
DOCHODY OSIĄGANE NA TERYTORIUM RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ W ROZUMIENIU ART. 3 UST. 2 USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

MICHAŁ TORUŃSKI

Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu jest problem sposobu rozumienia pojęcia dochodów osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do którego odwołuje się art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁵⁶. Jest to zagadnienie, którego dotyczą sprzeczne wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych. W pracy przedstawione zostaną sporne stanowiska oraz ich ocena przez autora. Analizę rozpocząć należy od kilku uwag natury ogólnej.

Artykuł 3 ust. 2 ustawy stanowi, iż podatnicy, jeśli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazany powyżej przepis statuuje tak zwany ograniczony obowiązek podatkowy. Istota tej instytucji polega na tym, iż opodatkowaniem obejmuje się tylko dochody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podmioty niebędące polskimi rezydentami podatkowymi. Koncepcja ograniczonego obowiązku podatkowego opiera się na zasadzie źródła, która wiąże się z opodatkowaniem dochodu powstałego na terytorium państwa bez względu na miejsce (kraj), w którym podatnik jest rezydentem. Klasycznym przykładem dochodów podlegających opodatkowaniu na tej zasadzie są dochody podatników zagranicznych uzyskiwane z prowadzonej na terytorium RP działalności gospodarczej, w tym także za pośrednictwem oddziałów czy przedstawicielstw, jak również dochody uzyskiwane przez te podmioty od kontrahentów polskich z tytułu praw autorskich i pokrewnych. Na marginesie należy jedynie wspomnieć, iż powyższe reguły modyfikowane są przez postanowienia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których Rzeczpospolita jest stroną. Od ograniczonego obowiązku podatkowego odróżnić trzeba nieograniczony

⁶⁵⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2011, Nr 74, poz. 397 ze zm. – cytowana dalej jako „ustawa”.

obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 1 analizowanej ustawy. Wzmiankowany przepis stanowi, iż podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

W orzecznictwie doszło do kontrowersji dotyczących tego, jak w niektórych specyficznych sytuacjach należy określić miejsce osiągnięcia dochodów przez podmioty niebędące polskimi rezydentami podatkowymi.

W dobie rozwijających się form międzynarodowej kooperacji między przedsiębiorstwami usługi mogą być coraz częściej świadczone bez fizycznej obecności podatnika na terytorium państwa, w którym dochód jest osiągnięty. Obecnie większość państw obciąża daninami nie tylko podmioty, które mają personalne związki z danym państwem, ale także dochód osiągnięty przez te podmioty, w przypadku występowania gospodarczego związku dochodu z danym państwem. Obowiązkowi podatkowemu podlega więc dochód osiągnięty przez podmiot - nierezydenta, jeżeli jego źródło lub miejsce położenia (situs) znajduje się w tym państwie.

Jednym z możliwych stanowisk w przedmiotowej kwestii może być zapatrywanie, zgodnie z którym dochód osiągnięty przez nierezydenta opodatkowany powinien być na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w sytuacji gdy jego efekt będzie wykorzystywany przez podmiot, który ma siedzibę lub zarząd na terytorium RP. W tym tonie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku⁶⁵⁷, który w swoim wyroku stwierdził, iż „*miejszem położenia źródeł przychodów uzyskiwanych przez nierezydenta będzie terytorium RP, jeżeli w Polsce zostanie wykorzystany ich efekt*”. W podobnym tonie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, który w wyroku z dnia 19 stycznia 2009 r.⁶⁵⁸ stwierdził, iż „*(...) Ważne jest, gdzie nastąpiła wypłata należności, a także czy usługi wykonywane poza granicami kraju wywierają efekty na terenie RP*”.

Egzemplifikacją wskazanego stanowiska może być również wyrok w sprawie, w której spółka (polski rezydent podatkowy), zajmująca się realizacją inwestycji budowy oraz zarządzania autostradą na Ukrainie, zleciła usługę doradczą spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Australii. Za wyżej wymienioną usługę polska spółka zapłaciła swojej australijskiej odpowiedniczce określoną w umowie należność pieniężną. Zdaniem WSA w Warszawie⁶⁵⁹ bezspornym jest w sprawie, iż „*Wynagrodzenie za wykonane na rzecz Spółki usługi pochodziło ze środków (majątku) Spółki. Efekt usługi doradczej wykonanej przez pracownika nadzorowanego przez firmę australijską będzie*

⁶⁵⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 6 czerwca 2007 r., I SA/Gd 118/2007.

⁶⁵⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 stycznia 2009 r., I SA/Kr 1484/2008.

⁶⁵⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 2045/2010.

oddziaływał na przyszłe przychody Spółki. Efektem tej usługi będzie możliwość realizowania w przyszłości, na rzecz spółki australijskiej, inwestycji polegającej na budowie oraz zarządzaniu autostradą". Jak widać, sąd warszawski nie miał wątpliwości, iż w tak przedstawionym stanie faktycznym dochód uzyskany przez spółkę australijską powinien zostać opodatkowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, spółka polska natomiast – jako płatnik – powinna pobrać odpowiedni podatek dochodowy. Przyjęta tutaj interpretacja pojęcia „efektu usługi” związana jest z możliwością podejmowania odpowiednich decyzji inwestycyjnych, biznesowych, w związku ze świadczoną usługą.

Wydaje się jednak, iż zaprezentowane powyżej stanowiska nie może zasługiwać na aprobatę. W przekonaniu autora o dochodach osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej można mówić tylko wtedy, gdy źródło takich dochodów trwale związane jest z terytorium Polski, czyli to w Polsce dokonywane są przez podatnika czynności prowadzące do uzyskania przychodu. Oznacza to, iż by móc rozważać możliwość istnienia źródła dochodów położonych na terytorium Polski, czynność s p r a w c z a prowadząca do uzyskania tych dochodów musi być wykonywana na terytorium RP.

Oceniając stanowisko zaprezentowane w ostatnim z cytowanych powyżej wyroków, należy stwierdzić, iż założenie, że dochód uzyskany jest na terytorium Rzeczypospolitej Polski w sytuacji, gdy jedynym czynnikiem łączącym australijską spółkę z terytorium RP jest fakt wypłacania wynagrodzenia przez spółkę mającą siedzibę w Polsce, wydaje się być sprzeczne z ustawą. Interpretacja przepisu przyjęta przez sąd, bez wątpienia mająca charakter funkcjonalny, rozszerza krąg podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym, co w sposób jednoznaczny narusza art. 217 Konstytucji RP. Wypada bowiem przypomnieć, iż przepisy prawa podatkowego, które nakładają określone obowiązki, interpretować należy ściśle. W takim przypadku w pierwszym rzędzie prym wiedzie interpretacja językowa (zasada pierwszeństwa wykładni językowej), a interpretacja systemowa i funkcjonalna mają charakter jedynie subsydiarny, to znaczy można je zastosować wyłącznie gdy rezultaty wykładni językowej nie przynoszą zadowalających, jednoznacznych rezultatów. Należy przecież pamiętać, iż podatnik nie jest zobowiązany do posiadania wiedzy o pozajęzykowych metodach wykładni. Zatem w pierwszej kolejności należy sięgać po te dyrektywy wykładni, które są wspólne dla adresatów norm prawa podatkowego i instytucji stosujących prawo⁶⁶⁰.

Pogląd oparty o przesłankę „efektu usługi” albo gospodarczego związku dochodu z danym państwem w istocie nie znajduje podstawy w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Art. 3 ust. 2 ustawy w żadnym miejscu nie warunkuje opodatkowania od miejsca wypłaty wynagrodzenia czy nawet siedziby zlecającego podmiotu. Innymi słowy, ustawa nie przewiduje łącznika podatkowego w postaci wyżej wymienionych okoliczności. Natomiast stosownie do utrwalonego w doktrynie

⁶⁶⁰ B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 40.

poglądu⁶⁶¹ łącznik podatkowy winien być wyrażony *expressis verbis* w treści ustawy podatkowej oraz mieć charakter zawężający potencjalny zasięg opodatkowania, gdyż dzięki niemu w procesie stosowania prawa możliwe jest określenie zasięgu jurysdykcji podatkowej danego państwa. Należy więc skonstatować, iż uzależnianie opodatkowania nierezydentów od wystąpienia rezultatu usługi u ich kontrahenta formułuje warunek, który nie został przez ustawodawcę zawarty w przepisie art. 3 ust. 2 ustawy. Bez wątpienia więc taka interpretacja przedmiotowego przepisu ma charakter wykładni *contra legem*. Stanowisko takie znajduje odzwierciedlenie między innymi w wyroku WSA w Krakowie z dnia 27 maja 2011 r.⁶⁶², w którym sąd stwierdził, iż „*art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie warunkuje opodatkowania od miejsca osiągnięcia dochodu przez zlecającego wykonanie świadczenia ani od tego, że zlecenia wykonania usług nierezydentowi dokonał polski przedsiębiorca i wypłata wynagrodzenia za wykonanie zlecenia dokonana została z majątku polskiego przedsiębiorcy, ani wreszcie od tego, że efekt usługi wykonanej przez nierezydenta będzie się odnosił do kontrahenta polskiego*”, a także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 listopada 2009 r.⁶⁶³, w którym podniesiono, iż „*Przepis art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000 r. Nr 54 poz. 654 ze zm.) należy zgodnie z zasadą prymatu wykładni językowej interpretować w myśl reguł semantyki, syntaktyki i pragmatyki języka polskiego. Ponieważ sens użytych przez ustawodawcę w tym przepisie wyrażen stanowi granicę dopuszczalnej wykładni, nie do przyjęcia jest pogląd, że można wywodzić obowiązek podatkowy nierezydenta, będącego kontrahentem spółki polskiej, wobec Rzeczypospolitej Polskiej w oparciu o to, że efekt usługi wykonanej przez nierezydenta będzie się odnosił do kontrahenta polskiego. Taka interpretacja zwrotu <<dochodów, które osiągnięto na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej>> jest przekroczeniem granic wykładni przez naruszenie przyjętych w judykaturze dyrektyw wykładni. Jest to tworzenie pozornych łączników podatkowych, które nie mają swoich podstaw w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*”.

Abstrahując od argumentacji natury językowej, trzeba dodatkowo stwierdzić, iż interpretacja przedmiotowego zagadnienia w myśl reguł „efektu usługi” nie jest także zgodna z regułami racjonalnego myślenia. Gdyby bowiem przyjąć za podstawę taki tok rozumowania, wydaje się, iż opodatkowaniem należałoby objąć przykładowo dochód zagranicznej firmy prawniczej, która świadczyłaby usługę prawną na rzecz obywatela polskiego w związku ze zdarzeniem mającym miejsce na terytorium RP (np. sporządzenie umowy o pracę między pracownikiem a pracodawcą, którego siedziba znajduje się na terytorium Polski). W takim wypadku również istnieje potencjalny „efekt usługi”, lecz pomysł opodatkowania takiego dochodu na terytorium RP wydaje się być absurdalny.

⁶⁶¹ B. Brzeziński, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008, s. 221 i n.

⁶⁶² I SA/Kr 607/11.

⁶⁶³ II FSK 2194/2008.

Podsumowując, w prawie podatkowym pierwszeństwo należy przyznać wykładni językowej.

Art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi jedynie, iż podatnicy, jeśli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W braku przepisów, które precyzyjnie określałyby zasady ustalania miejsca osiągnięcia przychodu, należy rozstrzygnąć – stosownie właśnie do reguł wykładni językowej - iż dochód osiągany jest tam, gdzie wykonana była czynność sprawcza prowadząca do osiągnięcia tego dochodu. Próby wykładni wskazanego przepisu w sposób celowościowy, w oparciu o przesłankę „efektu usługi”, muszą narazić się na zarzut braku podstawy prawnej, gdyż w istocie polegają na tworzeniu pozornych łączników podatkowych, które nie mają swoich podstaw w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.