
USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU DOCHODOWEGO

FILIP ŚWITAŁA*

SPIS TREŚCI

1. Wstęp.....	50
2. Zasada opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej wyłącznie w kraju siedziby przedsiębiorstwa (spółki).....	51
3. Źródła dochodu.....	56
4. Certyfikat rezydencji.....	57
5. Obejście umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.....	62
6. Charakter umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania.....	62
7. Wnioski.....	64

1. WSTĘP

W orzecznictwie NSA i sądów administracyjnych zarysowały się ostatnio dwie główne linie orzecznicze w sprawach podatku u źródła od usług reklamowych, doradczych, prawnych, marketingowych i podobnych świadczeń, zwanych „niematerialnymi”, wykonywanych przez zagraniczne osoby prawne poza terytorium Polski, ale na rzecz polskiego usługobiorcy. Zgodnie z pierwszą linią orzeczniczą o tym, czy należy pobierać podatek u źródła, decyduje to, czy usługobiorca - a zarazem płatnik - jest polskim rezydentem. W ramach tej linii orzeczniczej przyjmuje się, że „źródłem dochodów znajdującym się na terytorium Polski jest polski rezydent podatkowy

* Filip Światała, doradca podatkowy, Martini i Wspólnicy Sp. z o.o., e-mail: filip.switala@onet.eu.

wypłacający należności (wynagrodzenie)”¹³⁵. Druga linia orzecznicza wiąże obowiązek podatkowy ze skutkiem wykonania usługi. Jeżeli skutek ma miejsce w Polsce, to wówczas Polska ma prawo poboru podatku u źródła od tych usług. Zgodnie z tą linią „dochód jest osiągnięty na terytorium RP wtedy, gdy rezultat usługi w postaci powstania lub powiększenia przychodów następuje u usługodawcy na terytorium Polski”¹³⁶. Jak się wydaje obie tezy są nieprawidłowe, gdyż o opodatkowaniu usług decyduje miejsce siedziby podmiotu wykonującego usługi – zasada ta jest wyrażona w komentarzu do Modelu Konwencji OECD jako wspólna dla wszystkich państw członkowskich OECD, a więc i dla Polski.

2. ZASADA OPODATKOWANIA DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ WYŁĄCZNIE W KRAJU SIEDZIBY PRZEDSIĘBIORSTWA (SPÓŁKI)

W polskiej praktyce traktatowej dotyczącej umów o unikaniu podwójnego opodatkowania powszechnie akceptowane jest podejście wyrażone w art. 7 MK OECD¹³⁷, z którego wynika, że dochody osiągnięte przez przedsiębiorstwo jednego z umawiających się państw mogą być opodatkowane tylko w tym pierwszym państwie (państwie siedziby). Opodatkowanie w państwie drugim (państwie źródła) jest możliwe tylko wówczas, gdy to przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w drugim umawiającym się państwie przez położony tam zakład. Jest to zasada opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej (tzw. „Business Profits”) tylko w kraju rezydencji, tj. w miejscu, gdzie dochody te są uzyskiwane. Zasada jest istotna w odniesieniu do usług świadczonych za granicą, gdyż przyznaje prawo do opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej tylko państwu rezydencji, chyba że istnieje związek z terytorium drugiego państwa w postaci stałego zakładu (zwanego w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹³⁸ „zagranicznym zakładem” a przez MK OECD: „permanent establishment”). Jeżeli zakład istnieje, wówczas zyski osiągnięte za pośrednictwem tego zakładu mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

W powołanym wyżej orzecznictwie sądowym jako podstawa prawna powoływany jest art. 3 ust. 2 ustawy o PDOP: „Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium

¹³⁵ Wyrok NSA z 21.08.2014 r., II FSK 2121/12 oraz bliźniacze wyroki w sprawach II FSK 2122/12 i II FSK 2120/12, także z 21.08.2014 r., wydane w tym samym składzie orzekającym.

¹³⁶ Wyrok z 4.07.2013 r. (II FSK 2200/11) oraz wcześniejszy z 5.11.2009 r. (II FSK 2194/08).

¹³⁷ Model Tax Convention on Income and Capital, OECD 2010, oraz wszystkie wcześniejsze wersje tego modelu zawierające podobne unormowanie w interesującym nas zakresie (dalej powoływana, dla uproszczenia jako „MK OECD”), zob. też raport: *Attribution of Profits to Permanent Establishments* z 2008 r. przyjęty ostatecznie przez OECD w 2010 r. oraz *Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010*, OECD 2010, tezy 5-8 do Art. 7.

¹³⁸ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851, ze zm., zwana dalej „ustawą o PDOP”.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Rzeczypospolitej Polskiej”. Kluczowe wydaje się zatem zrozumienie, co oznacza „osiągnięcie dochodów na terytorium” Polski. W rozumieniu pierwszej powołanej wyżej linii orzeczniczej jest to wypłata dochodu przez polską firmę zagranicznemu usługodawcy. W rozumieniu drugiej linii orzeczniczej jest to spowodowanie, że efekt usługi jest wykorzystany na terytorium Polski. Jak się jednak wydaje związek w postaci łącznika „osiągnięcia dochodów na terytorium”, o którym mowa w art. 3 ust. 2 polskiej ustawy o PDOP musi być odczytywany w kontekście art. 5 i 7 MK OECD, tj. prowadzenia w Polsce działalności gospodarczej przez położony w Polsce stały zakład. Oznacza to, że wykonywanie jakichkolwiek usług przez firmę zagraniczną, która nie jest w Polsce obecna za pośrednictwem stałego miejsca prowadzenia działalności, nie może podlegać opodatkowaniu w Polsce, a kryteria takie jak siedziba płatnika, miejsce wykonywania usług (jeśli nie ma stałego zakładu), albo też miejsce, gdzie wystąpi efekt usług – nie mają znaczenia. Komentarz do MK OECD wyjaśnia, że powołany wyżej art. 7 MK OECD odzwierciedla międzynarodowy konsensus, że „...dopóki przedsiębiorstwo jednego państwa nie ma w drugim państwie stałego zakładu, nie powinno być właściwie uznawane za uczestniczące w życiu gospodarczym drugiego państwa w takim stopniu, by to drugie państwo mogło mieć prawo do opodatkowania jego zysków”¹³⁹.

W komentarzu do MK OECD dodanym w roku 2008¹⁴⁰, w którego tworzeniu musiał już uczestniczyć przedstawiciel Polski jako kraju członkowskiego OECD¹⁴¹, pojawiły się szczegółowe wyjaśnienia dotyczące opodatkowania usług. Wynika z nich, że usługi nie mogą być opodatkowane przez dane państwo nawet gdy są wykonywane na jego terytorium chyba, że świadczenie usług odbywa się poprzez stały zakład¹⁴². OECD dopuszcza opodatkowanie usług pod warunkiem wyraźnego wprowadzenia do poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania specjalnego przepisu uznającego powstanie tzw. „stałego zakładu usługowego” w przypadku spełnienia pewnych kryteriów stałości i istotności, takich jak dłuższy czas przebywania usługodawcy w danym państwie i kryterium osiągniętego dochodu¹⁴³. Ponadto w komentarzu czytamy: „Należy zauważyć, że **wszystkie** państwa członkowskie zgadzają się, że państwo nie powinno mieć praw do opodatkowania u źródła, dochodu pochodzącego ze świadczenia usług wykonywanych przez

¹³⁹ Tłum. własne części tezy 11 do Art. 7 w „Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010.

¹⁴⁰ O. Łunarski, „Aneks I, Stały Zakład Usługowy”, tezy 179 – 196 do art. 5 [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, str. 382 i nast. Autor szczegółowo opisuje historię zmiany komentarza w roku 2008 oraz podaje kryteria proponowane przez OECD pozwalające na opodatkowanie usług w państwie źródła, takie jak dłuższy okres przebywania w tym państwie (ponad pół roku) oraz kryterium osiągnięcia w nim istotnych dochodów (powyżej 50% dochodów brutto wynikających z działalności gospodarczej).

¹⁴¹ Polska została przyjęta do OECD 22 listopada 1996 r.

¹⁴² Teza 42.11 komentarza do art. 5, “Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010, str. 113.

¹⁴³ O. Łunarski, „Aneks I, Stały Zakład Usługowy”, tezy 184-194 do art. 5 [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 384-387., zob. też teza 42.23 do art. 5 w “Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010, str. 115.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

nierezydenta poza tym państwem”¹⁴⁴. I dalej: „Sam fakt, że płatnik wynagrodzenia za usługi jest rezydentem danego państwa (...) lub, że rezultat usług jest wykorzystany w tym państwie, nie stanowi wystarczającego łącznika by przyznać prawo do opodatkowania dochodu temu państwu”¹⁴⁵. Z dalszego komentarza wynika, że jest to kwestia fundamentalna, co do której istnieje ogólna zgoda państw członkowskich OECD. Skoro wszystkie państwa OECD się co do tego zgadzają, to zapewne i Polska jako członek OECD wyraziła na forum OECD przekonanie, że usługi świadczone za granicą nie podlegają opodatkowaniu u źródła w Polsce. Jak widać z powołanych orzeczeń sądów administracyjnych, praktyka jest jednak inna.

Polska jako członek OECD zobowiązała się również do tego, że jej władze skarbowe powinny stosować komentarz do MK OECD, jeżeli zapisy zawarte w konkretnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania nie odbiegają w istotny sposób od modelu tej konwencji. Zgodnie ze wstępem do komentarza służby skarbowe państw członkowskich OECD powinny stosować komentarz: „Państwa członkowskie podczas zawierania lub zmian swoich bilateralnych umów podatkowych powinny opierać się na modelu konwencji OECD interpretowanym przez następujący po nim komentarz z uwzględnieniem zastrzeżeń w nim zawartych, zaś ich władze podatkowe powinny opierać się na tym komentarzu wraz ze zmianami do niego i z uwzględnieniem ich zastrzeżeń do niego, gdy stosują lub interpretują postanowienia ich dwustronnych umów podatkowych opartych na tym modelu.”¹⁴⁶ Rekomendacja zawarta w komentarzu oparta jest na Zaleceniu Rady OECD z 23 października 1997 r.¹⁴⁷ skierowanym do państw członkowskich. Rekomendacje OECD nie są wiążące dla państwa członkowskiego tylko wówczas, jeżeli wstrzyma się od głosu nad daną rekomendacją¹⁴⁸. Tymczasem polskie władze podatkowe nie stosują komentarza wydając interpretacje dotyczące usług niematerialnych. Wręcz odwrotnie interpretacje wydawane w imieniu Ministra Finansów są całkowicie sprzeczne z komentarzem. Niestety spójność interpretacji w tym zakresie pozwala przypuszczać, że jest to stanowisko ugruntowane wśród władz interpretacyjnych, a być może nawet, że polityka ta jest świadomym wyborem.

¹⁴⁴ Teza 42.18 komentarza do art. 5, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010”, OECD 2010, s. 115, tłum. własne, podkr. aut.

¹⁴⁵ Ibid., tłum. własne.

¹⁴⁶ Zob.: „Integrated texts of the OECD Commentaries of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 and 2010”, w *Materials on International & EU Tax Law*, wybór i redakcja K. van Raad, Leiden 2010, vol. 1, pkt 3 komentarza w części “Introduction”, s. 48, tłumaczenie własne.

¹⁴⁷ Zalecenie Rady OECD Dotyczące Modelu Konwencji o Dochodzie i Majątku (kapitale) – przyjęte w dniu 23 października 1997 r. [w:] „OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, Volume II, Appendix II, A-37. Zalecenie to było oparte na wcześniejszych zaleceniach z 1994 r. i 1995 r., a cofając się do początków modelu OECD, na zaleceniu z 1963r. opublikowanym wraz z pierwszą wersją modelu konwencji OECD – zob. M. Uss, *Modele Konwencji o UPO* [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, s. 100.

¹⁴⁸ Art. 6 ust. 2 Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490. Trudno jednak znaleźć informację, czy Polska nie wstrzymała się w tej sprawie od głosu, czy też głosowała za przyjęciem rekomendacji.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Stanowisko, że usługi świadczone za granicą podlegają podatкови u źródła wyraził dyrektor Izby Skarbowej (IS) w Łodzi w interpretacji IPTPB3/423-170/11-5/IR z 08.11.2011 r., która była przedmiotem zaskarżenia i została uznana za prawidłową w wyniku wskazanego wyżej wyroku NSA z 21.08.2014 r. (II FSK 2121/12). Podobnie dyrektor IS w Katowicach w interpretacji IBPBI/2/4510-254/15/MS z 02.06.2015 r., czy interpretacji IBPBI/2/423-1129/14/BG z 23.12.2014 r. dotyczącej usług dochodzenia należności przez kancelarie prawne z Czech, Węgier lub Słowacji na terenie tych państw. W innym piśmie IPPB5/4510-621/15-3/IS z 21.09. 2015 r. dyrektor IS w Warszawie zgadza się co prawda, że usługi prawne świadczone przez firmę z Wielkiej Brytanii nie podlegają opodatkowaniu, ale pod warunkiem posiadania certyfikatu (co jest zdaniem autora błędem). Ten sam dyrektor IS w Warszawie w interpretacji IPPB5/4510-260/15-3/PS z 19.06.2015 r. uznaje jednak odmiennie, że usługi prawne świadczone przez kancelarie z siedzibą w krajach UE i poza UE podlegają polskiemu podatкови u źródła. Dyrektor IS w Warszawie uznał też, że usługi reklamowe świadczone przez firmy australijskie i brytyjskie w związku z publikacjami książek na tamtych rynkach podlegają polskiemu podatкови u źródła (IPPB5/4510-514/15-2/PS, z 5.08.2015r.). Dyrektor IS w Warszawie wydał niestety również interpretację zupełnie zadziwiającą, by nie powiedzieć „imperialistyczną” (IPPB5/4510-546/15-6/PS z 05. 08.2015 r.), w której orzekł o obowiązku poboru polskiego podatku u źródła od usług świadczonych przez firmy rosyjskie na rzecz przedstawicielstwa polskiej spółki w Moskwie – to znaczy polskie przedstawicielstwo znajdujące się w Moskwie ma zdaniem dyrektora pobierać podatek u źródła np. od usług księgowych, marketingowych, prawnych, a nawet od usług najmu pomieszczeń świadczonych na jego rzecz przez firmy rosyjskie na terenie Rosji. Budzi to skojarzenia wręcz humorystyczne, na zasadzie: „i śmieszno i straszno”, gdyż z jednej strony dyrektor IS w Warszawie uważa, że może opodatkować polskim podatkiem dochodowym firmy rosyjskie, a z drugiej strony ani dyrektor IS w Warszawie, ani jakiegokolwiek inne władze polskie, ani przedstawicielstwo polskiej firmy w Moskwie nie mają żadnych narzędzi do poboru podatku dochodowego od firm rosyjskich. Co gorsza, polskie przedstawicielstwo będzie w tej sytuacji opodatkowane podatkiem u źródła, gdyż nie może żądać od firm rosyjskich certyfikatów rezydencji z tytułu usług świadczonych przez nie na rzecz przedstawicielstwa ani pobierać od nich podatku dochodowego. Takie działanie mogłyby bowiem narazić przedstawicielstwo polskiej firmy w Rosji na odpowiedzialność karną z tytułu naruszenia jurysdykcji władz rosyjskich. Natomiast fakt, że dyrektor IS w Warszawie uznał w tej interpretacji, że opodatkowaniu podatkiem u źródła podlegają także usługi najmu pomieszczeń świadczone na rzecz przedstawicielstwa wydaje się być rażącym naruszeniem prawa, gdyż usługi tego typu nie są nawet wymienione w art. 21 ustawy o PDOP. Na tym tle napawa otuchą interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu (ILPB4/4510-1-185/15-2/MC, z 05.08.2015 r.), w której prawidłowo uznano, że nie ma obowiązku poboru podatku u źródła od usług zarządczych i doradczych świadczonych w Hiszpanii przez tamtejszych rezydentów, ale i tu podatnik zastrzegł się, zapewne dla „świętego spokoju”, że posiada certyfikat rezydencji. Istotą sprawy jest jednak uświadomienie sobie,

że nie ma obowiązku przedstawiania certyfikatu rezydencji, skoro Polska w ogóle nie ma prawa do opodatkowania ww. usług, nawet gdyby wykonywano je w Polsce, a co dopiero w Hiszpanii.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 MK OECD: „Zyski z przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa powinny być opodatkowane tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim Umawiającym się Państwie przez położony tam zakład.” Zatem w sytuacji przedsiębiorstwa będącego rezydentem w państwie, z którym Polska zawarła umowę bazującą na tym modelu, Polska w ogóle nie ma prawa do opodatkowywania jego zysków z działalności gospodarczej. Z przepisu tego wynika, że źródłem przychodu nie jest kontrahent, lecz fakt prowadzenia jakiejś działalności na terytorium danego państwa przez położony w nim zakład. Wiąże się to z wykorzystywaniem przez stały zakład infrastruktury tego państwa do uzyskiwania przychodu oraz z wykorzystywaniem możliwości ekonomicznych oferowanych przez dostęp do rynku tego państwa i stąd może prowadzić do przyznania temu państwu prawa do opodatkowania dochodu w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ponadto bardziej ogólne prawo międzynarodowe zabrania jednemu państwu wykonywania swoich prerogatyw władczych na terytorium innego państwa¹⁴⁹, a jurysdykcja - w tym jurysdykcja podatkowa - jest właśnie atrybutem suwerenności terytorialnej, co oznacza, że jedno państwo nie może wykonywać swojej władzy podatkowej na terytorium drugiego państwa¹⁵⁰. Tak więc opodatkowanie rezydenta obcego państwa z tytułu usług, które świadczy on nie posiadając stałego zakładu w państwie źródła jest wkraczaniem w cudzą jurysdykcję – w dodatku w sytuacji, w której wyraźnie zabrania tego umowa międzynarodowa zawierająca odpowiednik art. 7 ust. 1 w powiązaniu z art. 5 MK OECD. Wreszcie komentarz do art. 5 i 7 MK OECD wyraźnie powołuje się na konsensus państw OECD zabraniający opodatkowania w państwie źródła. Na marginesie warto porównać świadczenie usług przez zagranicznego rezydenta do eksportu przez takiego rezydenta towarów do Polski. Jeżeli zagraniczny rezydent dokonuje takiego eksportu, to na mocy postanowień umowy międzynarodowej opartych o powołane wyżej art. 5 i 7 MK OECD dochód z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu w Państwie importera. Komentarz do MK OECD jest jasny także i w tej kwestii¹⁵¹.

¹⁴⁹ W kwestii jurysdykcji zob. B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008 r., s. 222 oraz K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer 1996, Introduction, Nb 10, s. 12.

¹⁵⁰ A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, str. 126-127.

¹⁵¹ „(...) zyski ze sprzedaży towarów, które są jedynie importowane przez rezydenta danego kraju i które nie są produkowane ani dystrybuowane przez stały zakład położony w tym kraju nie są tam opodatkowane ...” teza 42.18 do art. 5 Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010, OECD 2010, s. 115.

3. ŹRÓDŁA DOCHODU

Fundamentalną kwestią wymagającą rozważenia w świetle powołanego wyżej przepisu art. 3 ust. 2 ustawy o PDOP jest kwestia „źródła dochodu” Sądy administracyjne prezentują w tej kwestii stanowisko, że – w pierwszej linii orzeczniczej – jest nim polski płatnik, który wypłaca wynagrodzenie za usługi, a w drugiej, że jest to miejsce efektu usługi.

Pierwsze stanowisko to daleko idące uproszczenie, ponieważ ani pieniądze, ani osoba dłużnika nie są źródłem dochodu. W obrocie gospodarczym żaden dłużnik nie płaci wierzycielowi bez świadczenia wzajemnego. Powodem zapłaty jest istnienie tytułu prawnego polegającego na tym, że dłużnik otrzymuje świadczenie, a wierzyciel je wykonuje. Co zatem jest źródłem dochodu? Czy fakt zapłaty wynagrodzenia za świadczenie, czy fakt wykonania świadczenia? Z praktyki międzynarodowego prawa podatkowego opartej na Modelu Konwencji OECD można wywnioskować, że źródłami dochodów są działalność gospodarcza, nieruchomości, dywidendy, odsetki, należności licencyjne, praca, wykonywanie wolnego zawodu, służba publiczna, czy usługi zarządcze. Żadną miarą nie jest źródłem dochodu samo otrzymywanie pieniędzy. Źródłem dochodów z pracy najemnej nie jest pracodawca, lecz wykonywanie pracy, źródłem przychodów z działalności gospodarczej nie jest klient kupujący usługi lub towary, lecz wykonywanie usług i sprzedawanie towarów. Zatem, źródłem przychodu nie jest kontrahent, czy dokonywana przez niego wypłata, lecz fakt prowadzenia jakiegś działalności na terytorium danego państwa. W polskich ustawach o podatkach dochodowych w odniesieniu do działalności gospodarczej także istnieje zasada, że nie sam fakt otrzymania zapłaty powoduje powstanie przychodu. Powstaje on co do zasady z chwilą wykonania świadczenia (wykonania usługi lub dostawy towaru), a nie dopiero z chwilą otrzymania zapłaty za jego wykonanie. Brak zapłaty za świadczenie nie oznacza braku opodatkowania dochodu.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania łączą niekiedy powstanie prawa do opodatkowania z miejscem, gdzie ma siedzibę dłużnik, jednak dzieje się to poprzez wprowadzenie specjalnego i wyjątkowego łącznika z miejscem siedziby dłużnika. Łącznik utożsamiający źródło dochodu z miejscem siedziby dłużnika jest stosowany w przepisach dotyczących tzw. dochodów pasywnych, czyli dywidend, odsetek i należności licencyjnych. W odniesieniu do dywidend MK OECD stosuje w art. 10 ust. 2 frazę: „...dywidendy mogą być również opodatkowane w tym umawiającym się państwie, którego spółka płacąca dywidendy jest rezydentem...”¹⁵². Wiele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę zawiera także wyraźne określenie miejsca źródła przychodu w przypadku płatności licencyjnych i odsetkowych jako kraju ich dłużnika. Zgodnie z art. 11 ust. 5 Modelu Konwencji OECD: „Uważa się, że odsetki powstają w Umawiającym się Państwie, jeżeli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie.

¹⁵² Art. 10 ust. 2 część zd. pierwszego, MK OECD, 2010, tłum. wł., © OECD 2010.

(...)”¹⁵³. Na przykład art. 11 ust. 5 umowy podatkowej polsko-ukraińskiej stanowi, że: „...odsetki powstają w Umawiającym się Państwie, gdy płatnikiem jest to Państwo, jego jednostka terytorialna, władza lokalna lub osoba mająca w tym Państwie miejsce zamieszkania lub siedzibę.”¹⁵⁴. Model konwencji OECD nie przewiduje opodatkowania należności licencyjnych w kraju dłużnika, jednak Polska w swojej praktyce traktatowej negocjuje zazwyczaj prawo do opodatkowania należności licencyjnych oraz – jeśli to możliwe – także należności za użytkowanie urządzeń przemysłowych, naukowych lub handlowych w państwie źródła. Z tego względu łącznik z miejscem siedziby dłużnika (płatnika) zawarty jest w wielu polskich umowach w przepisach dotyczących należności licencyjnych. Na przykład art. 12 ust. 5 polsko-brytyjskiej umowy podatkowej przewiduje, że „...należności licencyjne powstają w Umawiającym się Państwie, jeśli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie”¹⁵⁵. Jak widać z tych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wypłata wynagrodzenia może być utożsamiona ze źródłem przychodów z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych tylko wówczas, gdy szczególnie przepis ustanowi taki łącznik z państwem siedziby dłużnika. Dlatego, z uwagi na mające najczęściej podstawę w umowie podatkowej przyznanie prawa do opodatkowania takich płatności państwu siedziby dłużnika, w praktyce w odniesieniu do takich wypłat mówi się o opodatkowaniu u źródła. Warto też zauważyć, że usługi niematerialne nie mieszczą się w definicji żadnej z wymienionych wyżej typów płatności. Umowy podatkowe zawierają definicje każdej z tych typów płatności i jeżeli taka definicja nie pokrywa się z definicją krajową, oznacza to, że dany rodzaj dochodu powinien podlegać pod inne przepisy umowy. W odniesieniu do usług niematerialnych będą to przepisy odpowiadające art. 7 w zw. z art. 5 MK OECD – czyli przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej. Oznacza to, że łącznik powstawania należności licencyjnych w państwie siedziby dłużnika nie może mieć zastosowania do usług.

4. CERTYFIKAT REZYDENCJI

W praktyce organów podatkowych istotną rolę odgrywa certyfikat rezydencji, który jest utożsamiany z „przepustką” do stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W powołanym na początku orzeczeniu także NSA traktuje certyfikat rezydencji jako formalny warunek zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zwolnienia polskiego kontrahenta podatnika-nierezydenta od obowiązków płatnika. Brak certyfikatu oznacza zdaniem NSA, że nie można określić rezydencji podatkowej kontrahenta zagranicznego, co wyklucza możliwość zastosowania którejkolwiek z umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Zatem certyfikat jest zdaniem NSA warunkiem stosowania umowy.

¹⁵³ Art. 11 ust. 5 zd. pierwsze, MK OECD, 2010, tłum. wł., © OECD 2010.

¹⁵⁴ Dz. U. z 1994 r. nr 63, poz. 269, zm. Dz. U. z 2008 r. nr 163, poz. 1025.

¹⁵⁵ Dz. U. z 2006 r. nr 250, poz. 1840.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU DOCHODOWEGO

Jak się wydaje takie założenie przyświecało w istocie wprowadzeniu tego instrumentu do polskiego systemu prawnego przez nowelizację z roku 2000¹⁵⁶ z mocą od 1 stycznia 2001r. W pierwotnej wersji, w latach 2001 – 2003 przepis o certyfikacie brzmiał bardzo restrykcyjnie:

„Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest możliwe wyłącznie po uzyskaniu od podatnika zaświadczenia o jego miejscu zamieszkania lub siedzibie za granicą dla celów podatkowych, wydanego przez właściwą administrację podatkową (certyfikat rezydencji)”¹⁵⁷.

Przepis w ówczesnym brzmieniu zawierał dwa poważne błędy legislacyjne. Po pierwsze, używał tzw. „skrótów myślowych” odnosząc się do stawki wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a pomijając powszechnie znany fakt, że w umowach, w celu alokacji praw do opodatkowania, oprócz „stawki” stosuje się też postanowienie, że prawo do opodatkowania służy wyłącznie państwu siedziby¹⁵⁸. Dlatego też, w sytuacji, gdy stawka wynosi 0% jak to się często – w uproszczeniu – prezentuje w tabelarycznych zestawieniach obrazujących pobór podatku u źródła, to w tekście umowy znajduje się postanowienie, że prawo do opodatkowania danej kategorii należności ma wyłącznie państwo siedziby podatnika. W rezultacie, w myśl cytowanego przepisu certyfikat był potrzebny dla zastosowania stawki np. 10%, ale nie był wymagany, gdy prawo do opodatkowania przysługiwało tylko państwu siedziby. Drugim błędem zawartym w starej wersji przepisu było to, że odwoływał się do „miejsca zamieszkania” podatnika, podczas gdy chodziło przecież o pobór podatku dochodowego od osób prawnych, a „miejsce zamieszkania” jest właściwe dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Przepis ten zawierał jednak sekwencję czasową zawartą w słowach „zastosowanie stawki (...) z umowy (...) jest możliwe wyłącznie po uzyskaniu” – z takiego brzmienia przepisu wynikało, że posiadanie certyfikatu powinno poprzedzać zastosowanie stawki umownej. Tak sformułowana sekwencja czasowa, tj. wymóg

¹⁵⁶ Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700.

¹⁵⁷ Art. 26 ust. 1 zd. drugie w brzmieniu z okresu 01.01.2001 r. – 31.12.2003 r., podkreślenie autora.

¹⁵⁸ „Skrótem myślowym” wyjaśniali wówczas tę pomyłkę niektórzy funkcjonariusze Ministerstwa Finansów na konferencjach i szkoleniach. Próbowano również „konwalidować” oczywisty brak w sformułowaniu przepisu argumentacją typu *a minori ad maius*: „jeżeli ustawodawca przewidział taki obowiązek dla przypadków, w których stawka ustawowa jest jedynie częściowo zredukowana przez umowy (...), to na pewno obowiązek ten dotyczy również przypadków, gdy (...) przewidują całkowite zwolnienie z opodatkowania u źródła.” cyt. za J. Banach, „Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”, Warszawa, 2002, str. 84-85. Warto jednak zwrócić uwagę, że rozumowanie z mniejszego na większe stosuje się do zakazów. Skoro komuś nie wolno mniej, to tym bardziej nie wolno mu więcej, ma zatem ograniczone zastosowanie w prawie podatkowym, zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, str. 112. Innym błędem w zacytowanym wyżej wywodzie nt. certyfikatu jest nazywanie wyłącznego prawa do opodatkowania zawartego w umowach „całkowitym zwolnieniem z podatku u źródła” – to też jest skrót myślowy. Umowy nie zawierają zwolnień z podatku u źródła, a jedynie przyznają niekiedy wyłączne prawo do opodatkowania jednemu z państw z wyłączeniem drugiego, jest to alokacja praw do opodatkowania uzgodniona między państwami-stronami danej umowy, a nie „zwolnienie” – umowy nie używają tego terminu w przepisach o dochodach pasywnych, a tylko w odniesieniu do metody unikania podwójnego opodatkowania. Zob. też J. Fiszer i M. Panek, *Umowy UPO – polska praktyka traktatowa*, teza 24, [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, s. 208 oraz powołany tam wyrok NSA FSK 65/04, w którym sąd trafnie stwierdził, że „Jeżeli transakcja międzynarodowa w ogóle nie jest opodatkowana w Polsce, to do 2003 roku nie można było żądać od polskiej firmy, aby przedstawiła certyfikat rezydencji swojego kontrahenta”.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

posiadania certyfikatu przed zastosowaniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, był jednak sprzeczny z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania – co zostanie wyjaśnione niżej. Niemniej jednak, choć błędna, sekwencja czasowa była wyraźnie zaznaczona. W obliczu tych dwóch błędów legislacyjnych, kolejną nowelizacją z dnia 12 listopada 2003 r.¹⁵⁹ nadano wymogowi przedstawienia certyfikatu brzmienie łagodniejsze, obecnie obowiązujące i usunięto oba wskazane wyżej błędy legislacyjne. W brzmieniu obecnie obowiązującym warunek uprzedniego „uzyskania zaświadczenia o miejscu zamieszkania” zmieniono na warunek „udokumentowania miejsca siedziby certyfikatem”. Jest to dość wyraźne przesunięcie preferencji z uprzedniego „uzyskania dokumentu” na „udokumentowanie”, które może nastąpić po zastosowaniu umowy. Trudno zatem zrozumieć pogląd, że uzyskanie certyfikatu jest formalnym warunkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie zwolnienia się polskiego przedsiębiorcy z obowiązków płatnika, skoro przeczy temu sam tekst przepisu¹⁶⁰.

Przejdźmy teraz do wyjaśnienia poglądu, że posiadanie certyfikatu nie może być warunkiem stosowania umowy międzynarodowej - ani teraz, ani w przeszłości. Przede wszystkim tak sformułowane wymogi prawa krajowego byłyby sprzeczne z Konwencją wiedeńską o prawie traktatów, którą Polska ratyfikowała w 1990 r.¹⁶¹ Konwencja ta zawiera reguły interpretacji umów międzynarodowych, w tym umów podatkowych. Na podstawie art. 27 Konwencji wiedeńskiej, państwo będące jej stroną nie może powoływać się na postanowienia swojego prawa wewnętrznego dla usprawiedliwienia niewykonywania przez nie traktatu międzynarodowego – w tym wypadku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Po drugie, bilateralna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wypadkową interesów ekonomicznych stron i odzwierciedla kompromis zawarty w trakcie negocjacji. Wprowadzenie w prawie krajowym dodatkowego warunku stosowania umowy międzynarodowej, który to warunek nie był przedmiotem negocjacji i uzgodnień z drugą stroną umowy międzynarodowej narusza tę umowę. Co innego wprowadzenie wymogu przedstawienia certyfikatu rezydencji dla celów dokumentacyjnych, czy dowodowych, gdy nie stanowi on warunku zastosowania umowy międzynarodowej, ale pomaga w ocenie *ex post*, czy podatnik był uprawniony do skorzystania z umowy. Jednakże nawet wówczas należy dopuścić oprócz certyfikatu także inne środki dowodowe, gdyż systemy prawne państw stron umów międzynarodowych mogą się różnić i powodować na przykład, że nie można uzyskać certyfikatu, lub że nie zostanie wydany w czasie, w którym jest wymagany przez inne państwo¹⁶². Niektóre państwa dopuszczają wydanie certyfikatu

¹⁵⁹ Dz. U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957.

¹⁶⁰ Zob. trafną argumentację J. Fiszera i M. Panka, *Umowy UPO – polska praktyka traktatowa*, teza 26, [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, str. 209. Autorzy słusznie podnoszą, że umowy międzynarodowe mają pierwszeństwo przed przepisami krajowymi, a poza tym same wyznaczają zakres swego zastosowania.

¹⁶¹ Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 (załącznik).

¹⁶² Na przykład, polski rezydent mógłby mieć kłopoty z przedstawieniem polskiego certyfikatu rezydencji władzom obcego państwa przed rokiem 2005. Polska zaczęła żądać certyfikatu rezydencji już od roku 2001, natomiast dopiero od 1 stycznia 2005 r. wprowadzono art. 306l Ordynacji podatkowej, który przewiduje

dopiero po zakończeniu roku podatkowego i stwierdzają w nim, że dany podatnik był w tym zakończonym już roku rezydentem – może to powodować niemożność uzyskania certyfikatu przez polskiego płatnika przed pierwszą wypłatą odsetek czy należności licencyjnych. Niekiedy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania same wprowadzają warunek przedstawienia certyfikatu rezydencji; tak jest w umowie polsko niemieckiej¹⁶³. Nawet jednak w świetle postanowień tych umów nie można twierdzić, że certyfikat rezydencji jest warunkiem skorzystania z ich postanowień. W umowie polsko niemieckiej właściwy przepis brzmi: „Umawiające się Państwo, w którym powstaje dochód, może zażądać urzędowego potwierdzenia wydanego przez właściwe organy drugiego Umawiającego się Państwa, iż podatnik posiada w tym Państwie miejsce zamieszkania lub siedzibę.” Jak widać, przepis ten jest sformułowany jako opcja dla państwa strony i nie wynika z niego, że przedstawienie zaświadczenia ma nastąpić przed zastosowaniem umowy lub jako warunek jej stosowania. Oczywiście nałożenie obowiązku przedstawienia certyfikatu to sprawa prawa krajowego. W przypadku umowy polsko-niemieckiej sytuacja jest klarowna, w prawie krajowym istnieje wymóg przedstawiania certyfikatu, a umowa międzynarodowa umożliwia państwu stronie żądanie przedstawienia tego dokumentu. Zatem w tym przypadku certyfikat jest elementem umowy międzynarodowej (choć nie warunkiem skorzystania z niej) i może być wymagany bez naruszenia jej postanowień. Art. 27 Konwencji wiedeńskiej wymaga, aby państwa, które chcą żądać certyfikatu rezydencji i przewidują taki wymóg w prawie krajowym zawarły postanowienia przewidujące konieczność dostarczenia certyfikatu w swoich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁶⁴. Po trzecie, w tekście komentarza do MK OECD kwestia weryfikacji uprawnień do skorzystania z umowy podatkowej jest przewidziane w tezie 26.2 do art. 1¹⁶⁵. W powołanym komentarzu wspomina się o możliwości zastosowania procedury przewidzianej przez prawo krajowe i uprzedniej weryfikacji uprawnień traktatowych, ale nie została otwarcie powołana forma „certyfikatu rezydencji”. W żadnym razie nie wspomina się tam o uzależnieniu stosowania umowy podatkowej od przedstawienia dokumentów poświadczających miejsce rezydencji. Trzeba też pamiętać, że – w kontekście komentarza do MK OECD – jakkolwiek sposób weryfikacji uprawnień traktatowych obejmuje wyłącznie sytuacje, gdy zgodnie z tym modelem konwencji dochód powstaje w danym państwie jako państwie źródła, nie może zatem dotyczyć podmiotów zagranicznych świadczących usługi w miejscu swojej siedziby, gdyż zgodnie z tym samym komentarzem nie podlegają one w ogóle opodatkowaniu

możliwość wystawienia przez polskie władze certyfikatu rezydencji. Przepis ten został dodany przez nowelizację opublikowaną w Dz. U. z 2004 r. Nr 93, poz. 894, która w tym zakresie weszła w życie 1 stycznia 2005 r.

¹⁶³ Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90, art. 29 ust. 3. Istnieje też podobny przepis z umowy polsko-włoskiej, nie wymaga on jednak certyfikatu rezydencji, lecz raczej innego rodzaju zaświadczenia odnoszącego się do prawa do korzyści traktatowych, Dz.U. z 1989 r. Nr. 62, poz. 374, art. 28 ust. 2.

¹⁶⁴ W praktyce wiele państw żąda przedstawienia certyfikatu w celu zastosowania umowy. Jest to praktyka niezgodna z Konwencją wiedeńską o prawie traktatów, gdyż wprowadza ograniczenie nie przewidziane w umowie. Skoro jednak wiele państw jest zainteresowanych żądaniem certyfikatu rezydencji, to cóż szkodzi zawrzeć w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania stosowne postanowienia?

¹⁶⁵ Teza 26.2 do art. 1, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010, © OECD 2010, str. 71.

w państwie źródła lecz wyłącznie w państwie siedziby. Ponadto uwagi komentarza do MK OECD w sprawie poświadczenia miejsca zamieszkania czy siedziby odnoszą się przede wszystkim do płatności z tytułu dywidend, których niewątpliwym źródłem zgodnie z MK OECD jest państwo siedziby spółki wypłacającej dywidendę¹⁶⁶. Ewentualnie wspomina się o możliwości żądania certyfikatu, jeśli państwo źródła i państwo siedziby umówiły się co do takiej procedury w sprawie stosowania podatku u źródła¹⁶⁷. Wreszcie trzeba też zauważyć, że w praktyce certyfikaty rezydencji mają przeróżne formy. Obecnie najbardziej powszechne są zeskanowane kopie wydruków, lub wręcz dokumenty wydawane elektronicznie, bez podpisów, bez pieczęci lub z ich odwzorowaniem w postaci grafiki komputerowej, czy facsimile. Dlatego żaden certyfikat nie zastąpi sprawnej wymiany informacji podatkowych pomiędzy administracjami podatkowymi różnych państw. Oczywiście o wiele łatwiej jest wprowadzić przepis wymagający certyfikatu od płatnika, niż przeszkolić administrację skarbową i wyposażyć ją w procedury i narzędzia do sprawnej wymiany informacji dotyczących rezydencji z innymi krajami. To nie jest tylko kwestia terenu UE i jej dyrektyw dotyczących wymiany informacji. Wiele państw chętnie dzieli się informacjami podatkowymi na zasadzie wzajemności albo zawierając odpowiednie klauzule w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania lub w umowach o wymianie informacji podatkowych. Również Polska podpisuje z innymi państwami umowy w sprawie wymiany informacji podatkowych lub wprowadza się odpowiednie postanowienia do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i dopiero zastosowanie tych przepisów jest najskuteczniejszym sposobem wyeliminowania ewentualnych oszustw.

Kluczową kwestią w odniesieniu do certyfikatu jest to, że nawet na gruncie polskich przepisów można go wymagać jedynie dla celów dowodowych¹⁶⁸ i tylko wówczas, gdy Polska ma prawo do poboru podatku u źródła. Jest tak w przypadku dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Natomiast dochody z usług mogą być opodatkowane wyłącznie w państwie rezydencji, chyba że są świadczone przez stały zakład w państwie źródła. W takim przypadku, jedynym trafnym pytaniem, które władze skarbowe powinny postawić wnioskodawcy, jest pytanie o to, czy podatnik zagraniczny ma w Polsce stały zakład, za pośrednictwem którego usługi są wykonywane. Jeżeli tak, to Polska ma prawo opodatkować te usługi na zasadach ogólnych (nie ma wówczas zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a). Innymi słowy jedynym koniecznym i prawidłowym łącznikiem pomiędzy podatnikiem zagranicznym a polską jurysdykcją podatkową jest stały zakład położony w Polsce. Jednakże po to,

¹⁶⁶ I do której może sobie rościć prawo także państwo siedziby spółki otrzymującej dywidendę ze względu na fakt, że jego rezydent zaryzykował swój kapitał w celu wygenerowania zysku w państwie źródła. Zob. A. Maksymczak, *Wprowadzenie do artykułów 10-12, tezy 2-5 [w:] Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.), Warszawa 2010, str. 667-668.

¹⁶⁷ Teza 71 do art. 24, Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, July 2010, OECD 2010, str. 349.

¹⁶⁸ A. Biegalski, *Jurysdykcja podatkowa [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 131: "... tzw. certyfikat rezydencji ma walor wyłącznie dowodowy i nie wyznacza granic władztwa podatkowego."

aby stwierdzić istnienie stałego zakładu w Polsce nie jest potrzebny certyfikat rezydencji, nic on do tej kwestii nie wnosi.

5. OBEJŚCIE UMOWY MIĘDZYNARODOWEJ W SPRAWIE UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

W 1989 r. Rada OECD przedstawiła raport zatytułowany „Tax Treaty Override”¹⁶⁹.

Słowo „override” oznacza „uchylenie”, w tym kontekście chodzi jednak raczej o „odrzućenie”, „pozbawienie mocy” lub „obejście” traktatu podatkowego przez prawo krajowe. W raporcie OECD zwraca uwagę na problem polegający na stanowieniu prawa wewnętrznego, którego uświadomioną intencją jest sprzeciwienie się międzynarodowym zobowiązaniom wynikającym z traktatu. Również rozstrzygnięcie sądowe może być postrzegane jako odrzućenie/obejście traktatu, jeżeli rozstrzygnięcie to odbiega od wspólnej, wyraźnie lub milcząco zaakceptowanej wykładni traktatu. Jak wcześniej wykazano państwa członkowskie OECD, w tym Polska, przyjęły w komentarzu do KM OECD, że certyfikat rezydencji nie może być warunkiem zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz że dochody z usług mogą być opodatkowane tylko w państwie siedziby przedsiębiorstwa, które je świadczy, chyba że prowadzi ono działalność w drugim państwie przez położony tam zakład. Jak się wydaje polska praktyka orzecznicza, i to zarówno na poziomie sądów administracyjnych, jak i organów podatkowych, jest inna niż stanowisko prezentowane przez Polskę w OECD oraz w zawartych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niestety, to dosyć konsekwentne stanowisko organów podatkowych potwierdzone przez sądy wskazuje, że Polska stara się zwiększyć swoje korzyści traktatowe za pomocą praktyki interpretacyjnej. Powstaje pytanie, czy obejście umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania jest stosowane przez polskie władze intencjonalnie? Niestety, okoliczności wskazane w niniejszym artykule jednoznacznie świadczą, że władze działają tu z zamiarem opodatkowania dochodów, których nie mają prawa opodatkowywać. Nawet jednak, gdyby tak nie było, to w literaturze przedmiotu przyjmuje się, że obejście umowy międzynarodowej może nie być intencjonalne, lecz stanowić efekt uboczny np. przeciwdziałania obchodzeniu prawa¹⁷⁰, nie zmienia to jednak faktu, że w obu przypadkach obejście umowy międzynarodowej jest naruszeniem prawa międzynarodowego.

6. CHARAKTER UMÓW MIĘDZYNARODOWYCH O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

¹⁶⁹ OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)* (full version), OECD Publishing, R(8)-3.

¹⁷⁰ K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer 1996, Introduction Nb 131, s. 69.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Często, acz błędnie przyjmuje się milcząco lub wypowiedziane wprost założenie, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają ulgi podatkowe i w związku z tym należy stosować do przepisów tych umów wykładnię ścisłą¹⁷¹. Jak się jednak wydaje, umowy te nie zawierają ulg podatkowych, lecz służą alokacji praw do opodatkowania między państwami stronami i są wynikiem kompromisu zawartego między tymi państwami w trakcie negocjacji. Stawka podatku wynikająca z umowy podatkowej (niższa od krajowej) lub też wyłączne prawo do opodatkowania przyznane państwu siedziby nie stanowią „preferencji podatkowej”, ani nie można określać ich jako „preferencyjnego opodatkowania u źródła”¹⁷², a przyznanie wyłącznego prawa do opodatkowania pewnych dochodów nie jest *de iure* „zwolnieniem podatkowym”¹⁷³. Stawka w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania służy alokacji praw do opodatkowania pomiędzy państwami stronami danej umowy. Jeżeli dane państwo nakłada podatek na dany rodzaj dochodu i krajowa stawka tego podatku jest wyższa niż stawka umowna, to wówczas prawo tego państwa do opodatkowania dochodu ulega ograniczeniu na podstawie umowy. Nie oznacza to jednak, że podatnik uzyskał preferencję, ponieważ dochód, który został opodatkowany stawką wynikającą z umowy w państwie źródła, będzie z reguły ponownie opodatkowany w państwie siedziby, a ewentualny efekt podwójnego opodatkowania może zostać usunięty poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów umowy. Reasumując, umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania należy interpretować jako narzędzie zawierające normy rozgraniczające jurysdykcję, pozwalające stwierdzić, które z dwóch państw ma prawo opodatkować dany dochód, a niekiedy też w jakiej wysokości. Dlatego też o tym, co i kiedy podlega opodatkowaniu w Polsce, decyduje polska ustawa, zaś o ewentualnym ograniczeniu praw Polski do opodatkowania dochodu decyduje umowa. Jeżeli nasz kraj zawiera takie umowy, to czyni to w dobrze uzasadnionym przekonaniu, że jest to korzystne dla rozwoju dwustronnych stosunków gospodarczych. W każdym razie jest to suwerenna decyzja Polski, gdyż nie ma przymusu podpisywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z tym jednak, że gdy się taką umowę podpisze, to wówczas obowiązuje zasada wynikająca z art. 26 Konwencji wiedeńskiej, a mianowicie *pacta sunt servanda*.

¹⁷¹ Zob. literaturę powołaną niżej.

¹⁷² Błędnie m. zd., K. Łysiak, w M. Jamróży, A. Cloer, Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami, Warszawa 2007, w komentarzu do art. 11, Nb 12, str. 239 oraz w komentarzu do art. 12, Nb 4, str. 256, która określa stawki z umowy jako „preferencyjne opodatkowanie u źródła”, w tym samym dziele, A. Kunc, w komentarzu do art. 10, Nb 20 i 21, zauważa, m. zd. prawidłowo, że stawki umowne są stawkami maksymalnymi, a w myśl art. 10 ust. 2 (dot. stawki) państwo źródła nie dysponuje prawem do pełnego opodatkowania dywidend. Podobnie zob. trafny komentarz A. Maksymczak o zasadzie podziału podatku we „Wprowadzeniu do artykułów 10-12, tezy 2-5 [w:] *Model konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński, Warszawa 2010, str. 667-668.

¹⁷³ Zob. przypis powyższy.

7. WNIOSKI

Znaczna część orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie podatku dochodowego pobieranego u źródła od usług świadczonych za granicą potwierdza błędne tezy organów podatkowych. Z dwóch zarysowanych powyżej linii orzeczniczych sądów administracyjnych pierwsza oparta jest na błędnym argumencie, że płatnik jest źródłem dochodu, co zawsze prowadzi do wydania błędnego rozstrzygnięcia, że usługi opłacane z Polski podlegają opodatkowaniu w Polsce podatkiem u źródła. Druga linia orzecznicza również stosuje błędne uzasadnienie, że usługi podlegają opodatkowaniu w Polsce, gdy ich efekt jest wykorzystywany w Polsce, co prowadzi niekiedy do prawidłowych rozstrzygnięć, na przykład w odniesieniu do usług windykacyjnych wykonywanych za granicą na rzecz polskiego kontrahenta – wówczas sądy rozstrzygają, że usługi te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Jak wykazano w niniejszym artykule, jedynym prawidłowym kryterium oceny, czy Polska ma prawo do opodatkowania usług świadczonych przez zagranicznego kontrahenta jest to, czy wykonuje on usługi w Polsce za pośrednictwem stałego zakładu – jednak wówczas nie ma zastosowania podatek u źródła.

Może to powodować dalsze pytanie, po co w tej sytuacji wprowadzono przepis art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP? Jak się wydaje jego pierwotnym celem było opodatkowanie usług świadczonych z tzw. „rajów podatkowych”. Byłoby to logiczne wyjaśnienie, gdyż z tymi krajami – przynajmniej z tymi wymienionymi na obecnej liście¹⁷⁴ – Polska nie ma zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wyjaśnienie to było jednak mniej trafne w chwili wprowadzenia¹⁷⁵ art. 21 ust. 1 pkt 2a, gdyż obowiązująca wówczas pierwsza lista krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową¹⁷⁶ wymieniała (w zakresie usług administracyjnych i innych świadczeń niematerialnych) takie kraje jak: Niemcy, Belgia, Francja czy Holandia, z którymi Polska posiadała wówczas umowy podatkowe. Logika tego wyjaśnienia nie wytrzymuje też konfrontacji ze stanowiskiem wyrażonym w komentarzu do MK OECD, że usługi świadczone za granicą nie mogą być opodatkowane, jeżeli podatnik je świadczący nie ma stałego zakładu w państwie źródła. Jest to wszak stanowisko podtrzymywane także przez Polskę jako jeden z krajów OECD. Choć – być może – stanowisko naszego kraju prezentowane na forum OECD powinno ulec w tym zakresie modyfikacji.

Usługi wykonywane za granicą nie są objęte polską jurysdykcją podatkową i wynika to nie tylko z norm prawa międzynarodowego zawartych w umowach podatkowych, ale również z art. 3 ust. 2 ustawy o PDOP, gdyż nie można zgodzić się z poglądem, że źródłem przychodów jest dłużnik (płatnik). Nie można też na tle tego przepisu zaakceptować poglądu, że źródłem przychodów są usługi, jeżeli wywierają efekt na terytorium Polski. Źródłem przychodu jest bowiem wykonywanie działalności gospodarczej, a w przypadku usług wykonywanych za granicą działalność jest

¹⁷⁴ Dz. U. 2015 poz. 600.

¹⁷⁵ Dz. U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957.

¹⁷⁶ Dz. U. z 2000 r. Nr 115 poz. 1203.

wykonywana za granicą i - konsekwentnie - źródło dochodu również znajduje się za granicą. Jeżeli zagraniczny podatnik ma w Polsce stały zakład, to podlega opodatkowaniu w Polsce, lecz nie na zasadzie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP, a na zasadach ogólnych.

Jak się zatem wydaje jedynym przypadkiem, w którym na tle omówionych przepisów usługi niematerialne mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP mogłaby być sytuacja, gdy usługi wykonywane są przez podatnika z kraju, z którym Polska nie ma umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i usługi te wykonywane są w Polsce, np. przez personel oddelegowany do świadczenia tych usług. Należy jednak pamiętać, że jeżeli wniosek ten ma być prawidłowy, to należałoby jeszcze dodać zastrzeżenie do komentarza do MK OECD lub do art. 12 MK OECD stanowiące, że Polska rezerwuje sobie prawo do opodatkowania usług niematerialnych świadczonych na jej terytorium w sytuacji, gdy nie zawarła z danym krajem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W chwili obecnej z komentarza do MK OECD wynika bowiem, że wszystkie kraje członkowskie OECD bezwarunkowo akceptują zasadę, że nie opodatkowują usług świadczonych przez zagranicznych podatników, bez względu na to, czy pochodzą one z kraju, z którym zawarły umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Wreszcie należałoby postulować zrewidowanie podejścia organów podatkowych i sądów administracyjnych do kwestii certyfikatu rezydencji. Jak wykazano powyżej jest on traktowany jako warunek stosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jest to stanowisko błędne, gdyż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wymieniają certyfikatu rezydencji jako warunku umożliwiającego ich stosowanie. Również wspomniana w niniejszym artykule Konwencja wiedeńska o prawie traktatów stanowczo wyklucza jakiegokolwiek uwarunkowania wynikające z prawa wewnętrznego dla zastosowania umowy międzynarodowej. Wreszcie z Konstytucji wynika wymóg stosowania umów międzynarodowych przed prawem krajowym. Dlatego też certyfikat rezydencji może być wykorzystywany w celach dowodowych, ale nie jest warunkiem zastosowania umowy podatkowej. Jednocześnie organy podatkowe za bardzo polegają na dokumentach, a zbyt rzadko wykorzystują istniejące instrumenty wymiany informacji, dla potwierdzenia miejsca rezydencji, a jest to tak naprawdę skuteczniejsza metoda zwalczania ewentualnych nadużyć.

Jak się wydaje, wskazane byłoby podjęcie przez Ministra Finansów działań zmierzających do zmiany interpretacji podatkowych w zakresie podatku dochodowego pobieranego u źródła od usług niematerialnych, zwłaszcza tych skrytykowanych w niniejszym artykule, gdyż interpretacje te mogą naruszać istniejące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Skala naruszeń wydaje się uzasadniać zarzut, że Polska nadużywa lub też obchodzi istniejące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Warto zatem rozważyć zastosowanie art. 14e § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który upoważnia Ministra Finansów do zmiany wydanych interpretacji indywidualnych. Przede wszystkim, powinno to nastąpić dla zapewnienia prawidłowości rozstrzygnięć, ale również po to, aby uniknąć zarzutu obejścia umów podatkowych.

USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ NIEREZYDENTÓW A
ORZECZNICTWO SĄDOWE W SPRAWACH PODATKU
DOCHODOWEGO

Niestety zmiany do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 22 lutego 2016 r., których propozycja ukazała się niedawno na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji¹⁷⁷ wprowadzają chaos prawny w sposób przypominający przysłowie: „Panu Bogu świeczkę, a diabłu ogarek”. W art. 3 ustawy o PDOP wprowadza się nowy, „wyjaśniający” ust. 3 definiujący dochody uzyskiwane na terytorium Polski¹⁷⁸. W pierwszym punkcie znajduje się prawidłowa definicja stwierdzająca, że są to wszelkie dochody osiągane przez osobę zagraniczną z działalności gospodarczej prowadzonej w Polsce przez położony w Polsce stały (zagraniczny) zakład. Zaraz jednak w punkcie drugim znajduje się zaklinające rzeczywistość postanowienie, że są to dochody z należności regulowanych przez osoby fizyczne i prawne mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia. Czyli wprowadzana jest zasada wynikająca z krytykowanego orzecznictwa, że źródłem dochodu jest polski dłużnik. Oprócz sprzeczności tych dwóch punktów tej samej definicji, Ministerstwo Finansów proponuje w punkcie drugim opodatkowanie wszystkich dochodów związanych z zagranicą, nie tylko świadczenia usług przez zagranicznych podatników, ale także eksportu przez nich towarów do Polski. Narusza tym samym wyłączną jurysdykcję innych państw. Dla usunięcia sprzeczności tych dwóch zasad, Ministerstwo Finansów proponuje w ust. 4 art. 3 dodanie odesłania, że przez dochody wymienione w ust. 3 pkt 2 rozumie się m. in. te z art. 22 ust. 1 (określającego stawkę dla m. in. dochodów z usług „niematerialnych”) z użyciem ulubionego przez legislatorów podatkowych zwrotu: „z zastrzeżeniem”. Odesłanie w ust. 4 art. 3 brzmi tak: „Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 2, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 1 i 3-5, przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1.”. Chciałbym rozumieć ten przepis w ten sposób, że tylko prowadzenie przez zagranicznego podatnika działalności w Polsce za pomocą stałego zakładu (ust. 3 pkt 1) powoduje opodatkowanie w Polsce usług niematerialnych i innych usług wymienionych w art. 22 ust. 1 (jak na przykład transportu międzynarodowego). Jeśli tak jest, to nie rozumiem jednak, dlaczego w takim wypadku Ministerstwo Finansów po prostu nie skreśli feralnego przepisu o usługach „niematerialnych” zamiast powodować nowe niejasności przez wprowadzenie dwóch wykluczających się zasad, które trzeba będzie porządkować przy użyciu zacytowanego odesłania i przy otwarciu nowych wątpliwości w odniesieniu do opodatkowania eksportu towarów. Być może powodem tego skomplikowanego rozwiązania czyniącego art. 22 ust. 1 pkt 2a *de facto* przepisem martwym, jest niechęć przyznania się do błędu, polegającego na tym, że przez lata istniał przepis, którego być nie powinno?

¹⁷⁷ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12282503/12338461/12338462/dokument209682.pdf>

¹⁷⁸ Podobne zmiany następują w odniesieniu do ustawy dot. osób fizycznych.

SUMMARY

Services rendered by Non-Residents and the Case Law in Income Tax Matters

Author presents the issue of withholding tax on certain services such as advertisement, advisory, legal, marketing and similar services, known as „intangible”, rendered by foreign corporations outside of Polish territory for a Polish corporate recipient.

Author criticises the recent case-law pointing, that the source of income is in Poland, if Polish service recipient pays fees for the services or that the source of income is located in Poland, if the result of services occurs in Poland. Author argues that in fact, the right to tax is allocated to the state where the service provider is established – this rule is encompassed in the Commentary to the OECD Model Convention as a common rule for all the OECD member states, including Poland.

In the article, author first presents the rule of taxation of business profits as provided in art. 7 of the OECD Model comparing to the views taken by tax authorities in their official rulings. Then interprets the provisions of the corporate income tax law, presents the issue of the certificate of residency against the background of the OECD’s model convention, double tax treaties and the Constitution. She shows that the case law of the tax courts and rulings of the tax administration contradict the double tax treaties and may contravene the Vienna convention on the law of treaties, since services rendered abroad are outside of Polish tax jurisdiction. Author considers that the recent draft law on corporate income tax will not eliminate existing contradictions on withholding tax on services.

Key words: services provided by non-residents, income tax, double taxation conventions, source of income, residence certificate, circumvention of an international agreement, tax law, law

Słowa kluczowe: usługi świadczone przez nierezydentów, podatek dochodowy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, źródła dochodu, certyfikat rezydencji, obejście umowy międzynarodowej, prawo podatkowe, prawo