

Komentarz eksperta

26 października 2023 r. | www.skslegal.pl

Objaśnienia podatkowe contra legem

Niedawno rozpoczęły się publiczne konsultacje projektu Objasnień podatkowych Ministerstwa Finansów z 25 września 2023 r. dotyczących poboru podatku u źródła („Projekt”).

Projekt obejmuje m.in. wyjaśnienia pojęcia „rzeczywistego właściciela” należności podlegających podatkowi u źródła („Podatek”), ponieważ tylko przychód otrzymany przez podmiot będący „rzeczywistym właścicielem” dywidend, odsetek lub należności licencyjnych może być w Polsce objęty zwolnieniem z podatku lub łagodniejszym opodatkowaniem. Wskazano w Projekcie, że „rzeczywisty właściciel należności” to podmiot, który otrzymuje należność dla własnej korzyści i nie jest tylko administratorem dochodu, czyli odbiorcą przyjmującym należności we własnym imieniu, lecz w interesie i na rzecz innego podmiotu. Zaznaczono przy tym, że pewne okoliczności zewnętrzne lub o charakterze ekonomicznym mogą świadczyć o pełnieniu przez odbiorcę funkcji „administratora dochodu”, co wykluczy zastosowanie zwolnienia z Podatku.

Przyczyny zależne od podatnika

W Projekcie wymieniono wiele przykładów okoliczności wykluczających uznanie odbiorcy należności za „rzeczywistego właściciela”. Dużo tych okoliczności jest przejawem sposobu zarządzania otrzymanymi kwotami i kształtowania działalności przez ten podmiot. W Projekcie wskazuje się m.in. takie okoliczności:

- wyłącznym przedmiotem działalności podmiotu jest otrzymywanie należności i
- przekazywanie ich dalej,
- należności w krótkich odstępach czasu są przekazywane na rzecz innego podmiotu,
- płatności należności występują cyklicznie w regularnych odstępach czasu,
- podmiot nie dokonuje reinwestycji środków finansowych uzyskanych w związku z otrzymanymi należnościami¹.

Niewątpliwie odbiorca należności ma wpływ na ukształtowanie wskazanych tutaj okoliczności. Od odbiorcy należności zależeć będzie czy prowadzi szerszą działalność zarobkową czy tylko ogranicza się do „otrzymywania należności i przekazywanie ich dalej” albo czy podmiot „nie dokonuje reinwestycji środków finansowych”. Pomijam w tym momencie własną ocenę czy trafne są te przykłady w świetle obowiązujących przepisów i skupiam się wyłącznie na możliwości powstania tych okoliczności w następstwie działania lub zaniechania odbiorcy należności.

Względy makroekonomiczne i niezależne od podatnika

Kilka przykładów odnosi się do okoliczności, których powstanie nie będzie zależeć od decyzji i działalności odbiorcy należności. Mam na myśli następujące okoliczności:

- „podmiot znajduje się w jurysdykcji posiadającej rozbudowaną sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub preferencyjne zasady opodatkowania pasywnych dochodów otrzymywanych ze źródeł zagranicznych,”²
- „podmiot ma swoją rezydencję w państwie zajmującym wysokie miejsce na liście bezpośrednich zagranicznych inwestycji na terytorium Polski, głównie ze względu na transgraniczne płatności finansowe, a nie działalność handlową lub produkcyjną, i jednocześnie nie występuje współmierność pomiędzy wielkością PKB tego państwa, a skalą inwestycji prowadzonych z jego terytorium.”³

Tego rodzaju wykładnia, w przypadku jej przyjęcia w omawianych objaśnieniach, byłaby wykładnią contra legem, naruszającą szereg przepisów podatkowych, w tym przede wszystkim zasadę sprawiedliwości podatkowej, a w szczególności art. 2 Konstytucji, a także zasadę prymatu wykładni językowej oraz zasadę nakładania podatków w drodze ustaw wyrażone w art. 217 Konstytucji. Po pierwsze, ustawodawca ma swobodę określenia warunków, w których ulga podatkowa ma mieć zastosowanie. Jednak wniosek o opodatkowaniu przychodu i braku zastosowania zwolnienia z podatku u źródła na gruncie okoliczności wskazanych w Projekcie wynikałyby z kryteriów pozaustawowych.

¹ Zob. Projekt, str. 4

² Projekt, str. 5

³ Projekt, str. 5

Brak bowiem w obowiązujących przepisach jakiegokolwiek normy uzależniającej powstanie zobowiązania z tytułu podatku u źródła od okoliczności wskazanych w Projekcie, odnoszących się do zależności makroekonomicznych i źródeł powstania PKB państwa siedziby zagranicznego podatnika albo do liczby umów sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zawartej przez państwo siedziby podatnika. Po drugie, w ramach swobody kształtowania ustawowego ulg podatkowych ustawodawca powinien uzależniać zastosowanie ulg od „możliwych do spełnienia przez podatnika warunków” (np. wyrok NSA z 13 czerwca 2018 r. II FSK 1630/16, LEX 2534925). Tymczasem, na gruncie omawianej wykładni podatnik nie będzie miał żadnego wpływu na strukturę PKB w swoim kraju, ani na istniejący w danym okresie zakres inwestycji bezpośrednich w kraju płatnika, od czego opodatkowanie jego dochodów miałyby zależeć na gruncie Projektu. Nie ma też wpływu na liczbę umów zawieranych przez kraj siedziby. W rezultacie, wykładnia proponowana w tym względzie w Projekcie, nawiązująca do okoliczności pozaustawowych i warunków zastosowania ulgi podatkowej niezależnych od działań podatnika, których podatnik nie może spełnić, rażąco narusza konstytucyjne zasady.

Czy wskazane w Projekcie przykłady przyczyn makroekonomicznych potwierdzają dotychczasową praktykę doradców prawnych i podatkowych albo organów podatkowych albo sądów administracyjnych?

Można zadać to pytanie w celu ustalenia, czy Projekt ma na celu usankcjonowanie dotychczasowej (błędnej w moim przekonaniu) praktyki środowiska doradców, organów podatkowych i sądów. Niemniej jednak nie są znane mi przypadki, żeby ktokolwiek wcześniej wyrażał podobne poglądy, według których o zastosowaniu zwolnienia z podatku u źródła miałyby rozstrzygać podobne względy makroekonomiczne, wynikające z sytuacji finansowej i gospodarczej kraju, z natury ulegające zmianom, także w trakcie roku podatkowego i będące przy tym poza możliwościami wpływu na nie ze strony podatnika. Nie spotkałem się dotąd z podobnymi poglądami także ze strony organów podatkowych, pomimo że od kilkudziesięciu lat zajmują się sprawami podatkowymi. Dlatego oceniam, że proponowane w Projekcie przykładowe przyczyny odmowy zastosowania zwolnienia z Podatku nie wynikają z dotychczasowej praktyki, ani z obowiązujących przepisów, pomimo że objaśnienia podatkowe mają pełnić funkcję wykładni przepisów, a nie funkcji normotwórczej. Dlatego odpowiednie części objaśnień podatkowych powinny być jak najszybciej usunięte z Projektu lub istotnie zmienione.



Zapraszam do kontaktu!

Jarosław Bieroński

Starszy Partner, radca prawny,
 doradca podatkowy

☎ +48 602 105 255

✉ jaroslaw.bieronski@skslegal.pl