i militarnie, na przykład Stany Zjednoczone, mogą efektywnie realizować najszerze prawa do opodatkowania ze względu na ich największą zdolność do egzekwowania jurysdykcji podatkowej<sup>17</sup>. Historycznie amerykańskie przepisy o CFC, a obecnie przepisy o wypełnianiu obowiązków podatkowych w stosunku do rachunków posiadanych za granicą (FATCA, ang. *Foreign Account Tax Compliance Act*) stanowią przykłady bardzo dużej zdolności Stanów Zjednoczonych do egzekwowania jurysdykcji ustawodawczej w zakresie opodatkowania.

Praktyczne ograniczenia do egzekwowania jurysdykcji podatkowej w zakresie ustawodawstwa podatkowego powinny być zatem brane pod uwagę przez państwa wprowadzające przepisy o CFC. Dotyczy to przede wszystkim możliwości uzyskiwania informacji podatkowych niezbędnych do ustalenia spełnienia przesłanek zastosowania przepisów o CFC, takich jak kontrola podatnika nad CFC, poziom opodatkowania dochodu CFC, czy też rodzaj dochodów uzyskiwanych przez CFC, a także możliwość poboru podatku od dochodu CFC.

Dla realizacji poprzedniej możliwości, istotna jest automatyczna wymiana informacji podatkowych między państwem rezydencji podatkowej podatnika kontrolującego CFC a państwem rezydencji CFC. Z perspektywy Polski, istotne jest oczekiwane wejście w życie ustawy implementującej Dyrektywę Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania<sup>18</sup> oraz wielostronnej umowy o automatycznej

<sup>15</sup> Zob. A. R. Albrecht, *The Taxation of Aliens under International Law*, British Yearbook of International Law 1952, Vol. 29, s. 153; A. H. Qureshi, *The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1987, nr 1, s. 21. Por. A. Biegalski, *Jurysdykcja...*, s. 129.

<sup>16</sup> Zob. D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 2.

<sup>17</sup> Por. C. Ryngaert, *Jurisdiction in international law*, Oxford: 2008, s. 34.

<sup>18</sup> Dz.U. UE L 359 z 16.12.2014, s. 1 i nast. Obecnie nadal trwają konsultacje legislacyjne nad wprowadzeniem w życie ustawy, mimo, że Polska zobowiązana jest do jej

wymianie informacji o rachunkach finansowych (ang. *Multilateral Competent Authority Agreement*, MCAA) na mocy której państwa-strony będą wymieniać się informacjami, co do zasady, od 2017 r.<sup>19</sup>

Z kolei dla realizacji efektywnego poboru podatku od dochodu CFC znaczenie ma fakt poboru tego podatku przez państwo rezydencji podatnika kontrolującego CFC właśnie od tego podatnika, tj. pobór podatku od dochodu CFC nie jest dokonywany wobec CFC, ale wobec podatnika, który kontroluje CFC. Należy bowiem zauważyć, że w przeciwnym razie, tj. próba poboru podatku od CFC, na przykład poprzez rozszerzenie definicji rezydencji podatkowej na CFC, byłaby bardzo trudna w realizacji. Trudność ta wynika z tego, że CFC najczęściej nie posiada zasobów na terytorium państwa rezydencji podatnika kontrolującego CFC, co pociąga za sobą problem egzekucji obowiązku podatkowego nałożonego na tę spółkę, chyba, że państwo jej rezydencji zgodzi się dobrowolnie pobrać podatek od jej dochodu na rzecz państwa rezydencji podatnika kontrolującego CFC (mało prawdopodobne)<sup>20</sup>, lub gdy obowiązek ten spoczywa na tym państwie z przepisu umowy o UPO odpowiadającego art. 27 MK OECD obowiązującej między tymi państwami. Egzekucja podatku w odniesieniu do dochodu CFC nie sprawia natomiast takich trudności państwu rezydencji podatnika kontrolującego CFC, gdy podatek ten był nałożony jest na tego podatnika, ponieważ podatnik ten zwykle posiada faktyczne powiązania majątkowe z tym państwem<sup>21</sup>.

---

wprowadzenia w życie do 1 stycznia 2016 r. Zob. konsultacje i projekt ustawy: <http://www.konsultacje.gov.pl/node/4156>. Najprawdopodobniej ustawa ta wejdzie w życie na początku 2017 r.

<sup>19</sup> Zob. więcej: <http://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/aeoi/whatisthemultilateralcompetentauthorityagreement.htm>. Listę państw-sygnatariuszy MCAA (obecnie 87) zob.: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>.

<sup>20</sup> To wynika z tego, że jedno państwo nie ma prawa egzekwować swojego prawa podatkowego na terytorium innego państwa bez zgody tego ostatniego państwa, zob. wyrok Izby Lordów z dnia 2 stycznia 1955 r. w sprawie *Government of India vs. Taylor*, [1955] A.C. 491 (HL). Zob. więcej A. H. Qureshi, *The Public International Law of Taxation: Text, Cases and Materials*, Londyn: 1994, rozdział 4; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 3.

<sup>21</sup> Zob. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, Studies in Taxation of Foreign Sources income, Paryż: OECD, 1996, s. 14; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 4.

### 3. EFEKT I PRAKTYCZNE OGRANICZENIA EGZEKUCJI PRAWA PODATKOWEGO: GLOBALNE I TERYTORIALNE SYSTEMY PODATKOWE

Praktyczne ograniczenia egzekwowania nieograniczonej jurysdykcji podatkowej wpływają na kształt systemów podatkowych państw. W celu efektywnego opodatkowania, tj. nałożenia podatku i jego poboru, musi występować podmiotowy (personalny) lub przedmiotowy (dochód/źródło dochodu) łącznik pomiędzy podatnikiem a państwem podatkującym dochód na poziomie podatnika<sup>22</sup>. Łącznik podmiotowy związany jest z opodatkowaniem na podstawie rezydencji podatkowej (opodatkowanie przez państwo rezydencji), natomiast łącznik przedmiotowy z opodatkowaniem na podstawie miejsca położenia źródła dochodu (opodatkowanie przez państwo źródła). To z kolei powoduje wdrażanie i stosowanie różnych systemów podatkowych przez państwa.

Państwa, na przykład Polska<sup>23</sup>, zwykle opodatkują swoich rezydentów podatkowych w sposób nieograniczony, tzn. niezależnie od położenia źródeł ich dochodów (zasada nieograniczonego obowiązku podatkowego). Nierezydenci są natomiast opodatkowani wyłącznie w odniesieniu do dochodu uzyskiwanego z terytorium państwa, w którym są uznawani za nie-rezydentów (ograniczony obowiązek podatkowy)<sup>24</sup>.

W praktyce występują różnice między państwami w tym zakresie, w szczególności rzadko występują systemy podatkowe w czystej postaci opodatkowujące wyłącznie na podstawie nieograniczonego lub ograniczonego obowiązku podatkowego. Stany Zjednoczone są rzadkim przykładem państwa, które posiada system podatkowy pozwalający na nieograniczone opodatkowanie rezydentów podatkowych w czystej postaci, czyli bez wyraźnych zwolnień dla niektórych rodzajów dochodów pochodzących zagranicą<sup>25</sup>. Natomiast Hong Kong<sup>26</sup> i Singapur<sup>27</sup> należą do bardzo nielicznej grupy państw, posiadających czysto terytorialne systemy podatkowe,

<sup>22</sup> Zob. B. J. Arnold, *The Taxation of Controlled...*, s. 65; D. Sandler, *Tax treaties and controlled foreign...*, s. 2–3; A. Biegalski, *Jurysdykcja...*, s. 129; M. Lang, *Introduction to the Law...*, s. 27; R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction to...*, s. 8.

<sup>23</sup> Zob. art. 3 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p oraz art. 3 ust. 1 i 2a u.p.d.o.f.

<sup>24</sup> Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 28; M. Lang, *Introduction to the Law...*, s. 28.

<sup>25</sup> Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 28; K. S. Blanchard, *BEPS Action 3...*

<sup>26</sup> Zob. IBFD, *Hong Kong – Key Features*, Amsterdam 2015, wersja elektr. IBFD.

<sup>27</sup> Zob. IBFD, *Singapore – Key Features*, Amsterdam 2015, wersja elektr. IBFD.

zgodnie z którymi opodatkowaniu podlegają wyłącznie dochody uzyskiwane z ich terytorium.

W praktyce państwa najczęściej posiadają systemy podatkowe oparte na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego, ale następnie zwalniają z opodatkowania niektóre kategorie dochodów pochodzące z zagranicznych źródeł. Na przykład większość państw członkowskich Unii Europejskiej (UE), stosuje metodę zwolnienia z opodatkowania zagranicznego dochodu uzyskiwanego przez rezydentów (najczęściej dochodu z zagranicznej, aktywnej działalności gospodarczej, ang. *active income*)<sup>28</sup> w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego dochodu<sup>29</sup>. Polska opodatkowuje swoich rezydentów podatkowych na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego<sup>30</sup>, ale następnie zwalnia z opodatkowania ich zagraniczne dochody uzyskiwane za pośrednictwem zagranicznego stałego zakładu (dochody z aktywnej działalności gospodarczej) w ramach metody unikania podwójnego opodatkowania zawartej w 73 spośród 81 umów o UPO obecnie obowiązujących w Polsce<sup>31</sup>. Z drugiej strony, niektóre państwa posiadające terytorialny system podatkowy, na przykład Francja<sup>32</sup>, opodatkowują pewne kategorie zagranicznych dochodów ich rezydentów w celu uniknięcia niepożądanych skutków terytorialnego opodatkowania z punktu widzenia polityki podatkowej<sup>33</sup>. Co ciekawe, we Francji takie opodatkowanie odbywa się na podstawie przepisów o CFC, aby zapobiec unikaniu opodatkowania przez francuskich rezydentów podatkowych z wykorzystaniem CFC<sup>34</sup>.

<sup>28</sup> Zob. Y. Brauner, *An International Tax Regime in Crystallization*, Tax Law Review 2003, Vol. 56, nr 2, s. 286–287; H. J. Ault, and B. J. Arnold, *Comparative Income Taxation...*, s. 357–360.

<sup>29</sup> Zob. K. S. Blanchard, *BEPS Action 3: How Not to Engage with CFC Rules*, Premier International Tax Library 2015, 1 July 2015, <http://www.bna.com/beeps-action-not-n17179928956/>.

<sup>30</sup> Art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p oraz art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.

<sup>31</sup> Art. 20 ust. 1 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f., w związku z właściwymi przepisami 73 wspomnianych umów o UPO przewidującymi zastosowanie przez Polskę wyłączenia z opodatkowania dochód uzyskiwanych za pośrednictwem zagranicznego stałego zakładu.

<sup>32</sup> Zob. IBFD, *France Key Features*, Amsterdam 2015, wersja elektr. IBFD.

<sup>33</sup> Zob. R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction...*, s. 9.

<sup>34</sup> Bardziej precyzyjnie, francuskie CFC rules zostały implementowane w 1980 r. poprzez sekcje 209B francuskiego kodeksu podatkowego (fran. *Code Général des Impôts*) w odpowiedzi na nadużywanie przez francuskich rezydentów podatkowych reżimu partycypacyjnego wyłączenia z opodatkowania dywidend uzyskiwanych od zagranicznych

Wskazane wyżej różnice systemów podatkowych są istotne dla kształtowania się unikania opodatkowania przez wykorzystanie CFC, a tym samym tworzenia i stosowania przepisów przeciwdziałających temu zjawisku. Dla państw posiadających czysty system nieograniczonego obowiązku podatkowego, na przykład Stanów Zjednoczonych, unikanie opodatkowania przez wykorzystanie CFC występuje w postaci długookresowych odroczeń opodatkowania (ang. *tax deferral*). Dlatego przepisy o CFC w takich państwach na ogół stanowią przepisy skierowane przeciwko długookresowym odroczeniom opodatkowania (ang. *anti-deferral rules*) i funkcjonują w ramach szeroko nakreślonych celów polityki podatkowej<sup>35</sup> nakierowanej na zapobieganie długoterminowej erozji podstawy opodatkowania, a nie na zapobieganiu bieżącej erozji opodatkowania na skutek sztucznych transferów źródeł dochodu zagranicę<sup>36</sup>. Podobnie w państwach, w których zasada opodatkowania rezydentów jest bardzo szeroka, jak w Norwegii, przepisy o CFC mogą mieć rozgałęziony cel nakierowany zarówno na zapobieganie unikaniu opodatkowania przez wykorzystanie CFC, jak i zapewnienie neutralności eksportu kapitału (ang. *capital export neutrality*, CEN)<sup>37</sup>.

Ponieważ unikanie opodatkowania przez wykorzystanie CFC w państwach posiadających terytorialne systemy opodatkowania powoduje całkowite uniknięcie opodatkowania, państwa te postrzegają przepisy o CFC wyłącznie jako przepisy skierowane przeciwko unikaniu opodatkowania. Wreszcie, przepisy o CFC obowiązujące w państwach posiadających system nieograniczonego terytorialnie opodatkowania, ale następnie zwalniającego niektóre kategorie zagranicznych dochodów, uznają przepisy o CFC za przepisy podatkowe skierowane zarówno przeciwko odroczeniom podatkowym, jak i bieżącemu unikaniu opodatkowania<sup>38</sup>. Należy również

---

spółek, zob. N. Jacquot, *France – National Report: The taxation of foreign passive income for groups of companies*, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 98a, IFA Kongres w Kopenhadze w 2013 r., s. 308; B. Gouthière, *Overview of the French CFC Legislation*, European Taxation 2008, Nr 2, s. 50–57.

<sup>35</sup> Zob. Melding til Stortinget, *Bedre skatt. En skattereform for omstilling og vekst*, Meld. St. 4 (2015–2016), <https://www.regjeringen.no/contentassets/93247a3b212a4ccb49ba119cd9e7d45/no/pdfs/stm201520160004000dddpdfs.pdf>, sekcja 9.4.4, s. 98–99.

<sup>36</sup> Zob. K. S. Blanchard, *BEPS Action 3...*; R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 128–149; S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 106–114.

<sup>37</sup> Zob. Ot.prp. nr 16 (1991–1992), s. 74–75.

<sup>38</sup> Zob. na przykład w odniesieniu do polskich przepisów o CFC uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw

pamiętać, że zwolnienia z opodatkowania dochodów pochodzących z zagranicy mogą wynikać z ustawowego/krajowego prawa podatkowego, jak we Francji, lub z przepisów aktów prawa wyższego rzędu, jak w Polsce, na przykład w ramach umów o UPO.

Wszystkie omówione wyżej elementy funkcjonowania systemów podatkowych powinny być wzięte pod uwagę na wczesnym etapie projektowania przepisów o CFC, by uniknąć potencjalnych, negatywnych konsekwencji w ich stosowaniu. Według mnie, jak to wskazałem w innych publikacjach<sup>39</sup>, polski ustawodawca w sposób nieodpowiedni i niewystarczający zbadał zależność między umowami UPO ratyfikowanymi przez Polskę a polskim prawem podatkowym podczas tworzenia przepisów o CFC. Wynika to głównie z tego, że art. 24a ust. 19 u.p.d.o.p. oraz art. 30f ust. 21 u.p.d.o.f. umożliwia organom podatkowym opodatkowanie polskiego rezydenta podatkowego wobec dochodu zagranicznego stałego zakładu<sup>40</sup>, którego dochodu są w Polsce wyłączone z opodatkowania zgodnie z 73 na 81 umów o UPO ratyfikowanych przez Polskę<sup>41</sup>. Natomiast tego typu dochód nie może być w Polsce opodatkowany w świetle metody wyłączenia zawartej ww. umowach o UPO oraz ustanowionym konstytucyjnie prymatem przepisów umów o UPO nad przepisami polskiego prawa podatkowego

---

z dnia 14 kwietnia 2014 r., druk 230 (uzasadnienie do projektu CFC rules), przebieg procesu legislacyjnego: <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2330>, s. 6

<sup>39</sup> Zob. B. Kuźniacki, *Polskie CFC rules w świetle międzynarodowego prawa podatkowego* (1), (2), (3), „Przegląd Podatkowy” 2015, Nr 1, 2 i 3.

<sup>40</sup> Przez „dochód zagranicznego stałego zakładu” należy rozumieć zyski efektywnie przypisane do stałego zakładu zgodnie z odpowiednikami art. 7 ust. 2 MK OECD, zawartych w polskich umowach o UPO.

<sup>41</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 stycznia 2016 r., sygn. IBPB-1-1/4511-633/15/BK. Zob. także wyjaśnienia Ministerstwa Finansów dotyczące stosowanie polskich CFC rules, Ministerstwo Finansów, *Zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych poprzez kontrolowaną spółkę zagraniczną (CFC)*, s. 3, <http://www.mf.gov.pl/documents/766655/6725129/CFC-wyjasnienia-2015.pdf>. Zob. pełen wykaz umów o UPO zawartych, z informacją o ich statusie ratyfikacyjnym, przez Polskę aktualny na dzień 1 grudnia 2016 r. online: <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>. Warto zauważyć, że w dwóch umowach, w których zawarta jest metoda wyłączenia z progresją wobec dochodów zagranicznych stałych zakładów, znajdują się klauzule pozwalające na opodatkowanie tych dochodów (i wszystkich innych) zgodnie z przepisami o CFC obowiązującymi w państwach-stronach tych umów (ang. *saving clauses*). Dotyczy to art. 26 ust. 2 umowy o UPO między Polską i Kanadą oraz art. 30 ust. 1 lit. a) umowy o UPO między Polską i Niemcami.

regulowanego ustawami, a zatem i przepisami o CFC, gdy tych ostatnich przepisów nie da się pogodzić z tymi pierwszymi<sup>42</sup>. W konsekwencji, we wskazanym powyżej zakresie, polski ustawodawca nie w wziął w należyty sposób pod uwagę implikacji wynikających z efektów i praktycznych ograniczeń egzekucji polskiego prawa podatkowego.

#### 4. CZY WĄTPLIWOŚCI DOTYCZĄCE „ROZCIĄGNIĘCIA” OPODATKOWANIA REZYDENTÓW ZGODNIE Z PRZEPISAMI O CFC SĄ UZASADNIONE W ŚWIETLE MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PUBLICZNEGO?

Powyższa analiza pokazuje, że każde państwo może wprowadzić przepisy o CFC zgodnie z międzynarodowym prawem publicznym w celu opodatkowania własnych rezydentów podatkowych w odniesieniu do dochodów CFC. W celu efektywnego opodatkowania tego dochodu musi jednak wystąpić odpowiedni łącznik pomiędzy rezydentami i dochodami CFC. W literaturze wskazuje się, że takim łącznikiem jest sprawowanie „kontroli” nad CFC przez rezydentów, która umożliwi rezydentom uzyskanie informacji od CFC i dostarczenie ich do władz podatkowych tak, by te mogły efektywnie opodatkować dochód CFC<sup>43</sup>. Według mnie, zarówno jak fakt możliwości opodatkowania dochodu CFC, jak i jego efektywność, nie wynika z istnienia „kontroli” rezydentów podlegających opodatkowaniu nad CFC *per se*, lecz z tego, że opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC odbywa się na poziomie rezydentów podatkowych państwa stosującego przepisy o CFC. Zatem to „rezydencja podatkowa”, a nie „kontrola nad CFC”, stanowi istotny łącznik podatkowy upoważniający do opodatkowania i umożliwiający jego egzekucję w ramach przepisów o CFC. Moim zdaniem, „kontrola” raczej legitymizuje opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC w świetle ich celu (zwalczanie unikania opodatkowania) niż wyznacza łącznik wymagany do egzekwowania opodatkowania na mocy tych przepisów.

Z analizy przedstawionej w punktach 2 i 3 artykułu wynika, że formalnie rzecz biorąc nie ma potrzeby, aby legitymizować opodatkowanie zgodnie z międzynarodowym prawem publicznym. Taka legitymizacja może być jednak konieczna zarówno w państwie stosującym przepisy o CFC, jak i na arenie międzynarodowej. To wynika z tego, że rozszerzenie zakresu

<sup>42</sup> Zob. art. 91 ust. 2 w związku z art. 89 ust. 1 pkt 5 oraz art. 217 Konstytucji.

<sup>43</sup> Zob. B. J. Arnold, *The Taxation of Controlled...*, s. 71; S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 143.



opodatkowania rezydentów w ramach przepisów o CFC najczęściej stanowi aberrację od ogólnych zasad opodatkowania rezydentów i może powodować problemy nakładających się jurysdykcji podatkowych. Potrzeba legitymizacji (w sensie przekonania, że takie postępowanie – zwalczanie unikania opodatkowania – jest wymagane przez prawo)<sup>44</sup> wynika z faktu, że państwa nie istnieją w próżni, lecz podlegają ograniczeniom prawnym, ekonomicznym i politycznym<sup>45</sup>.

Mimo, że zdecydowana większość państw stosuje przepisy o CFC tylko, gdy ich rezydenci „kontrolują” CFC oraz ryzyko unikania opodatkowania związane z tą kontrolą jest wysokie<sup>46</sup>, to opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC wywołuje napięcia polityczne i gospodarcze między państwami oraz podlega krytyce przez niektórych badaczy<sup>47</sup> i rządy państw<sup>48</sup>. Poniższe akapity przedstawiają i odpowiadają na najbardziej istotną krytykę w tym zakresie.

Po pierwsze, rozszerzenie opodatkowania rezydentów na podstawie przepisów o CFC może być postrzegane jako naruszanie praw podatkowych jurysdykcji, w których rezydencje mają CFC, powodując nieuczciwą alokację praw do opodatkowania dochodu CFC pomiędzy państwami stosującymi przepisy o CFC i jurysdykcjami, w których rezydencję mają CFC<sup>49</sup>. W praktyce, w zdecydowanej większości przypadków, CFC mają rezydencję w jurysdykcjach, które zdecydowały się nie opodatkować dochodu CFC w całości lub opodatkowują go efektywnie na minimalnym poziomie. Dlatego trudno jest zrozumieć, jak opodatkowanie dochodów CFC zgodnie z przepisami o CFC może spowodować nieuczciwy podział praw do opodatkowania między tymi jurysdykcjami a państwami stosującymi

<sup>44</sup> „In the sense of legal obligation”, zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 28.

<sup>45</sup> Zob. S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 308; R. S. J. Martha, *The Jurisdiction to Tax...*, s. 46–47 oraz zdanie odrębne sędziego Sir Gerald Fitzmaurice w wyroku MTS w sprawie *Barcelona Traction*, pkt 70.

<sup>46</sup> Zob. B. J. Arnold i P. Dibout, *General Report Limits...*, s. 41; M. Dahlberg, M. i B. Wiman, *General Report...*, s. 31.

<sup>47</sup> Zob. W. Park, *Fiscal Jurisdiction and Accrual Basis Taxation: Lifting the Corporate Veil to Tax Foreign Company Profits*, *Columbia Law Review* 1978, Vol. 78, s. 1609 oraz s. 1618–1646.

<sup>48</sup> Zob. obserwacje Szwajcarii w OECD, *Conventions and the use of base companies*, Paryż 1986, pkt 9597 oraz obserwacje Belgii, Irlandii, Luksemburga i Holandii do Komentarza do art. 1 MK OECD, pkt 27.427.7.

<sup>49</sup> Zob. W. Park, *Fiscal Jurisdiction and...*, s. 1627–1629.

przepisy o CFC<sup>50</sup>. Zrezygnowanie z opodatkowania dochodu, w tym dochodu CFC, jest niezależnym od żadnego państwa, w tym państw stosujących przepisy o CFC, wyborem legislacyjnym wskazanych jurysdykcji. Co więcej, najczęściej ich infrastruktura nie jest używana do wytwarzania dochodów, których źródła są transferowane do CFC założonych na ich terytoriach. W praktyce jest raczej odwrotnie, tzn. źródła dochodów transferowane do CFC są zwykle wytwarzane z użyciem infrastruktury rozwiniętej i utrzymywanej przez państwa rezydencji podatników kontrolujących CFC<sup>51</sup>. W związku z tym, że każde państwo, którego infrastruktura została wykorzystana do wytworzenia danego dochodu powinno mieć udział w jego opodatkowaniu adekwatny do stopnia jego wytworzenia z wykorzystaniem infrastruktury danego państwa<sup>52</sup>, opodatkowanie zgodne z przepisami o CFC może być postrzegane raczej jako przyczynienie się do sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania między państwami w sytuacjach transgranicznych transferów dochodów niż odwrotnie.

Co więcej, opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC jest zgodne z ogólną zasadą podziału kompetencji do opodatkowania (dotyczy to również umów o UPO) opracowaną przez Komitet Finansowy Ligi Narodów w 1923 r., zgodnie z którą państwo źródła, na przykład państwo rezydencji CFC, ma pierwotne prawo do opodatkowania dochodów osiągniętych w jego granicach (dochodu CFC), a państwo rezydencji, np. państwo rezydencji (państwo rezydencji podatników kontrolujących CFC), ma wtórne prawo do opodatkowania tego dochodu a następnie obowiązek zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w formie kredytu podatkowego wobec podatków zapłaconych w państwie źródła od tego dochodu lub zwolnienia go z opodatkowania<sup>53</sup>. W tym kontekście wskazać należy,

<sup>50</sup> Zob. S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 145.

<sup>51</sup> Zob. *infra* 3.2, 3.3 oraz 3.4.

<sup>52</sup> Zob. OECD, *Addressing Base Erosion...*, s. 35; M. Valta, *International Tax Law between efficiency, equity and development aid*, Copenhagen 2013, s. 5–6; M. J. Graetz i M. O'Hear, *The 'Original Intent' of U.S. International Taxation*, *Duke Law Journal* 1997, Vol. 47, s. 1076–1077.

<sup>53</sup> Zob. League of Nations, *Economic and Financial Commission. Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee*, 5 April, 1923, Document EFS-73.F.19. Reprinted in US Congress 1962a, Vol. 4. Por. M. B. Carroll, *The Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion. Two Decades of Progress under the League of Nations*, League of Nations nr 1939 II A 8, F/Fiscal/111, Geneva 1939; S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 19; J. C. Fleming, R. J. Peroni and S. E. Shay, *Worse than Exemption*, *Emory Law Journal* 2009, Vol. 59, nr 1, s. 81; Y. Brauner, *An International Tax Regime...*, s. 259.

że państwa stosujące przepisy o CFC nie wykluczają oraz nie ograniczają państwom rezydencji CFC pierwotnego prawa do opodatkowania dochodu CFC oraz udzielają kredytów podatkowych podatnikom kontrolującym CFC w odniesieniu do podatku zapłaconego przez CFC od jej dochodu w państwie jej rezydencji. Dotyczy to obecnie wszystkich państw stosujących przepisy o CFC, a zatem wszystkie państwa stosujące CFC postępują zgodnie z ogólną zasadą podziału kompetencji do opodatkowania między państwami opracowaną przez Komitet Finansowy Ligi Narodów<sup>54</sup>. Innymi słowy, opodatkowanie dochodu CFC jest wyłącznie opodatkowaniem rezydualnym wobec opodatkowania w państwie założenia CFC w tym sensie, że stanowi różnicę między podatkiem zapłaconym w państwie rezydencji CFC a podatkiem do zapłaty w państwie stosowania przepisów o CFC<sup>55</sup>.

Z tym wiąże się również rekomendacja Komitetu Ekspertów Technicznych Ligi Narodów z 1927 r., zgodnie z którą jednorazowe opodatkowanie wszystkich dochodów jest wymagane w świetle „najbardziej elementarnej i niekwestionowanej zasady sprawiedliwości fiskalnej”<sup>56</sup>. Według zasady jednorazowego opodatkowania, dany dochód powinien być opodatkowany tylko raz, a zatem zarówno podwójne (lub wielokrotne) opodatkowanie, jak i podwójne (lub wielokrotne) nieopodatkowanie powinno być wyeliminowane<sup>57</sup>. Historia międzynarodowego prawa podatkowego pokazała, że większość wysiłków między 1927 r. a 2015 r. została skierowana przez państwa na całym świecie na zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu raczej niż na zapobieganiu podwójnemu brakowi opodatkowania. To można tłumaczyć, między innymi, chęcią najbardziej znaczących ekonomicznie państw do zapewnienia konkurencyjnej pozycji rosnącej liczby ich międzynarodowych przedsiębiorstw, pozwalając im na wytwarzanie dochodów,

<sup>54</sup> Por. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*:..., s. 26.

<sup>55</sup> Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*:..., s. 26. Por. J. C. Fleming, R. J. Peroni, and S. E. Shay, *Worse than...*, s. 83.

<sup>56</sup> Zob. League of Nations, *Report prepared by the Committee of Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, League of Nations Publications, Genewa 1927, s. 23. Thomas S. Adams jest uznawany za pioniera spośród zwolenników zasady jednokrotności opodatkowania, zob. T. S. Adams, *Interstate and International Double Taxation*, [w:] R. Magill, (red.), *Lectures on Taxation*, Nowy Jork 1932, s. 112–113.

<sup>57</sup> Zob. R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction*..., s. 60 oraz *Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of US Treaty Policy*, University of Michigan Public Law Research Paper 2013, nr 318, s. 3.

które nie są opodatkowane ani za granicą w państwie źródła, ani w państwie ich rezydencji<sup>58</sup>.

Natomiast dziś zasada jednokrotności opodatkowania jest promowana przez wielu wybitnych uczonych międzynarodowego prawa podatkowego z całego świata, jako vademecum na podwójne opodatkowanie i podwójne nieopodatkowanie dochodu<sup>59</sup>. Refleksję zasady jednokrotności opodatkowania można obecnie zauważyć również w Projekcie BEPS: Plan Działania BEPS wskazuje, że „potrzebne są fundamentalne zmiany w celu skutecznego zapobiegania podwójnego nieopodatkowania”<sup>60</sup>. Przepisy o CFC odgrywają ważną rolę w dyskusji na temat zapewnienia efektywności zasady jednorazowego opodatkowania, ponieważ stosowanie prawidłowo sporządzonych przepisów o CFC może wzmocnić efektywność zasady jednorazowego opodatkowania. Wynika to z faktu, że w efekcie zastosowania przepisów o CFC, dochód CFC nie jest już dwukrotnie nieopodatkowany, gdyż jego opodatkowanie występuje w państwie rezydencji podatnika kontrolującego CFC, i zarazem dochód ten nie jest podwójnie opodatkowany, ponieważ państwo rezydencji podatnika kontrolującego CFC udziela kredytu podatkowego temu podatnikowi CFC w wysokości podatku zapłaconego przez CFC w państwie jej rezydencji podatkowej<sup>61</sup>. To pokazuje, że skuteczne przepisy o CFC stanowią bardzo ważny instrument prawny we wspieraniu zasady jednorazowego opodatkowania, ponieważ w efekcie ich stosowania można zapobiegać zarówno podwójnemu opodatkowaniu, jak i podwójnemu nieopodatkowaniu. Zapewne z tego powodu OECD skoncentrowała swoje prace w ramach Planu Działania nr 3 na opraco-

<sup>58</sup> Zob. H. J. Ault, *Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles*, TNI 2013, 17 czerwca, s. 1195. Zob. historycznie S. Piccioto, *International Business Taxation...*, s. 15–16.

<sup>59</sup> Zob. w szczególności R. S. Avi-Yonah, *Advanced Introduction...*, s. 59–65 i (2013), s. 1–8 i (1997), s. 507–556; H. J. Ault, *Some Reflections...*, s. 1195–1201; D. M. Ring, *One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage*, Boston College Law Review 2002, Vol. 44, nr 79, s. 79–173; Y. Brauner, *An International Tax Regime...*, s. 264, 288, i 291; i V. Thuronyi, *International Tax Cooperation and a Multilateral Treaty*, Brooklyn Journal of International Law 2001, Vol. 26, nr 4, s. 1641 et seq. Pojawiają się również głosy krytyczne wobec stosowania tej zasady, zob. M. A. Kane, *Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage*, Emory Law Journal 2004, Vol. 53, nr 1, s. 89 et seq.; A. H. Rosenzweig, *Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage*, Virginia Tax Review 2007, Vol. 26, s. 588, 590, i 598.

<sup>60</sup> Zob. OECD, *Action Plan on...*, s. 13.

<sup>61</sup> Por. R. S. Avi-Yonah, *Who Invented...*, s. 4; H. J. Ault, *Some Reflections...*, s. 1197–1999.

waniu rekomendacji do parlamentów państw członkowskich OECD i G20 do zaprojektowania przepisów o CFC w sposób zapewniający efektywną i kompleksową eliminację podwójnego nieopodatkowania wynikającego z BEPS<sup>62</sup>.

Zatem, jak wskazuje powyższa dyskusja, zasada jednokrotności opodatkowania po prawie stu latach uśpienia przechodzi dziś globalny renesans, co z kolei stanowi silny bodziec do wzmocnienia przepisów o CFC C i promocji ich dalszego, dynamicznego rozprzestrzeniania się między państwami.

Po drugie, państwa rezydencji CFC, jeśli są to państwa rozwijające się, mogą krytykować opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC, gdyż państwa te mogą kompensować niskim opodatkowaniem lub brakiem opodatkowania dochodu spółek trudną sytuację geograficzną i gospodarczą. Może to następować na przykład poprzez nieopodatkowanie dochodu CFC w ramach tzw. wakacji podatkowych w celu przyciągnięcia zagranicznych inwestycji, które mogą przyczynić się do rozwoju ich gospodarki<sup>63</sup>. W stopniu, w jakim takie inwestycje nie są związane z unikaniem opodatkowania przez wykorzystanie CFC, dochody uzyskiwane przez CFC nie powinny być opodatkowane zgodnie z przepisami o CFC<sup>64</sup>. Jeśli dochód CFC kwalifikujący się do wakacji podatkowych podlega opodatkowaniu na podstawie przepisów o CFC, wówczas albo wakacje podatkowe zostały opracowane tak, by przyciągać zagraniczne inwestycje nieuzasadnione ekonomicznymi powodami innymi niż oszczędności podatkowe (przyciąganie inwestycji wyłącznie w celu umożliwienia unikania opodatkowania inwestorom-podatnikom kontrolującym CFC) lub przepisy o CFC zostały zaprojektowane w sposób niewłaściwy, tzn. taki, że ich zastosowanie pozwala na opodatkowanie dochodu, który pochodzi z działalności gospodarczej uzasadnionej względami ekonomicznymi innymi niż unikanie opodatkowania. W rezultacie, właściwie zaprojektowane przepisy o wakacjach podatkowych i przepisy o CFC nie powinny być ze sobą sprzeczne i zakłócać swojego funkcjonowania. Z tych względów, można tylko krytykować to, że wakacje podatkowe nie podlegają analizie przez OECD w ramach Planu Działania nr 3 Projektu BEPS.

<sup>62</sup> Zob. OECD, *Designing Effective Controlled...*, pkt 1.

<sup>63</sup> Zob. T. Viherkenttä, *Tax Incentives in Developing Countries and International Taxation*, Deventer 1992, s. 132; H. M. Bjerkestuen and H. G. Wille, *Tax Holidays in a BEPS-Perspective*, Intertax 2015, Vol. 43, nr 1, s. 118.

<sup>64</sup> Zob. R. S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law...*, s. 26.

Po trzecie, niektórzy autorzy twierdzą, że opodatkowanie podatników kontrolujących CFC zgodnie z przepisami o CFC, stawia ich w niekorzystnej sytuacji na arenie międzynarodowej w zakresie konkurowania o rozwój ich działalności gospodarczej na zagranicznych rynkach państw niskoopodatkowanych, w porównaniu do inwestorów z państw, w których przepisy o CFC nie obowiązują – ci pierwsi ponoszą większy ciężar podatkowy w porównaniu do tych drugich<sup>65</sup>. Ten argument nie wydaje się jednak dziś być istotny, biorąc pod uwagę, że przepisy o CFC zostały wprowadzone w większości głównych państw eksportujących kapitał na świecie oraz które mają najbardziej konkurencyjne gospodarki<sup>66</sup>, w tym pięć największych wschodzących gospodarek, czyli państwa BRICS<sup>67</sup>. Innymi słowy, zagrożenie konkurencyjności podatników kontrolujących CFC z powodu ich opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC nie wydaje się istotne, skoro najbardziej konkurencyjne państwa świata zdecydowały się wprowadzić je w życie.

Takie rozumowanie zostało przedstawione przez Sol Picciotto już 1992 r.<sup>68</sup>, kiedy to przepisy o CFC obowiązywały tylko w dziesięciu państwach<sup>69</sup>. Obecnie, kiedy przepisy te obowiązują w 35 państwach, rozumowanie to wydaje się jeszcze silniejsze. Ponadto, nawet jeśli zastosowanie przepisów o CFC może w pewnym stopniu powodować zaburzenia konkurencyjności na arenie międzynarodowej lub prowadzić do opodatkowania wywołującego konflikty w zakresie jurysdykcji podatkowych, te negatywne skutki nie wydają się tak poważne, by przeważać nad pozytywnymi

<sup>65</sup> Zob. B. J. Arnold i P. Dibout, *General Report Limits...*, s. 40; R. H. Dilworth, *Tax Reform: International Tax Issues and Some Proposals*, *International Tax Journal* 2009, nr 12, s. 5. Por. Meld. St. 4 (2015–2016), sekcja 9.4.3, s. 98.

<sup>66</sup> Zob. wcześniej punkt 1 artykułu.

Zob. IBFD, *Country Key Features*, Amsterdam 2016, wersja elektr. IBFD oraz Deloitte, *Guide to Controlled Foreign Company Regimes*, 2015, dostęp: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-guide-to-cfc-regimes-14-july-2015.pdf>.

<sup>67</sup> Nazwa BRICS pochodzi od pierwszych liter nazw grupy państw rozwijających się – Brazylii, Rosji, Indii, Chin oraz Republiki Południowej Afryki. Mimo, że przepisy o CFC nie mają jeszcze zastosowanie w Indiach, przewiduje się, że wkrótce to nastąpi, zob. A. Agarwal, and D. Shah, *India – Branch Report: The taxation of foreign passive income for groups of companies*, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 98a, IFA Congress in Copenhagen, 2013, s. 360; G. Ch. Prasad, *New rules soon to tackle offshore tax deferral*, *The Financial Express* 2015, 20 May.

<sup>68</sup> Zob. S. Picciotto, *International Business Taxation...*, s. 145.

<sup>69</sup> Zob. *infra* 2.3.2.2.

efektami ich stosowania, takimi, jak zapobieganie unikaniu opodatkowania przez wykorzystanie CFC oraz wzmocnienie sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania transgranicznego dochodu między państwami. To, co może jednak stanowić istotne zagrożenie dla międzynarodowej konkurencyjności podatników będących rezydentami państw stosujących przepisy o CFC, zwłaszcza, że liczba takich państw jest wysoka i najprawdopodobniej wzrośnie w przyszłości, to wielokrotne ekonomiczne opodatkowanie dochodów CFC na podstawie przepisów o CFC w dwóch lub więcej państwach<sup>70</sup>. Wydaje się, że uniknięcie tego problemu wymaga skoordynowanego działania zainteresowanych państw w oparciu o pewnego rodzaju „zasadę hierarchii” stosowania przepisów o CFC, która przyznawałaby pierwotne prawo do stosowania tych przepisów państwu „ostatecznego podatnika kontrolującego CFC”<sup>71</sup>.

Ostatni głos krytyki wobec opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC można usłyszeć, że strony rządów Szwajcarii, Belgii, Irlandii, Luksemburga, i Holandii, które nie zgodziły się z wnioskami OECD dotyczącymi relacji między opodatkowaniem dochodu CFC na poziomie kontrolujących ją podatników na podstawie przepisów o CFC a stosowaniem umów o UPO<sup>72</sup>. Mimo, że te zastrzeżenia te zostały wyrażone w dokumentach związanych z MK OECD, a więcej nie są związane bezpośrednio z międzynarodowym prawem, są one istotne dla niniejszej analizy, aby dokonać następującej konkluzji: poza nieprzekonującą argumentacją tych państw, istnieje dodatkowo, wspólny mianownik łączący te państwa – są one dobrze znane z oferowania szerokiego wachlarzu możliwości rozwoju międzynarodowego planowania podatkowego i wobec wszystkich z nich, z wyjątkiem Belgii<sup>73</sup>, zostały niedawno

<sup>70</sup> Historycznie zob. W. Park, *Fiscal Jurisdiction and Accrual Basis Taxation: Lifting the Corporate Veil to Tax Foreign Company Profits*, Columbia Law Review 1978, Vol. 78, p. 1609 et seq, s. 1631–1632; OECD, *Double Taxation...*, pkt 65–66. Obecnie zob. OECD, *Designing Effective Controlled...*, pkt 126; G. Maisto, *Controlled Foreign Company Legislation, Corporate Residence and Anti-Hybrid Arrangement Rules*, Bulletin for International Taxation 2014, nr 6–7, s. 328.

<sup>71</sup> Zob. więcej B. Kuźniacki, *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 9, s. 28–31.

<sup>72</sup> Zob. obserwacje Szwajcarii w OECD, *Double Taxation...*, pkt 95–97 oraz obserwacje Belgii, Irlandii, Luksemburga i Holandii do Komentarza do art. 1 MK OECD, pkt 27.4–27.7.

<sup>73</sup> Niemniej jednak w Belgii obowiązują rozwiązania prawne, które mogą skłaniać podatników do założenia CFC w tym państwie w celu unikania opodatkowania, zob.

ujawnione publicznie informacje, z których wynika, że na ich terytorium zagraniczni podatnicy założyli struktury CFC w celu unikania opodatkowania, tj. w Szwajcarii Caterpillar; w Irlandii i Holandii Apple i Google; w Luksemburgu około 350 firm z całego świata, których struktury były realizowane w oparciu o tajne porozumienia podatkowe zatwierdzone przez luksemburskie władze podatkowe a następnie wykryte i ujawnione przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (ang. *International Consortium of Investigative Journalist, ICIJ*)<sup>74</sup>. Wszystko to znacznie osłabia obiektywność i wiarygodność krytyki tych państw wobec opodatkowania dochodu CFC na podstawie przepisów o CFC.

## 5. KONKLUZJE

Analiza przeprowadzona w niniejszym artykule wskazuje, że opodatkowanie na podstawie przepisów o CFC nie jest ani ograniczone, ani nieuzasadnione w świetle międzynarodowego prawa publicznego i że takie opodatkowanie może być ograniczone jedynie obowiązkami wynikającymi z systemów prawnych zainteresowanych państw. To oznacza, że opodatkowanie zgodnie z przepisami o CFC może być ograniczone po pierwsze tylko prawem krajowym wyższego rzędu niż przepisy o CFC i po drugie zobowiązaniami międzynarodowymi, wynikającymi na przykład z członkostwa państwa stosującego przepisy o CFC w UE oraz z bycia stroną umów o UPO. W konsekwencji ograniczenia opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC mogą wystąpić po pierwsze ze strony Konstytucji, która zwykle stanowi najwyższe prawo, pod warunkiem, że jej przepisy dotyczą kwestii opodatkowania właściwego do opodatkowania zgodnie z przepisami o CFC i po drugie ze względu na postanowienia prawa unijnego oraz umów o UPO, jeśli państwo stosujące przepisy o CFC jest członkiem UE (lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, EOG) oraz ma w mocy umowy o UPO. W rzeczywistości wszystkie te ograniczenia są właściwe dla Polski.

---

szerzej o planowaniu podatkowym w Belgii w P. A. A. Vanhaut, *Belgium in International Tax Planning (Second Revised Edition)*, Amsterdam 2008.

<sup>74</sup> Zob. dostęp do pełnej bazy danych w tym zakresie: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>.



## STRESZCZENIE

### CONTROLLED FOREIGN COMPANIES' RULES IN LIGHT OF INTERNATIONAL PUBLIC LAW

This paper concentrates on relations between taxation triggered by controlled foreign companies' rules and international public law. The purpose of the paper is to answer to the research question: whether and why taxation of a CFC's income by the State of residence of taxpayers controlling CFC is neither restricted nor unjustified in the light of international public law.







## RADA KONSULTACYJNA PRAWA PODATKOWEGO PRZY MINISTRZE FINANSÓW PIERWSZY ROK DZIAŁANIA (2014–2015)

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego została utworzona przez Ministra Finansów zarządzeniem nr 54 z 24 października 2014 r. w sprawie powołania Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego (Dz.Urz. M. F. 2014, poz. 44). Podstawą jej powołania był art. 7 ust. 4 pkt 5 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2012 r., poz. 392), w myśl którego członek Rady Ministrów, realizując politykę ustaloną przez Radę Ministrów, po zawiadomieniu Prezesa Rady Ministrów powołuje rady i zespoły, jako organy pomocnicze w sprawach należących do zakresu jego działania.

Rada Konsultacyjna ma status organu pomocniczego Ministra Finansów. Do zakresu jej działania – w myśl § 2 zarządzenia – należy udzielanie Ministrowi konsultacji w sprawach uregulowanych prawem podatkowym, a w szczególności wyrażanie opinii w sprawach przedstawianych Radzie przez Ministra, a także przedstawianie Ministrowi wniosków oraz propozycji zmian przepisów prawa podatkowego mających na celu ujednoczenie stosowania prawa podatkowego oraz usprawnienie wykonywania obowiązków podatkowych oraz poboru podatków. Na uwagę zasługuje tu stworzenie możliwości wykazywania własnej inicjatywy w zakresie formułowania wskazówek optymalizujących system podatkowy – z czego zresztą Rada I kadencji korzystała.

Zgodnie z § 3 zarządzenia, w skład Rady weszło 25 członków powołanych przez Ministra Finansów (który ma też prawo ich odwoływania bez podawania przyczyny). Powołani członkowie Rady reprezentowali szerokie spektrum środowisk zainteresowanych kształtem i jakością prawa

podatkowego – od przedstawicieli organizacji pracodawców, reprezentantów środowiska doradców podatkowych (zarówno z małych, jak i dużych firm doradczych) po przedstawicieli środowisk akademickich.

Na przewodniczącego Rady został powołany przez Ministra Finansów prof. dr hab. Bogumił Brzeziński. Pełnienie funkcji zastępcy Przewodniczącego Rady ta powierzyła prof. dr hab. Włodzimierzowi Nykielowi.

Podstawowym założeniem organizacyjnym Rady było skoncentrowanie jej prac w zespołach problemowych. Takie zespoły – zgodnie z § 3 ust. 2 zarządzenia – powstały cztery. Ich przewodniczących – na wniosek Przewodniczącego Rady – powołała Rada działając *in pleno*.

Przewodniczącym Zespołu do spraw podatków bezpośrednich została prof. dr hab. Hanna Litwińczuk (wiceprzewodniczący – dr Janusz Marciniuk). Przewodniczącym Zespołu do spraw podatków pośrednich został prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz (wiceprzewodniczący – Roman Namysłowski). Przewodniczącym Zespołu do spraw podatków lokalnych został dr hab. Wojciech Morawski (wiceprzewodniczący – Agnieszka Tałasiewicz). Natomiast przewodniczącym Zespołu do spraw administracji podatkowej, Ordynacji podatkowej i egzekucji administracyjnej została dr Irena Ożóg (wiceprzewodniczący – dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki). Poszczególni członkowie Rady mogą brać udział w pracach jednego lub większej liczby zespołów Rady. Mogą też w konkretnych sprawach dołączać do wybranego zespołu *ad hoc*.

W pierwszym roku swojego działania Rada podjęła 11 uchwał zatwierdzających taką samą liczbę opinii skierowanych do Ministra Finansów. Były to:

- 1) Opinia nr 1/2015 z dnia 30 stycznia 2015 r. w sprawie zasadności wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego przepisu wyrażającego zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (wydana na prośbę Ministra Finansów).
- 2) Opinia nr 2/2015 z dnia 19 lutego 2015 r. w sprawie projektu przepisu zawierającego formułę interpretacyjną rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (wydana na prośbę Ministra Finansów).
- 3) Opinia nr 3/2015 z dnia 1 marca 2015 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (wydana na prośbę Ministra Finansów).
- 4) Opinia nr 4/2015 z 28 lutego 2015 r. w sprawie Rekomendacji Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady w sprawie zmian w zakresie ustaw

- o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych (wydana z inicjatywy własnej przez Radę Konsultacyjną).
- 5) Opinia nr 5/2015 z dnia 15 kwietnia 2015 r. w sprawie Rekomendacji Zespołu ds. podatków bezpośrednich w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R) – (wydana na prośbę Ministra Finansów).
  - 6) Opinia nr 6/2015 z dnia 24 kwietnia 2015 r. w sprawie dokumentu *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r.* przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego – (wydana na prośbę Ministra Finansów).
  - 7) Opinia nr 7/2015 z dnia 2 czerwca 2015 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 27 kwietnia 2015 r. (wydana na prośbę Ministra Finansów).
  - 8) Opinia nr 8/2015 z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków pośrednich dotyczących rozwiązań ograniczających możliwość popełniania oszustw VAT (wydana z inicjatywy własnej przez Radę Konsultacyjną).
  - 9) Opinia nr 9/2015 z dnia 20 sierpnia 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków lokalnych dotyczących rozwiązań usprawniających funkcjonowanie systemu podatków i opłat lokalnych (wydana z inicjatywy własnej przez Radę Konsultacyjną).
  - 10) Opinia nr 10/2015 z dnia 12 listopada 2015 r. w sprawie Propozycji Zespołu ds. podatków bezpośrednich zawartych w opinii w zakresie zasadności zmian w ustawach o podatkach dochodowych dotyczących obszarów możliwego zbliżenia prawa bilansowego i podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem uproszczeń dla małych przedsiębiorstw (wydana na prośbę Komitetu Standardów Rachunkowości działającego przy Ministrze Finansów).
  - 11) Opinia nr 11/2015 z dnia 16 listopada 2015 r. w sprawie problemów, które mogą pojawić się na gruncie stosowania przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej (wydana na prośbę Ministra Finansów).

W myśl § 9 ust. 2 zarządzenia Ministra Finansów uchwały Rady podejmowane były zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy członków Rady, w głosowaniu jawnym. W praktyce, na podstawie § 9 ust. 3

zarządzenia uchwały rady podejmowane były w trybie obiegowym (poczta e-mail). Te uchwały, zgodnie z § 9 ust. 4 zarządzenia Ministra Finansów podejmowane były bezwzględną większością głosów.

Ponieważ poszczególne opinie odnosiły się niekiedy do kilku, a nawet kilkunastu spraw, pojawił się problem odzwierciedlenia pełnego spektrum poglądów członków Rady. Jedną z możliwości było imienne głosowanie, którego wyniki były załączane do uchwał przekazywanych Ministrowi Finansów. W krótkim czasie uznano jednak, że ma to niewielką wartość informacyjną, jako że protokół z głosowania nie odzwierciedla przyczyn, dla których niektórzy członkowie Rady mają inne zdanie niż większość głosujących. W konsekwencji pojawiła się i zrealizowana została koncepcja składania przez osoby zainteresowane opinii indywidualnych, wyrażających poglądy odmienne od tych zawartych w opinii (bądź to przeciwnych, bądź to dalej idących niż opinia Rady). Opinie indywidualne przekazywane były Ministrowi Finansów – wraz z uchwałą i opinią Rady. Taka praktyka pozwalała w pełni przedstawić poglądy członków Rady, demokratyzowała jej działanie a także wzbogacała – jak się wydaje – efekty jej prac.

Rada pracowała na zasadach właściwych dla wolontariatu – jej członkowie, w myśl § 12 zarządzenia Ministra Finansów nie otrzymywali ani wynagrodzenia za wykonywaną pracę, ani też zwrotu kosztów przyjazdu na posiedzenia plenarne i posiedzenia zespołów problemowych. Współpraca z pracownikami Ministerstwa Finansów układała się harmonijnie.

Ocena efektów działania Rady Konsultacyjnej w sensie wpływu na konkretne decyzje podejmowane przez Ministra Finansów w sprawach, w których występował on do Rady o sporządzenie opinii jest trudna, a może jej dokonywanie po zaledwie roku pracy Rady byłoby nawet przedwczesne.

Pewne jest to, że Minister Finansów w najmniejszym stopniu nie wziął pod uwagę dwóch pierwszych opinii Rady Konsultacyjnej, rekomendujących wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario*. Ta klauzula interpretacyjna znalazła się w dodanym art. 2a Ordynacji podatkowej z pewnością nie z powodu pozytywnych rekomendacji Rady Konsultacyjnej. Z drugiej strony warto natomiast podkreślić, że jedyną z kolei, ostatnią z opinii wydanych w prezentowanych okresie wykorzystana została niemalże *in extenso* w treści Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r. (PK4.8022.44.2015).

Opinie Rady mogą mieć znaczenie dla kształtowania ogólnego klimatu działania administracji podatkowej i przynieść pozytywne rezultaty



w średnim, czy nawet w długim czasie. Pewne jest to, że Minister Finansów, nawet jeśli w swoim działaniu nie kierował się opiniami Rady, to mógł poznać jej poglądy i w ten sposób miał bogatszy materiał i pełniejszy obraz sytuacji, w kontekście której podejmował określone działania.

Bogumił Brzeziński  
Włodzimierz Nykiel