

Wrocław, 18.12.2015 r.

NEWSLETTER Nr 14/2015/Tax¹

**PROBLEM ZDEFINIOWANIA MIEJSCA OSIĄGANIA PRZYCHODU
W ŚWIELE OSTATNIEGO ORZECZNICTWA
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**

W grudniu 2015 roku Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) pochylił się kilkakrotnie nad istotnym z punktu widzenia przedsiębiorców zagadnieniem, dotyczącym problemu zdefiniowania miejsca osiągnięcia przychodu dla określenia obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku² dochodowego od osób prawnych, które nie są rezydentami Rzeczypospolitej Polski. W zapadłych orzeczeniach NSA nie zaprezentował niestety jednolitego stanowiska w tym zakresie, pogłębiając wręcz istniejącą dotychczas rozbieżność poglądów zarówno doktryny, jak i judykatury.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: u.p.d.o.p.), podatnik, który nie ma na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlega obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przesądzenie zatem, czy określony przedsiębiorca zagraniczny będzie musiał zapłacić w Polsce podatek u źródła, uzależnione jest od sposobu rozumienia użytego w przepisie sformułowania „dochody osiągnięte na terytorium RP”.

Co do zasady pozostaje bezspornym, że miejscem osiągnięcia dochodu będzie Polska, gdy działalność podmiotu zagranicznego jest w sposób bezpośredni związana z terytorium RP (tam prowadzi działalność gospodarczą lub też znajdują się należące do niego rzeczy, lub prawa generujące dochód, itp.). Sprawa jednakże komplikuje się, gdy podmiot taki świadczy jedynie na rzecz podmiotu krajowego usługi, które w całości wykonywane są za granicą. W takim układzie rodzić się mogą pewne wątpliwości w zakresie tego, gdzie należy umiejscowić źródło dochodu.

W doktrynie podnosi się, że podstawowym kryterium, które trzeba w takim przypadku uwzględnić, jest trwałość powiązań źródła dochodu z określonym terytorium. *O źródle dochodów położonym w Polsce można więc mówić wtedy, gdy takie źródło dochodów trwale związane jest z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub gdy źródłem dochodów są polscy rezydenci eksploatujący rzeczy lub*

¹ Niniejszy Newsletter nie stanowi porady prawnej ani podatkowej.

² Chodzi tu o tzw. ograniczony obowiązek podatkowy osób prawnych nieposiadających siedziby ani zarządu na terenie Polski, który powstaje w związku z opodatkowaniem dochodu u źródła.

³ Dz.U.2014.851, ze zm.

*dobra niematerialne należące do innych podmiotów*⁴. Miejszem osiągnięcia dochodu będzie zatem to, w którym dokonuje się czynności lub położone są nieruchomości, które generują dochód. Podobne stanowisko można także odnaleźć w orzecznictwie sądów administracyjnych, które wskazują wprost, że *na gruncie polskiego prawa podatkowego nie można wiązać ograniczonego obowiązku podatkowego nierezydenta z uzyskaniem przychodu od kontrahenta, który jest spółką polską, na podstawie umowy o wykonanie usług, których realizacja nie jest związana z terytorium Rzeczypospolitej*⁵. Dodatkowo zaznacza się, że czynnością, która przesądza o powiązaniu określonego terytorium z osiągnięciem dochodu, nie może być wypłata pieniędzy, jako że stanowi ona w istocie jedynie konsekwencję osiągnięcia dochodu przez podmiot świadczący usługi.

Zgodnie z taką wykładnią tym, co będzie przesądzało o powstaniu obowiązku podatkowego przedsiębiorcy zagranicznego świadczącego usługi na rzecz podmiotu polskiego, jest miejsce fizycznego wykonania usługi.

Takie stanowisko zajął także niedawno NSA w wyroku z 8 grudnia 2015 r.⁶, dzieląc argumentację WSA w Krakowie, który stwierdził, że *nie jest do przyjęcia pogląd, że dochód danego nierezydenta, który jest kontrahentem podmiotu polskiego, będzie podlegał ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, rozstrzygać będzie to, że "efekt usługi będzie wykorzystany w Polsce"*. Ustawa podatkowa nie zawiera literalnie takiej przesłanki⁷. Sąd podkreślił także, że konieczne jest zastosowanie ścisłej wykładni językowej przedmiotowego przepisu z uwagi na wyrażoną w Konstytucji normę, iż źródłem zobowiązań podatkowych może być jedynie ustawa. W takim kontekście rozszerzanie literalnej treści art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. poprzez stosowanie wykładni celowościowej nie mogłoby zostać uznane za uzasadnione.

Pogląd radykalnie odmienny został jednakże wyrażony przez NSA zaledwie tydzień wcześniej – w wyroku z 1 grudnia 2015 r.⁸ uwzględniono zasadność stanowiska przedstawionego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, który podnosił, że *w sytuacji, gdy usługi [...] nie są wykonywane na terytorium Polski, o tym czy dochód z wykonania usługi został osiągnięty na terytorium Polski przesądzać będzie to, czy efekt usługi będzie wykorzystany w Polsce*⁹. W konsekwencji pozytywnego rozpatrzenia skargi kasacyjnej została utrzymana w mocy indywidualna interpretacja podatkowa, która stwierdza obowiązek podatkowy nierezydenta polskiego z uwagi na dochód uzyskiwany w związku z usługami świadczonymi przez niego (w całości poza terytorium RP) na rzecz polskiej spółki.

Należy podkreślić, że takie stanowisko sądu nie jest odosobnione, gdyż już wcześniej w orzecznictwie sądowoadministracyjnym¹⁰ stosowano podobną argumentację, wskazując, że jeżeli tylko polski rezydent podatkowy korzysta z materialnego efektu takiej usługi, zaktualizuje się konieczność sięgnięcia po instytucję ograniczonego obowiązku podatkowego podmiotu zagranicznego.

⁴ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz.*, LEX 2015 r.

⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt: I SA/Kr 882/12.

⁶ Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. akt: II FSK 2812/13.

⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14. maja 2013 r., sygn. akt: I SA/Kr 368/13.

⁸ Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2015 r., sygn. akt: II FSK 2243/13

⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2013 r., sygn. akt: III SA/Wa 2850/12.

¹⁰ Na przykład: wyrok WSA w Gdańsku z 6 czerwca 2007 r. sygn. akt: I SA/Gd 118/07, od którego skarga kasacyjna oddalona została wyrokiem NSA z 21 stycznia 2009 r. sygn. akt: II FSK 1456/07.

Analiza przytoczonych przypadków pozwala łatwo dostrzec, że NSA nie wykształcił dotychczas jednolitej linii orzeczniczej w zakresie tego, jak należy rozumieć miejsce osiągnięcia dochodu. Prowadzi to do wielce niepożądanego w obrocie gospodarczym stanu braku pewności prawa i przewidywalności rozstrzygnięć sądowych, co w konsekwencji może stać się przyczyną różnicowania sytuacji prawnej poszczególnych przedsiębiorców.