

# BIULETYN KANCELARII

**NR 213/LIPIEC 2009**

**W TYM NUMERZE:**

*Aktualności*

*Orzecznictwo*

*Analizy tematyczne*

## **Aktualności**

### ***1. Aktualności***

#### ***RM: PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG ROZLICZY USŁUGOBIORCA***

Zmiany w ustawie o VAT wprowadzą rozwiązania zmierzające do opodatkowania usług transgranicznych w miejscu ich konsumpcji.

Rząd przyjął wczoraj nowelizację ustawy o VAT, której celem jest dostosowanie krajowych przepisów do regulacji unijnych, przede wszystkim Dyrektywy 2008/8/WE zmieniającej przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług. Najważniejszą zmianą jest modyfikacja ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług w transakcjach między podatnikami VAT z miejsca siedziby usługodawcy na miejsce siedziby usługobiorcy. Ma to usprawnić funkcjonowanie rynku wewnętrznego przez modernizację i uproszczenie działania wspólnego systemu VAT. Proponowane zmiany zmierzają zatem do opodatkowania usług w miejscu ich konsumpcji.

W przypadku transgranicznego świadczenia usług na rzecz podatników oraz osób prawnych niebędących podatnikami zidentyfikowanych dla potrzeb VAT w innym państwie UE niż państwo siedziby usługodawcy obowiązek ich rozliczenia, zgodnie z projektowanymi zmianami, ma spoczywać na usługobiorcy. Kontrolę prawidłowości rozliczania przez usługobiorców usług świadczonych w ramach Wspólnoty ma zapewnić obowiązek składania przez usługodawców informacji podsumowujących.

Źródło: 15.07.2009 r., Magdalena Majkowska

## ***RPO SKARŻY DO TK 32 PROC. STAWKĘ PODATKOWĄ***

Rzecznik Praw Obywatelskich Janusz Kochanowski skierował do Trybunału Konstytucyjnego przepisy ustawy o PIT ustanawiające drugą, 32-proc. stawkę podatku dochodowego - poinformowało w poniedziałek biuro RPO.

Zdaniem RPO jest "rzeczą oczywistą", że sytuacja podatnika, który w roku podatkowym zarobił 85 528 zł, nie różni się niczym od sytuacji podatnika, który w tym samym czasie zarobił 85 529 zł.

Chodzi o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mówiące że przy podstawie obliczenia podatku od kwoty przewyższającej kwotę 85 528 zł, stosuje się dodatkową stawkę podatkową w wysokości 32 proc. Zdaniem RPO, parlament naruszył tym przepisem szereg wartości i zasad konstytucyjnych.

Zdaniem Rzecznika, w obowiązujących przepisach brakuje "sprawiedliwego (a tylko takie w świetle postanowień Konstytucji RP jest dopuszczalne) kryterium podziału jednolitej klasy osób osiągających dochód ze stosunku pracy na tych, którzy przekazują państwu 18 proc. swoich dochodów oraz tych, którzy przekazują nieproporcjonalnie więcej, bo aż 32 proc. dochodów od nadwyżki przekraczającej kwotę 85 528 zł."

"Ustanowienie (...) dodatkowej 32 proc. stawki podatkowej opiera się zatem na innym traktowaniu podatników, których sytuacja faktyczna nie jest aż tak zróżnicowana. Omawiana tutaj stawka podatkowa w wysokości 32 proc. dotyczy bowiem każdej następnej zarobionej złotówki ponad arbitralnie wyznaczony próg 85 528 zł" - czytamy w abstrakcie wniosku RPO.

Zdaniem RPO zaskarżona regulacja narusza konstytucyjną zasadę sprawiedliwości społecznej

Zdaniem RPO jest "rzeczą oczywistą", że sytuacja podatnika, który w roku podatkowym zarobił 85 528 zł, nie różni się niczym od sytuacji podatnika, który w tym samym czasie zarobił 85 529 zł. Tymczasem ustawodawca zróżnicował te dwie kategorie osób, każąc stosować - od każdej złotówki zarobionej ponad ustanowione w tym przepisie dochody - wyższy próg podatkowy.

Zdaniem RPO zaskarżona regulacja narusza konstytucyjną zasadę sprawiedliwości społecznej. Rzecznik wskazuje, że zasada ta odnosi się do sprawiedliwego podziału dóbr oraz sprawiedliwego podziału obowiązków.

"Ustawodawca jest obowiązany, w stosunku do każdej osoby osiągającej dochody ze stosunku pracy, ustanowić taki sam podatek o takim samym stopniu +dolegliwości+, a więc o proporcjonalnej wysokości, bez względu na faktyczne różnice w położeniu wszystkich podatników" - czytamy.

We wniosku znalazły się argumenty wskazujące na naruszenie konstytucyjnej zasady równej ochrony stosunku pracy

Według RPO, temu modelowi przeczy obecna konstrukcja podatku dochodowego, szczególnie stawka 32 proc., która nie pozostaje w odpowiedniej relacji do różnic w sytuacji podatników nią opodatkowanych. Rzecznik zarzuca ponadto, że stawka ta jest instrumentem wprowadzającym niesprawiedliwe rozróżnienie w ramach tej samej grupy osób otrzymujących dochody ze stosunku pracy.

We wniosku znalazły się też argumenty wskazujące na naruszenie konstytucyjnej zasady równej ochrony stosunku pracy. RPO uważa, że mogą zdarzyć się sytuacje, iż dwie osoby zatrudnione u tego samego pracodawcy, wykonujące identyczną pracę i pobierające takie same wynagrodzenie brutto, będą otrzymywały inne wynagrodzenie netto.

"Jeden z pracowników mógł bowiem otrzymać w danym roku podatkowym dodatkowe premie i nagrody za efektywną pracę, co doprowadziło do przekroczenia przez niego kwoty dochodu 85 528 zł, a to w konsekwencji skutkuje zastosowaniem wyższej 32 proc. stawki podatkowej. Efektywniej pracująca osoba, zarabiająca brutto w wymiarze miesięcznym tyle samo (...), w omawianej sytuacji będzie jednak otrzymywać - w pewnym sensie +za karę+ - o wiele niższe wynagrodzenie netto" - wskazuje RPO.

Źródło: „Gazeta Prawna”, 13.02.2009 r.

### ***FIRMY MUSZĄ KUPIĆ E-PODPIS, KTÓREGO ZUS NIE BĘDZIE POTRZEBOWAŁ***

Jeszcze 14,5 tys. firm musi wykupić bezpieczny e-podpis do przesyłania dokumentacji do ZUS. Sejm rozpoczyna prace nad rządowym projektem znoszącym obowiązek korzystania z bezpiecznego podpisu elektronicznego. Od 2010 roku firmy i ubezpieczeni będą mogli bezpłatnie korzystać z tzw. profilu zaufanego wydawanego przez ZUS.

Tylko tydzień został firmom posiadającym stare certyfikaty na zakup bezpiecznych e-podpisów. Od 21 lipca z ZUS będzie się można kontaktować drogą elektroniczną, korzystając wyłącznie z kwalifikowanych certyfikatów. Do tej pory, od lipca ubiegłego roku, musiało je wykupić 245 tys. firm. Wydały na to około 65 mln zł. Ich zakup może się jednak okazać bezsensowny.

Już w najbliższy czwartek odbędzie się pierwsze czytanie rządowego projektu ustawy, która umożliwi ZUS bezpłatne wydawanie tzw. profilu zaufanego na elektronicznej platformie usług administracji publicznej. Firmy i osoby prywatne w kontaktach z ZUS nie będą więc już musiały korzystać z bezpiecznego e-podpisu. Dariusz Bogdan, wiceminister gospodarki, wskazuje, że powodem tej zmiany jest to, że przedsiębiorcy krytykowali obowiązek zakupu certyfikatów, z których korzystali wyłącznie do kontaktów z ZUS.

Nowelizacja ustawy z 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. nr 64, poz. 565 z późn. zm.), którą w tym tygodniu zajmie się Sejm, ma wprowadzić nowe rozwiązanie ograniczające koszty prowadzenia firm.

– ZUS z innymi instytucjami publicznymi będzie mieć prawo do założenia płatnikom i innym osobom całkowicie bezpłatnego zaufanego profilu. Dzięki temu jego użytkownicy będą jednoznacznie identyfikowani w systemach teleinformatycznych administracji publicznej – mówi Piotr Starzyk, wiceprezes ZUS.

Zakładanie zaufanego profilu będzie możliwe w każdej z 325 placówek ZUS. W praktyce będzie to wyglądać tak, że do placówki zakładu przyjdzie przedsiębiorca, a urzędnik na jego wniosek (po sprawdzeniu tożsamości) potwierdzi uprzednio założony profil jako zaufany. Od tego momentu osoba, która będzie się nim posługiwać, będzie tak samo identyfikowana jak dzisiaj przy pomocy bezpiecznego e-podpisu.

Zdaniem Dariusza Bogdana powodem nowelizacji ustawy są zmiany technologiczne oraz dość powolne wdrażanie systemów pozwalających obywatelom kontaktować się drogą

elektroniczną z urzędami. Nie bez znaczenia jest także to, że zmiany przepisów umożliwią radykalne obniżenie kosztów w kontaktach z administracją.

Według Piotra Starzyka zmiana zasad przekazywania dokumentów do ZUS może spowodować, że płatnicy składek nie będą już kupować certyfikatów kwalifikowanych.

– Obecnie nawet mali płatnicy składek i tzw. samozatrudnieni chcący przekazywać do ZUS dokumenty ubezpieczeniowe w formie elektronicznej nie mają innego wyjścia, jak kupić certyfikat i przekazywać dokumenty za pośrednictwem programu Płatnik – dodaje Piotr Starzyk.

Tłumaczy, że po wprowadzeniu zaufanego profilu i udostępnieniu przez ZUS oprogramowania umożliwiającego interaktywne wypełnianie formularzy na stronie internetowej ZUS małe firmy będą mieć możliwość przesłania dokumentów bez potrzeby opatrywania ich bezpiecznym podpisem elektronicznym.

Taka zmiana spowoduje też, że firmy, które mają już bezpieczny e-podpis, nie będą go odnawiać. Jak zauważa Jeremi Mordasewicz, przedstawiciel PKPP Lewiatan w Radzie Nadzorczej ZUS, zakup bezpiecznego podpisu jest nadal sporym wydatkiem dla przedsiębiorców. Koszt wydania e-podpisu to około 200 zł, a odnowienia, które musi nastąpić raz na rok – około 50 zł.

– Chcemy, aby wprowadzenie zaufanego profilu było formą zachęty do korzystania z internetu także dla firm obecnie przekazujących dokumentację w formie papierowej. Planujemy, że w przyszłości także 800 tys. samozatrudnionych będzie kontaktować się z nami, korzystając z sieci. Bezpłatny zaufany profil na pewno to umożliwi – dodaje Piotr Starzyk.

Zmiany planowane przez rząd nie podobają się firmom wydającym e-podpisy.

– Projekt ustawy to nie obowiązujące prawo. Nie będziemy czekać bezczynnie na wejście w życie przepisów, które mogą spowodować ograniczenie rozwoju informatycznego państwa – mówi Andrzej Ruciński, członek zarządu, dyrektor rozwoju Unizeto Technologies.

Jednocześnie przypomina, że kiedy planowano wprowadzenie bezpiecznego e-podpisu, to zakładano, że z takiej usługi będzie korzystać od 300 do 500 tys. osób. Natomiast do tej pory trzy firmy mające prawo do wystawiania certyfikatów wydały 245 tys. certyfikatów kwalifikowanych.

– Wprowadzenie zaufanego profilu nie oznacza automatycznej likwidacji kwalifikowanego certyfikatu. Szczególnie w biznesie nadal będzie on miał duże znaczenie – wskazuje Andrzej Ruciński.

ZUS deklaruje, że wszyscy płatnicy, którzy już mają kwalifikowany certyfikat, będą mogli samodzielnie za jego pomocą założyć zaufany profil.

– Profil działający na ePUAP to najprostsze rozwiązanie umożliwiające kontakt z urzędem. Ta forma potwierdzania autentyczności składającego dokumenty będzie wyjątkowo atrakcyjnym rozwiązaniem dla przedsiębiorców i ubezpieczonych – mówi Wiesław Paluszyński, wiceprezes Polskiego Towarzystwa Informatycznego.

Zwraca jednak uwagę, że problem polega na tym, aby przekonać jak najwięcej urzędów do tego, aby traktowały zaufany profil na równi z podpisem bezpiecznym. Do tego są konieczne kolejne zmiany w ustawach.

Natomiast Jerzy Bartnik, prezes Związku Rzemiosła Polskiego, zwraca uwagę, że rząd nie powinien w ogóle wprowadzać przymusu zakupu bezpiecznego e-podpisu.

– Wprowadzenie takiego obowiązku w praktyce było nowym podatkiem płaconym przez firmy prywatnym podmiotom mającym prawo do wydawania takich certyfikatów. Tak nie powinno być i dobrze się stało, że chociaż teraz rząd wycofuje się ze złych rozwiązań – mówi Jerzy Bartnik.

Źródło: „Gazeta Prawna”, 13.07.2009 r., Bożena Wiktorowska

### ***CZY INTERES FAKTYCZNY MOŻE BYĆ PRZESŁANKĄ WYSTĄPIENIA O INTERPRETACJĘ***

Trudno sobie dziś wyobrazić powrót do stanu prawnego, w którym podatnikom nie przysługiwały ani uprawnienia w zakresie domagania się wydania interpretacji, ani gwarancje materialnoprawne związane z zastosowaniem się do nich. Czy warto występować o interpretacje podatkowe?

Z perspektywy doradcy podatkowego daje się zauważyć, że z biegiem czasu podatnicy oczekują dla siebie coraz większej pewności stosowania prawa, a w związku z tym – faktycznego rozszerzenia możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych. Niektóre z pytań dotyczą np. tylko pośrednio wnioskodawcy, a właściwie skupiają się na skutkach podatkowych dla jego kontrahentów.

Ta tendencja wynika ze zmian wprowadzonych dwa lata temu do Ordynacji podatkowej. Pierwotnie art. 14a Ordynacji podatkowej uprawniał do złożenia wniosku o interpretację jedynie podatnika, płatnika lub inkasenta. Natomiast art. 14b par. 1 Ordynacji podatkowej od 1 lipca 2007 r., wskazuje ogólnie na zainteresowanego jako podmiot uprawniony do zainicjowania postępowania w sprawie interpretacji indywidualnej. W wyroku z 18 maja 2009 r. (sygn. akt I SA/Gl 1151/08) WSA w Gliwicach zajął się właśnie zagadnieniem legitymacji do zwrócenia się o wydanie interpretacji indywidualnej. Zapytanie złożyła fundacja, która oczekiwała odpowiedzi, czy i jak opodatkowani zostaną beneficjanci świadczeń w zakresie opieki zdrowotnej, które realizowała. Oczywiście było, że fundacja nie występowała z pozycji podatnika lub płatnika ewentualnego podatku. Jej celem było uzyskanie dokumentu potwierdzającego, że osoby otrzymujące od niej świadczenia publiczne, których nie było w stanie dostarczyć państwo, nie będą obciążone zapłatą podatku.

Sąd stwierdził, że Ordynacja podatkowa nie określa, czy po stronie wnioskodawcy powinien wystąpić interes prawny czy faktyczny. Uznał zatem, że może to być interes prawny (z którym mamy do czynienia w przypadku podatnika, płatnika lub inkasenta), jak również interes faktyczny przejawiający się w tym, że dla danej osoby ma znaczenie kwestia skutków podatkowych jej działań, które wystąpią po stronie innego podmiotu. Ta konkluzja umożliwiła sądowi ustosunkowanie się do sprawy co do jej istoty. Powołanie się na stanowisko zawarte w przywołanym wyroku może być przydatne np. dla przedsiębiorców śledzących działania konkurencji czy darczyńców, którzy zastanawiają się nad skutkami podatkowymi ich dobroczynności dla obdarowanego. Ci ostatni muszą jednak być ostrożni w kwestii objęcia ochroną wynikającą z interpretacji innej osoby niż oni sami.

Źródło: „Gazeta Prawna”, 15.07.2009 r., Em

## ***POSTĘPOWANIE WYJAŚNIAJĄCE WSZCZYNANE W WYNIKU SKARG OBYWATELI BĘDZIE MOGŁO STANOWIĆ PODSTAWĘ DO KONTROLI W URZĘDZIE SKARBOWYM***

Ministerstwo Finansów wydało zarządzenie wprowadzające Instrukcję w sprawie zasad i trybu przeprowadzania kontroli oraz postępowania wyjaśniającego w urzędzie obsługującym ministra finansów i jednostkach mu podległych lub przez niego nadzorowanych. Do takich jednostek należą m.in. izby i urzędy skarbowe oraz celne, a także urzędy kontroli skarbowej.

Nowa instrukcja reguluje zasady przeprowadzania postępowania wyjaśniającego, stosowanego m.in. w razie potrzeby zbadania spraw wynikających ze skarg i wniosków lub listów obywateli. Z postępowania sporządzana będzie informacja dla dyrektora generalnego MF zawierająca ocenę zasadności przeprowadzenia kontroli właściwej bądź odstąpienia od niej. Szczegółowo określono także m.in. przesłanki wyłączenia kontrolera oraz obowiązki i prawa kierownika jednostki kontrolowanej. Określono zasadę, że protokół z kontroli powinien być podpisany przez kierownika jednostki kontrolowanej.

Wprowadzenie nowej instrukcji ma usprawnić proces kontroli oraz zapewnić jednostkom kontrolowanym możliwość wyjaśnienia nieprawidłowości i uchybień opisanych w protokole z kontroli. Zastąpi ona dotychczasową instrukcję z 21 listopada 2008 r.

Źródła: „Gazeta Prawna”, 14.07.2009 r.,

## ***OD DAROWIZNY NA WYPADEK ŚMIERCI ZAPŁACIMY PODATEK***

Projekt ustawy wprowadzający darowiznę na wypadek śmierci zakłada jednocześnie jej opodatkowanie.

Regulacje dotyczące opodatkowania darowizny zostaną rozszerzone. Obok tradycyjnej darowizny opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn będzie podlegało też nabycie majątku na podstawie umowy darowizny na wypadek śmierci. Dziś w Sejmie ma się odbyć pierwsze czytanie projektu nowelizacji kodeksu cywilnego oraz niektórych innych ustaw, w tym ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Projekt wprowadza do polskiego systemu prawa instytucję darowizny na wypadek śmierci i jednocześnie reguluje zasady jej opodatkowania. Zgodnie z proponowanymi zmianami w ustawie o podatku od spadków i darowizn przy nabyciu na podstawie umowy darowizny na wypadek śmierci obowiązek podatkowy powstanie z chwilą śmierci darczyńcy. W pozostałym zakresie darowizna na wypadek śmierci będzie podlegała tym samym zasadom opodatkowania co darowizna tradycyjna. Będą zatem miały do niej zastosowanie te same zwolnienia oraz zasady ustalania podstawy opodatkowania czy wysokości podatku.

Obdarowani korzystający z całkowitego zwolnienia z podatku, tj. małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha będą mieli sześć miesięcy na poinformowanie urzędu skarbowego o otrzymanej darowiznie. Natomiast miesięczny termin na złożenie zeznania będzie miał zastosowanie do osób zobowiązanych do zapłaty podatku. W obu wypadkach termin na uregulowanie formalności w urzędzie skarbowym będzie liczony od dnia śmierci darczyńcy. Nowe przepisy mają obowiązywać od przyszłego roku.

Źródło: „Gazeta Prawna”, 16.07.2009 r., Magdalena Majkowska

## Orzecznictwo

### ***NSA: DORĘCZENIE PISEMNEJ INTERPRETACJI***

W ocenie Sądu I instancji termin, o którym mowa w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej może być uznany za zachowany tylko wówczas, gdy przed jego upływem postanowienie w przedmiocie wniosku o interpretację zostanie skutecznie doręczone wnioskodawcy. Z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że załatwienie wniosku strony polega na udzieleniu pisemnej interpretacji. Do udzielenia interpretacji niezbędne jest więc doręczenie wnioskodawcy postanowienia. Oczywistym jest, że do udzielenia interpretacji nie może dojść poprzez samo podpisanie postanowienia.

1. Zaskarżonym wyrokiem z dnia 5 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 636/07, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi B. S. A. w Warszawie na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 stycznia 2007 r. w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, uchylił zaskarżoną decyzję, stwierdził, że nie podlega ona wykonaniu w całości oraz zasądził na rzecz strony zwrot kosztów postępowania sądowego.

2. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd I instancji stwierdził, że podstawową kwestią w przedmiotowej sprawie było zachowanie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego terminu określonego w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej oraz wpływ uchybienia temu terminowi na możliwość wydania postanowienia w przedmiocie interpretacji. W ocenie Sądu I instancji termin, o którym mowa w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej może być uznany za zachowany tylko wówczas, gdy przed jego upływem postanowienie w przedmiocie wniosku o interpretację zostanie skutecznie doręczone wnioskodawcy. Z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że załatwienie wniosku strony polega na udzieleniu pisemnej interpretacji. Do udzielenia interpretacji niezbędne jest więc doręczenie wnioskodawcy postanowienia. Oczywistym jest, że do udzielenia interpretacji nie może dojść poprzez samo podpisanie postanowienia.

Przyjmując, że dla oceny, kiedy dochodzi do doręczenia postanowienia w sprawie pisemnej interpretacji zastosowanie znajdują właściwe przepisy Ordynacji podatkowej, tj. art. 144 - art. 154c, Sąd I instancji wskazał, że bezspornym jest, iż wniosek skarżącej o udzielenie pisemnej interpretacji wpłynął do organu w dniu 26 stycznia 2006 r., a postanowienie zawierające interpretację opatrzone zostało doręczone stronie skarżącej w dniu 2 maja 2006 r. Oznacza to, że organ II instancji miał obowiązek takie postanowienie uchylić, zgodnie bowiem z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej w chwili wydania postanowienia w sprawie organ I instancji był już związany stanowiskiem podatnika. Stąd też zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej.

3. W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku organ wniósł o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie: przepisów postępowania, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku z art. 14b na skutek błędnej wykładni art. 14b § 2-3 i niewłaściwego zastosowania art. 212 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), co miało istotny wpływ na wynik sprawy; przepisów prawa materialnego, tj. art. 14b § 3 w zw. z art. 14b § 2 i art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu,

że organ I instancji był związany stanowiskiem podatnika wobec doręczenia mu postanowienia po upływie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku o udzielenie interpretacji.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ wskazał, iż nie można utożsamiać wydania postanowienia z jego doręceniem. Zarówno w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie pojęcie „wydania” bywa różnie rozumiane. W komentarzu do Ordynacji podatkowej (autorów: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hausner, A. Kabat, M. Niezgódka - Medek, Ordynacja podatkowa Komentarz, Warszawa 2004, str. 572) autorzy prezentują odmiennie od Sądu I instancji rozumienie pojęcia „wydanie decyzji”. Datą wydania decyzji przez organ podatkowy jest data podpisania jej przez osobę upoważnioną do jej wydania. Prawidłowe określenie daty wydania decyzji ma istotne znaczenie przy ocenie jej legalności (wyrok NSA z dnia 17 listopada 1982 r., I SA/Kr 884/82), tak więc sposób rozumienia określenia „data wydania decyzji”, użytego w art. 210 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej trudno podzielić, gdyż stanowisko zajęte w zaskarżonym wyroku pomija fakt, że w ujęciu Ordynacji podatkowej określenie „wydanie decyzji” (art. 210 § 1 pkt 2) i „doręczenie decyzji” (art. 211) są odrębnymi pojęciami normatywnymi, dotyczącymi różnych czynności procesowych (wyrok SN z dnia 2 października 2003 r., II RN 149/2002). W tych warunkach stawianie znaku równości pomiędzy tymi określeniami nie wydaje się słuszne. Poza sporem w niniejszej sprawie jest to, że skutki procesowe dla strony, w postaci możliwości weryfikacji postanowienia organu podatkowego I instancji, powstają z momentem doręczenia postanowienia. Jednakże zakreślony przez ustawodawcę termin, o którym mowa w art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej oznacza tyle, że organ ten ma podjąć w tym terminie rozstrzygnięcie. Moment faktycznego otrzymania postanowienia po upływie trzech miesięcy, przy zachowaniu terminu wydania postanowienia nie może skutkować, tak jak to przyjął Sąd I instancji, uchybieniem terminowi. Odmienne rozumienie istoty art. 14b § 3, może wytworzyć sytuację, w której organ podatkowy, np. wyda postanowienie po upływie dwóch miesięcy od wpływu wniosku, zaś wnioskodawca zwlekając z jego odebraniem faktycznie je otrzyma po upływie trzech miesięcy - wówczas zgodnie z poglądem zaskarżonego wyroku, organ wyda postanowienie z naruszeniem ustawowego terminu. Tego rodzaju rozumowanie przeczy ratio legis przyjętej przez ustawodawcę regulacji, której istotą jest wypracowanie stanowiska merytorycznego przez organ podatkowy I instancji w ustawowo zakreślonym dla niego terminie. Poza tym pogląd wyrażony w zaskarżonym wyroku skraca de facto termin ustawy do wydania aktu prawnego.

4. W odpowiedzi na skargę kasacyjną strona wniosła o jej oddalenie oraz o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

W ocenie strony rozstrzygnięcie Sądu I instancji jest słuszne i oparte zostało na logicznym i spójnym uzasadnieniu pozwalającym w sposób czytelny odtworzyć tok rozumowania Sądu.

Strona zwróciła uwagę na przewidziany w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej obowiązek udzielenia pisemnej interpretacji. „Udzielenie interpretacji” to zdaniem strony „przekazanie pewnej wiedzy”, co z uwagi na funkcję przepisu oznacza przekazanie jej w sposób realny, rzeczywisty, to jest umożliwiający jej absorpcję przez pytającego. Taki natomiast stan jest możliwy do osiągnięcia przez podatnika dopiero od chwili doręczenia mu postanowienia interpretacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

5. Skarga kasacyjna organu nie może być uwzględniona.

6. Rozpoznając niniejszą sprawę (w granicach środka odwoławczego - por. art. 183 § 1 p.p.s.a.) nie sposób pominąć treści uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2008 r. I FPS 2/08.

Uchwała ta zapadła wprawdzie na gruncie stanu prawnego obowiązującego w 2005r., jednakże treść zinterpretowanego w niej art. 14b § 3 O.p. nie uległa zmianie aż do dnia 1 lipca 2007 r., kiedy to został on znowelizowany na mocy art. 1 pkt 6 w zw. z art. 7 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 217, póź. 1590). Oznacza to, że wynikająca z art. 269 § 1 p.p.s.a., tzw. ogólna moc wiążąca wskazanej uchwały, aktualizuje się w odniesieniu do wszystkich spraw, w których przedmiotem wykładni będzie powyższy przepis Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed wskazaną datą, a więc również w zakresie stanu prawnego na 2006 r. (dotyczącego niniejszej sprawy).

Wspomniana ogólna moc wiążąca uchwały (także konkretnej), ustanowiona w powyższym art. 269 § 1 p.p.s.a., wyraża się w tym, że żaden skład orzekający (jakiegokolwiek sądu administracyjnego) nie może rozstrzygnąć kwestii objętej zakresem uchwały w sposób sprzeczny ze stanowiskiem w niej zawartym. Jediną możliwością odstąpienia od stanowiska zawartego w uchwale stanowi wystąpienie przez skład niepodzielający tego stanowiska do odpowiedniego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z zagadnieniem prawnym (por. wyrok NSA z dnia 13 marca 2008 r., sygn. akt II FSK 147/07, szerzej w tej kwestii por. też A. Skoczyłaś: Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2004, s. 226 i n.).

Sąd kasacyjny w obecnym składzie podziela natomiast w pełni tezę wskazanej uchwały jak i argumentację na jej poparcie wywiedzioną (której przytaczanie w tym miejscu jest zbędne, wzięwszy pod uwagę dostępność tekstu uchwały), toteż nie ma podstaw do kwestionowania zajętego w niej stanowiska w trybie art. 269 § 1 P.p.s.a.

We wspomnianej uchwale wyrażono pogląd, iż "pojęcie niewydanie postanowienia użyte w art. 14b § 3 O.p., oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku".

7. Odnosząc powyższe, do zarzutów skargi kasacyjnej w kontekście zaskarżonego wyroku stwierdzić trzeba, że pogląd wyrażony we wskazanej uchwale w zakresie wykładni art. 14b § 3 O.p. jest zbieżny z zaprezentowanym w orzeczeniu Sądu pierwszej instancji. Należy więc uznać, że wykładnia tego unormowania, dokonana w zaskarżonym wyroku jest prawidłowa. Bez względu bowiem na różnice w argumentacji Sądu wojewódzkiego i poszerzonego składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego, teza będąca wynikiem tych rozważań jest taka sama: niedoręczenie przez organ postanowienia interpretacyjnego w określonym terminie jest równoznaczne z jego niewydaniem w tym terminie w ujęciu analizowanych przepisów. Tym samym za nietrafny uznaje zarzut naruszenia przez Sąd I instancji art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku z art. 14 b § 2-3 i art. 212 Ordynacji podatkowej.

8. W świetle powyższego, stanowisko organu zawarte w skardze kasacyjnej, iż nie doszło w sprawie do przekroczenia przez Dyrektora Izby Skarbowej trzymiesięcznego terminu do wydania postanowienia interpretacyjnego w pierwszej instancji, należy uznać za nieprawidłowe. Niesporne jest bowiem (i tej okoliczności organ nie podważa), że

postanowienie to doręczono spółce w dniu 2 maja 2006 r., podczas gdy wniosek o udzielenie stosownej interpretacji złożono w dniu 26 stycznia 2006 r. (a zatem powyższy termin upływał w dniu 26 kwietnia 2006 r.). Orzeczenie to nie zostało więc - wbrew temu co się podnosi w skardze kasacyjnej - wydane (bo nie doręczono go) w terminie określonym w art. 14b § 3 O.p.

9. Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oddalił skargę kasacyjną.

10. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono w myśl art. 204 pkt 2, art. 205 § 2 i art. 209 powyższej ustawy.

Wyrok zwykłego składu NSA Sygnatura I FSK 1683/07

Źródło: serwis „podatki.pl”, 16.07.2009 r.

### ***NSA: ETS ROZSTRZYGNIE O DOLICZENIU VAT Z FAKTUR OD NIEZAREJESTROWANEGO PODATNIKA***

Naczelny Sąd Administracyjny zapytał ETS, czy zgodne z prawem UE jest odliczanie VAT z faktur wystawionych przez niezarejestrowanego podatnika.

Naczelny Sąd Administracyjny nie rozstrzygnął samodzielnie sporu w sprawie odliczania VAT z faktury wystawionej przez podatnika niezarejestrowanego dla celów VAT (sygn. akt I FSK 748/08). Uznał, że sprawą powinien najpierw zająć się Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS). Sąd zapytał, czy przepisy wspólnotowe nie zabraniają wprowadzenia w prawie krajowym ograniczenia w odliczaniu VAT, gdy fakturę wystawił podatnik niezarejestrowany. Chodzi o to, czy ustawodawca krajowy może pozbawić odliczenia, gdy wystawca faktury nie zarejestrował się dla celów VAT. Jednocześnie NSA zapytał, czy na prawo do odliczenia mają wpływ takie okoliczności jak faktyczna realizacja transakcji, prawidłowe sporządzenie faktury, działanie podatnika w dobrej wierze (tj. że nie wiedział o braku rejestracji kontrahenta).

Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że kwestia odliczania z faktur wystawionych od podmiotów niezarejestrowanych na gruncie starej ustawy o VAT została przesądzona dwa tygodnie temu w uchwale. NSA w poszerzonym składzie uznał, że takie prawo nie przysługiwało. Jednak po wejściu Polski do UE sytuacja się zmieniła. Sądy administracyjne, powołując się na prawo unijne, zasadniczo przyznają podatnikom prawo do odliczenia VAT, choć zdarzają się poglądy odmienne.

Zdaniem ekspertów, polska ustawa o VAT ogranicza odliczenie podatku z faktur wystawionych przez podmiot nieuprawniony do wystawiania takich dokumentów. Jednak w jego ocenie nie ma ono zastosowania do faktur wystawionych przez podatnika, który jedynie nie dopełnił formalnego wymogu rejestracji w urzędzie skarbowym. Jego zdaniem takiego ograniczenia nie zawiera ani nie dopuszcza do wprowadzenia przez państwa członkowskie Unii Europejskiej również Dyrektywa 2006/112/EC, na której wzoruje się polska ustawa o VAT.

Źródło: „Gazeta Prawna”, 16.07.2009 r., Aleksandra Tarka

## **WSA W WARSZAWIE: UMOWA POŻYCZKI A OPODATKOWANIE PCC**

Umowa pożyczki pieniędzy podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeżeli prawo majątkowe, które jest jej przedmiotem, wykonywane jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W takim przypadku dla oceny zaistnienia obowiązku podatkowego konieczne jest bowiem zastosowanie art. 1 ust. 4 punkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – przedmiotem umowy pożyczki pieniędzy jest prawo majątkowe. Skoro obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy pożyczki (a w razie niepowstania w tej chwili nie powstanie nigdy), to dla analizy jego zaistnienia jako jedynie miarodajną przyjąć należy datę zawarcia umowy oraz miejsce wykonania obowiązków pojawiających się w tej dacie. To, czy w przyszłości wykona swoje zobowiązanie pożyczkobiorca (tzn. czy zwróci przedmiot pożyczki wraz z ewentualnym oprocentowaniem), oraz gdzie je wykona, nie ma znaczenia dla zaistnienia obowiązku podatkowego w umowie pożyczki mającej za przedmiot pieniądze – orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie.

Spółka komandytowa (podatnik, pożyczkodawca) zawarł ze spółką ze Stanów Zjednoczonych dwie umowy pożyczki. Na mocy tych umów pożyczkodawca udzielił podatnikowi pożyczki w wysokości odpowiednio 900 000 USD oraz 655 000 EUR. Od tych umów spółka zapłaciła podatek od czynności cywilnoprawnych - w kwocie 42 313 zł od pierwszej z umów oraz 46 347 zł od drugiej z nich.

Następnie wystąpiła do naczelnika urzędu skarbowego o stwierdzenie nadpłaty i o jej zwrot. Zdaniem spółki podatek od czynności cywilnoprawnych uiszczony od umów pożyczki zapłacony został nienależnie. W ocenie podatnika w świetle art. 1 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r., nr 68, poz. 450, z późn. zm, dalej: u.p.c.c.). umowa pożyczki podlega podatkowi tylko wówczas, gdy wszystkie prawa majątkowe będące przedmiotem pożyczki są wykonywane na terytorium Polski. Spółka podkreśliła, że kwestia, co jest przedmiotem umowy pożyczki, jest w doktrynie sporna, ponadto problemem też jest, czy na tle art. 720 Kodeksu cywilnego pieniądź bezgotówkowy może być przedmiotem pożyczki. Podatnik jest zdania, że suma pieniężna jest swoistego rodzaju dobrem niematerialnym, a nie rzeczą. W omawianej sprawie przedmiotem pożyczki nie były pieniądze rozumiane jako rzeczy, lecz prawa majątkowe. Wskazując na art. 454 Kodeksu cywilnego spółka podkreśliła, że w momencie zawarcia umowy pożyczki wierzycielem jest pożyczkobiorca - on bowiem z tą chwilą nabywa roszczenie o wydanie przedmiotu pożyczki. Opodatkowaniu podlega bowiem czynność prawna udzielenia pożyczki. Z tego względu miejsce zamieszkania wierzyciela w momencie udzielania pożyczki (miejsce siedziby) powinno decydować o miejscu wykonania prawa majątkowego. W omawianej miejscem tym były Stany Zjednoczone, a nie Polska.

Organy podatkowe uznały stanowisko podatnika za nieprawidłowe. Nie podzieliły poglądu spółki, że przedmiotem umowy pożyczki są prawa majątkowe. Ich zdaniem umowa pożyczki podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeżeli jej przedmiotem są pieniądze traktowane jako rzeczy, znajdujące się na terytorium Polski. Art. 720 Kodeksu cywilnego stanowi bowiem, że przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się do przeniesienia na własność biorącego ją określonej ilości pieniędzy lub rzeczy oznaczonych co do gatunku. Własność dotyczy tylko rzeczy, zatem pieniądze, są rzeczą, o czym świadczą inne przepisy Kodeksu cywilnego (art. 140, art. 169 § 2, art. 252 i inne). Przedmiotem pożyczki mogą być więc pieniądze jako rzeczy lub inne rzeczy oznaczone co do gatunku, a nie prawa majątkowe. W przypadku pieniędzy znajdujących się na rachunku bankowym należy wziąć pod uwagę miejsce, w którym rachunek ten jest prowadzony, to jest siedzibę banku (oddziału) pożyczkodawcy. Choć, według organów podatkowych, rzeczami nie są

pieniądze z rachunku bankowego (pieniądz bezgotówkowy), to jednak nie ma powodu, aby w kontekście ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych inaczej traktować środki pieniężne zgromadzone na rachunku bankowym, inaczej zaś pieniądze w postaci znaków pieniężnych. Ponadto organy podatkowe podkreśliły, że z wyjaśnień podatnika wynika, że w dniu zawarcia umowy środki pieniężne będące przedmiotem pożyczki znajdowały się na rachunku pożyczkodawcy w banku polskim, a siedziba spółki znajdowała się w USA. Pożyczone pieniądze, jako rzeczy, znajdowały się na terytorium Polski. Ich pożyczanie podlega więc opodatkowaniu na podstawie art. 1 ust. 4 ab initio w związku z art. 1 ust. 1 punkt 1 lit. b) u.p.c.c.

Sprawa na skutek skargi podatnika trafiła na wokandę Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. W skardze podatnik powtórzył argumenty podawane w toku postępowaniu podatkowym.

Sąd uznał stanowisko podatnika za słuszne i uchylił obie decyzje organów podatkowych. W uzasadnieniu wyroku sąd podkreślił, że art. 720 Kodeksu cywilnego definiujący umowę pożyczki używa dwóch określeń dotyczących możliwych jej przedmiotów: pieniądze oraz rzeczy oznaczone co do gatunku. Już literalna wykładnia tego przepisu pozwala więc na wniosek, że skoro użyto w nim tych dwóch określeń, to pieniądze nie mogą stanowić rzeczy. W przeciwnym wypadku ustawodawca użyłby jednego, zbiorczego określenia „rzeczy oznaczone co do gatunku” wskazując jedynie możliwy przedmiot umowy pożyczki. Co prawda przedmiotem prawa własności w ścisłym tego słowa znaczeniu mogą istotnie być rzeczy, ale w polskim prawie pojęcie własności odnosi się nie tylko do rzeczy. W ocenie sądu słuszny jest pogląd spółki, że znane i stosowane jest pojęcie własności intelektualnej, własności przemysłowej, własności energii, wód. Pieniądze jako znaki pieniężne (banknoty i bilon) mają określoną postać fizyczną, co upodabnia je do rzeczy, ale ich wartość nie wynika z cech materialnych tych znaków, lecz z nadanej pieniądzom zdolności do umarzania zobowiązań, pełnienia funkcji miernika wartości oraz wykonywania funkcji płatniczych.

W ocenie sądu umowa pożyczki pieniędzy podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeżeli prawo majątkowe, które jest jej przedmiotem, wykonywane jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W takim przypadku dla oceny zaistnienia obowiązku podatkowego konieczne jest bowiem zastosowanie art. 1 ust. 4 punkt 1 u.p.c.c. - przedmiotem umowy pożyczki pieniędzy jest prawo majątkowe. Stanowisko takie zyskało też uznanie w orzecznictwie NSA (np. wyrok z 15 października 2004 r., sygn. FSK 597/04).

Zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 u.p.c.c. obowiązek podatkowy przy umowie pożyczki powstaje z chwilą dokonania tej czynności prawnej. Tak więc dla ustalenia, że obowiązek podatkowy w ogóle powstanie, konieczne jest, aby w chwili dokonania tej czynności prawnej, czyli w chwili zawarcia umowy pożyczki mającej za przedmiot pieniądze, pojawił się jakikolwiek, co najmniej jeden obowiązek, który powinien być wykonany w tej właśnie chwili. Tylko wtedy bowiem powstaje obowiązek podatkowy, nie może on powstać po raz drugi, nie może on też zależeć od okoliczności, które ewentualnie zaistnieją w przyszłości. Obowiązek podatkowy zaistnieje w chwili zawarcia umowy pożyczki, albo nie zaistnieje nigdy.

Sąd podkreślił, że umowa pożyczki jest umową wzajemnie zobowiązującą - każda ze stron staje się wierzycielem i dłużnikiem wobec drugiej strony. W chwili zawarcia umowy pożyczki wierzycielem staje się jednak wyłącznie pożyczkobiorca, który nabywa względem pożyczkodawcy roszczenie o wydanie przedmiotu pożyczki. W tej chwili wykonanie umowy należy do obowiązków wyłącznie pożyczkodawcy. Dla zaistnienia tego roszczenia pożyczkobiorcy nie jest przy tym wymagane dokonanie żadnej czynności realnej, gdyż na

tym właśnie polega konsensualny charakter pożyczki, że dochodzi ona do skutku i wiąże strony już wskutek samego zgodnego oświadczenia woli kontrahentów. Skoro więc obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy pożyczki (a w razie niepowstania w tej chwili nie powstanie nigdy), to dla analizy jego zaistnienia jako jedynie miarodajną przyjąć należy datę zawarcia umowy oraz miejsce wykonania obowiązków pojawiających się w tej dacie. To, czy w przyszłości wykona swoje zobowiązanie pożyczkobiorca (tzn. czy zwróci przedmiot pożyczki wraz z ewentualnym oprocentowaniem), oraz gdzie je wykona, nie ma znaczenia dla zaistnienia obowiązku podatkowego w umowie pożyczki mającej za przedmiot pieniądze. Jego zobowiązanie pojawi się dopiero później, po zawarciu umowy, pod warunkiem, że uprzednio pożyczkodawca wykona swój obowiązek umowny. Data, w jakiej pożyczkobiorca wykona swoje zobowiązanie jest zatem obojętna z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego, który powstać może tylko w dacie zawarcia umowy.

Z uwagi na powyższe organy podatkowe bezpodstawnie odmówiły spółce stwierdzenia nadpłat w sprawach pożyczek.

(Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 106/09)

Źródło: serwis „podatki.pl”, 15.07.2009 r., Anna Kowalska

## **Analizy tematyczne**

### ***PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI W RAJACH PODATKOWYCH***

O rajach podatkowych zrobiło się ostatnio głośno. Najpierw Barack Obama ogłosił, że zamierza z nimi walczyć, zakazując amerykańskim przedsiębiorcom zakładania spółek zależnych w rajach. Jako przykład wskazał pewien budynek na Kajmanach, który jest siedzibą dla niemal 19 tys. firm, w większości amerykańskich. „To albo największy budynek na świecie, albo największy podatkowy przekręt” – komentował prezydent USA. Parę tygodni temu okazało się, że prawdopodobnie poseł Palikot także prowadzi jakieś interesy w rajach podatkowych.

Takie informacje powodują, że wokół tematu „rajów podatkowych” tworzy się coraz więcej mitów, nieprawdziwych informacji, a firmom lokującym część swoich dochodów w rajach podatkowych przypisuje się etykietę „oszustów podatkowych”.

Tymczasem międzynarodowe planowanie podatkowe, czyli wykorzystanie różnic w opodatkowaniu w poszczególnych kategoriach dochodu na terenie różnych krajów, jest coraz popularniejszą formą optymalizacji podatkowej. W takiej optymalizacji najczęściej wykorzystuje się działalność prowadzoną w rajach podatkowych, krajach, które oferują szczególnie atrakcyjne stawki podatku. Taka forma optymalizacji jest również coraz popularniejsza w Polsce, korzystają z niej nie tylko korporacje, ale też małe firmy.

Kwalifikacji poszczególnych jurysdykcji podatkowych jako krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dokonuje się na podstawie występowania określonych czynników, z których decydujące znaczenie mają:

- brak opodatkowania lub bardzo niskie opodatkowanie; nierówne podatkowe traktowanie dochodów uzyskiwanych ze źródeł położonych na terytorium danego państwa w stosunku do dochodów „przetransferowanych” do tego kraju, przy uprzywilejowanym opodatkowaniu

tych ostatnich;

- niechęć administracji danego kraju do uczestniczenia w wymianie informacji podatkowych, a także opór przeciwko złagodzeniu przepisów o tajemnicy bankowej, tj. odmowa udzielenia informacji administracjom innych państw o dochodach przetransferowanych do takiego kraju przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie.

W literaturze podkreśla się jednak, że chociaż podstawowym kryterium uznania określonego kraju za raj podatkowy jest korzystny system podatkowy, to jednak inne czynniki nie pozostają również bez znaczenia. Mowa tutaj o ogólnych warunkach prowadzenia działalności gospodarczej, takich jak stabilizacja ekonomiczna i polityczna, gwarancja tajemnicy bankowej, brak restrykcji dewizowych, nowoczesne środki łączności, dogodny system prawny.

Aktualnie, zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów z 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, na liście „rajów podatkowych” znajduje się 40 krajów i terytoriów.

Wśród krajów stosujących korzystne warunki do prowadzenia działalności znajdują się także kraje niewymienione w rozporządzeniu co czyni je szczególnie atrakcyjnymi do prowadzenia działalności.

Planowanie podatkowe z wykorzystaniem rajów podatkowych pozwala na zmniejszenie obciążeń podatkowych, chociaż pamiętać należy, że mitem jest całkowite uniknięcie podatków dzięki rajom. Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem rajów podatkowych stosowana jest na szeroką skalę pod każdą szerokością geograficzną. Nieprzypadkowo Kajmany, jeden z rajów podatkowych, są obok Londynu, Frankfurtu nad Menem czy Nowego Jorku jednym z największych centrów finansowych świata, w Nauru, najmniejszej republice na świecie, pod jednym adresem pocztowym swoją siedzibę zarejestrowało ponad 400 banków, a na Brytyjskich Wyspach Dziewiczych zarejestrowano już prawie 700 tys. offshorowych spółek.

Sposobów optymalizacji z wykorzystaniem rajów podatkowych jest co najmniej kilka. Większość tych rozwiązań ma na celu „przerzucenie” osiąganego dochodu do rajów o niskim obciążeniu podatkowym. Z reguły wiąże się to z koniecznością założenia spółki w takim państwie (tzw. spółki offshore). W konsekwencji dochód taki podlegać będzie opodatkowaniu na terytorium rajy podatkowego, który stosuje niskie stawki podatku dochodowego lub w ogóle rezygnuje z opodatkowania.

W odniesieniu do transakcji zawieranych z podmiotami w rajach podatkowych istnieją jednak liczne bariery, jakie stanowiące są ustawodawstwem wewnątrz krajowym. W polskim prawie podatkowym ograniczeniami takimi będą w szczególności regulacje dotyczące cen transferowych (art. 9a i 11 updop i odpowiednio 25 i 25a updof).

Warto w tym miejscu zwrócić szczególną uwagę na obowiązujący od 1 stycznia 2007 r. przepis art. 11 ust. 4a updop (oraz art. 25 ust. 4a updof), zgodnie z którym w przypadku gdy podmiot krajowy dokonuje transakcji z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium albo w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, a warunki ustalone w takiej transakcji odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w konsekwencji podmiot krajowy nie wykazuje dochodów lub wykazuje dochody w zaniżonej wysokości – dochody podmiotu krajowego określa się w drodze oszacowania, stosując metody:

- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej,
- 2) ceny odprzedaży,
- 3) rozsądnej marży („koszt plus”).

Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie metod wymienionych powyżej, stosuje się metody zysku transakcyjnego.

Wprowadzenie tego przepisu do ustawy jest wyraźnym sygnałem ustawodawcy, który zamierza walczyć ze zjawiskiem zaniżania dochodów przez polskich podatników zawierających transakcje z podmiotami z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Ponadto należy także pamiętać, że transakcje, w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania/siedzibę/zarząd na terytorium raju podatkowego, podlegają obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowych w przypadku, gdy wartość transakcji przekracza ustalony w przepisach próg, tj. 20 000 euro. Obowiązek sporządzenia dokumentacji obejmuje również transakcję lub transakcje między podmiotami powiązаныmi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:

- 1) 100 000 euro – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7 updog, albo
- 2) 30 000 euro – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
- 3) 50 000 euro – w pozostałych przypadkach.

Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:

- 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
- 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
- 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
- 4) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot,
- 5) wskazanie innych czynników – w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki,
- 6) określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązаны do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Wskazane przepisy to nie jedyne „utrudnienia” związane z prowadzeniem działalności w rajach podatkowych. Wiele ograniczeń wynika z faktu, że przepisy podatkowe nakazują opodatkowanie całości dochodów podatnika w kraju, w którym ma on miejsce zamieszkania lub siedzibę – stąd fakt, że dochód osiągany w rajach podatkowych nie podlega tam opodatkowaniu, nie oznacza, że osoba, która osiąga taki dochód, nie zostanie opodatkowana w kraju rezydencji. W efekcie założenie spółki w rajach podatkowych zamiast oszczędności

podatkowych może spowodować, że osoba, która korzysta z pomocy doradców w jej założeniu, którzy nie znają polskich przepisów podatkowych, narazi się na wyższe obciążenia niż gdyby prowadziła działalność wyłącznie w Polsce. Decyzja o wykorzystaniu raju podatkowego w optymalizacji obciążeń podatkowych zawsze powinna być dokładnie przeanalizowana.

Źródło: „podatki.pl”, 10.07.2009 r.

## **ROZSTRZYGANIE KONFLIKTU REZYDENCJI**

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawierają własnych definicji miejsca zamieszkania. Zgodnie z umowami określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie” oznacza każdą osobę, która według prawa tego państwa podlega tam opodatkowaniu, z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu, miejsce utworzenia albo inne kryterium o podobnym charakterze. Oznacza to, że jeżeli np. polskie przepisy uznają, że osoba ma miejsce zamieszkania w Polsce, to na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ta osoba będzie uważana za osobę mieszkającą w Polsce. W praktyce jednak zdarza się tak, że dwa państwa uznają podatnika za osobę mieszkającą na ich terenie.

### **Przykład:**

*Obywatel Belgii od kilku lat, w związku z pracą, przebywa w Polsce; ma tu nadany numer NIP, tutaj też spędza większość roku. W Belgii jednak mieszkają jego żona i córka, które odwiedza tak często jak tylko pozwalają mu obowiązki zawodowe.*

*W sytuacji tej zachodzą przesłanki, że w myśl polskich przepisów podatek będzie uznany za osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce, ponieważ tutaj przebywa dłużej niż 183 dni w roku, tutaj także najprawdopodobniej znajduje się jego centrum interesów gospodarczych.*

*Należy jednak zauważyć, iż w tej sytuacji również ustawodawstwo belgijskie będzie uważało podatnika za osobę mającą miejsce zamieszkania w Belgii. Zgodnie bowiem z belgijskim prawem podatkowym za rezydenta podatkowego Belgii uważana jest osoba, która ma miejsce zamieszkania lub siedzibę majątku w Belgii. Belgijski kodeks podatkowy zakłada, że osoba ujęta w „rejestrze narodowym” jest rezydentem, chyba że zostanie udowodnione coś przeciwnego. Pojęcie „miejsce zamieszkania” oznacza faktyczne przebywanie w kraju, natomiast pojęcie „siedziba majątku” odnosi się do miejsca, z którego zarządzane są określone składniki majątkowe.*

W sytuacji, kiedy osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu krajach (w myśl przepisów podatkowych tych krajów), mamy do czynienia z tak zwanym konfliktem rezydencji, który należy rozstrzygnąć zgodnie z zapisami stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania podatek może być rezydentem tylko w jednym kraju i tylko w jednym kraju może on podlegać opodatkowaniu od całości swoich dochodów. Nierezydentem natomiast można być w tylu krajach, w ilu uzyskiwało się dochody.

Jeżeli w rozumieniu przepisów obu umawiających się państw dana osoba ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, wówczas jej miejsce zamieszkania określa się zgodnie z następującymi zasadami, określonymi w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania:

- a) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym umawiającym się państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym państwie, z którym ma ona ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych),
- b) jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeżeli nie posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z państw, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym zwykle przebywa,
- c) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu umawiających się państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, którego jest obywatelem,
- d) jeżeli osoba jest obywatelem obydwu umawiających się państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy umawiających się państw rozstrzygną sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

Przedstawione wyżej kryteria należy stosować według podanej kolejności, to znaczy, że jeżeli nie można rozstrzygnąć tej kwestii według punktu a), to rozpatrujemy punkt b) i tak dalej.

Pierwszym kryterium, w oparciu o które rozstrzyga się, w którym kraju podatnik jest rezydentem, jest stałe miejsce zamieszkania. W myśl Komentarza do Modelowej Konwencji OECD za stałe miejsce zamieszkania uważane jest tak zwane „ognisko domowe”, czyli to miejsce, w którym koncentruje się życie rodzinne i osobiste podatnika. Nie ma tutaj znaczenia, jakim tytułem prawnym podatnik dysponuje w stosunku do tego miejsca. Jeżeli osoba ma stałe miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach (bo np. podatnik zmienia miejsce zamieszkania w trakcie roku lub posiada dwa stałe miejsca zamieszkania i w każdym z nich przebywa przez część roku), wówczas prawo rezydencji przyznaje się temu krajowi, z którym podatnik ma ściślejsze powiązania o charakterze osobistym i gospodarczym (ośrodek interesów życiowych). Priorytetowe znaczenie ma tutaj również miejsce zamieszkania najbliższej rodziny (małżonka, dzieci). Należy też uwzględnić stosunki rodzinne i towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną, miejsce działalności gospodarczej i miejsce, z którego osoba zarządza swoim majątkiem.

Jeżeli podatnik nie posiada stałego miejsca zamieszkania w żadnym z zainteresowanych państw i nie można określić, w którym państwie posiada ośrodek interesów życiowych (ponieważ powiązania osobiste i gospodarcze łączą go zarówno z jednym, jak i z drugim państwem), wówczas zostanie on uznany za rezydenta tego kraju, w którym zwykle przebywa. „Zwykle przebywanie” oznacza przebywanie w jednym państwie dłużej niż w innym – najczęściej więc rozstrzyga tę kwestię okres pobytu, choć należy uwzględnić sytuacje, gdy dłuższy pobyt w jednym państwie w danym roku może być wyjątkiem od reguły – wówczas fakt, że podatnik przebywał w danym roku w jednym państwie przez więcej dni niż w drugim, nie musi oznaczać, że zwykle przebywa w tym pierwszym państwie.

Jeśli nie można rozstrzygnąć, w którym kraju podatnik zwykle przebywa (bo przebywa zarówno w jednym, jak i drugim państwie bądź nie przebywa w żadnym z nich), wówczas będzie uważany za rezydenta tego kraju, którego jest obywatelem. Tak więc obywatelstwo jest dopiero „trzeciorzędnym” kryterium rozstrzygnięcia kwestii miejsca zamieszkania. Gdyby jednak i ta przesłanka nie przyniosła rozstrzygnięcia, bo podatnik jest obywatelem obu zainteresowanych państw lub żadnego z nich, wówczas o tym, w którym kraju podatnik ma miejsce zamieszkania, musiałyby zdecydować odpowiednie organy obu państw w drodze wzajemnego porozumienia.

W większości przypadków miejsce zamieszkania da się jednak ustalić w oparciu o kryterium „ośrodka interesów życiowych”.

Źródło: serwis „podatki.pl”, 15.07.2009 r., Mariusz Makowski, doradca podatkowy

### ***PODATKOWE ZRÓWNANIE DOCHODU ODSETEK Z UMOWY POŻYCZKI Z OPLATAMI Z UMOWY PORĘCZENIA W ŚWIETLE USTAWY O CIT***

Skoro art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2a ustawy o CIT zrównuje w skutkach podatkowych dochód z odsetek z umowy pożyczki z opłatami z umowy poręczenia w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 umowy polsko-cypryjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, to oznacza to, że dokonanie wypłaty polskiemu rezydentowi (art. 3 ust. 2 ustawy o CIT) opłaty za udzielone poręczenie, powoduje powstanie u niego ograniczonego obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 26 ust. 1 i art. 21 ust. 1 pkt 2a in fine ustawy o CIT.

*Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19-02-2009 r. (Sygn. II FSK 1619/07)*

Przedmiotowy spór dotyczył możliwości uznania, że uiszczane na rzecz rezydenta zagranicznego opłaty z tytułu umowy poręczenia mogą zostać uznane za „odsetki” w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z Cyprem, w szczególności interpretacji kluczowego odesłania w definicji umownej „odsetek” do „innego rodzaju dochodów, które według ustawodawstwa podatkowego Państwa, z którego dochody pochodzą, zrównane są z dochodami z pożyczek”.

Wyrok NSA dotyka podstawowego problemu definiowania określonych pojęć wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na potrzeby zaklasyfikowania danego dochodu do właściwej kategorii/postanowienia umowy. Należy pamiętać, że zgodnie z przyjętą w art. 7 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku zasadą (znajdującym się w poszczególnych umowach), zyski danego przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie jego siedziby. Wyjątkiem od wskazanej zasady jest prowadzenie przez przedsiębiorcę w drugim państwie działalności gospodarczej przez położony tam zakład. Ponadto, każda umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera szczególne kategorie dochodów (np. dywidendy, odsetki, należności licencyjne, czy dochody ze zbycia majątku). Zakwalifikowanie danego dochodu do kategorii szczególnej oznacza, że dochód ten podlega opodatkowaniu według zasad przyjętych przez strony konwencji dla tej szczególnej kategorii dochodów. NSA uznał, że odesłania w definicji umownej „odsetek” do „innego rodzaju dochodów, które według ustawodawstwa podatkowego Państwa, z którego dochody pochodzą, zrównane są z dochodami z pożyczek” pozwala na zaklasyfikowanie dochodów osiąganych w związku z zabezpieczaniem/gwarantowaniem określonych świadczeń do dochodów zrównanych z dochodami z pożyczek. W konsekwencji, jako odsetki powinny zostać opodatkowane podatkiem u źródła w Polsce. Moim zdaniem, trudno zgodzić się z przedstawioną przez sąd argumentacją, w szczególności powołaniem się na fakt, że skoro (i) obydwie umowy są odpłatne, (ii) poręczenie to odpłatność za ryzyko niewypłacalności dłużnika, oraz chyba najważniejszy argument, a mianowicie, że (iii) zarówno dochody z odsetek, jak również z poręczenia podlegają regulacji art. 21 ustawy o CIT, to tego rodzaju odpłatność jest zrównana z dochodami z pożyczek w polskich przepisach podatkowych. Warto zauważyć, że samo uwzględnienie poręczenia w art. 21 ust. 1 nie może decydować o takim zrównaniu, skoro w tym samym przepisie mowa także np. o świadczeniu usług doradczych czy księgowych czy wreszcie z tytułu praw autorskich. Rozumowanie sądu, o ile prawidłowo odczytywane ze

skromnego uzasadnienia, prowadziłyby bowiem do możliwości utożsamiania z odsetkami także pozostałych kategorii wydatków, co oczywiście nie ma jakichkolwiek podstaw prawnych i celowościowych. Można mieć w tym przypadku jedynie nadzieję, że orzecznictwo skoryguje przedstawione rozumienie zagadnienia, ewentualnie analizując sprawę sądy administracyjne przedstawią pełne uzasadnienie ewentualnych dodatkowych argumentów uzasadniających przyjętą tezę (o ile takowe istnieją), odstępując od odesłania do art. 21 jako elementu decydującego o „zrównaniu” charakteru poszczególnych świadczeń.

Źródło: Newsletter Doradcy Podatkowego Wolters Kluwer, 15.07.2009 r., Adam Waclawczyk, Menedżer Dział Doradztwa Podatkowego

***Opr. Andrzej Smosarski***

---

Prezentowane powyżej informacje stanowią ogólne omówienie danych zagadnień. W żadnym wypadku nie mają one charakteru oficjalnych opinii prawnych lub podatkowych. W celu uzyskania szczegółowych informacji na interesujące Państwa tematy prosimy o kontakt na adres

[Grzegorz.Chrzanowski@onet.pl](mailto:Grzegorz.Chrzanowski@onet.pl) lub telefonicznie – 0692 515 734

Biuletyn Kancelarii jest przesyłany elektronicznie za zgodą odbiorcy. Jeśli nie życzą sobie Państwo otrzymywania Biuletynu – prosimy o kontakt e-mail [Piotr.Wojciechowski@onet.pl](mailto:Piotr.Wojciechowski@onet.pl)