

Poszukiwanie właściwej międzynarodowej
umowy o unikaniu opodatkowania czy
podatnika?
(Nie)dopuszczalność stosowania look through
approach w polskim prawie podatkowym.

dr Katarzyna Knaśwa
adiunkt w Instytucie Prawa UEK,
doradca podatkowy, radca prawny

Tło rozważań - struktura podatku

- ✿ *Art. 4. Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych **nieskonkretyzowana powinność** przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z **zaistnieniem zdarzenia** określonego w tych ustawach.*
- ✿ *Art. 5. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego **zobowiązanie podatnika** do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.*
- ✿ *Art. 7. § 1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, **podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu**.*

LTA jako sposób unikania opodatkowania?

LTA

„koncepcja orzecznicza i doktrynalna”, „rodzaj klauzuli antyabuzywnej”, „interes ochrony podatnika”, „mechanizm unikania opodatkowania”,
[Brzeziński B, Lasiński-Sulecki K., Morawski W.]

„wówczas do opodatkowania podatkiem u źródła będą miały zastosowanie przepisy UPO lub przepisy krajowe wdrażające dyrektywy unijne właściwe dla państwa rezydencji tego podmiotu”
[Projekt Objasnień WHT 2019]

jest dopuszczalna i „pozwala na zastosowanie preferencyjnego opodatkowania”

„nie znajduje uzasadnienia ani w przepisach ustawy o CIT bądź ustawy o PIT, ani w przepisach Ordynacji podatkowej”, organy nie są zobowiązane do stosowania tej koncepcji
[Projekt Objasnień WHT 2023],

„znajduje oparcie w wykładni prawa zaprezentowanej w Komentarzu do Konwencji OECD”

konieczne stosowanie LTA
[Projekt Objasnień WHT 2025]

LTA, a podmiotowość podatkowa (wrażenie dysocjacji)

- ✿ *„zastosowanie preferencji” - poszukiwanie zwolnienia lub niższej stawki z UPO, jeżeli nie zostały spełnione warunki przez podmiot, na rzecz którego płatnik dokonał wypłaty bezpośrednio.*
- ✿ *„pominięcie istnienia podmiotu”*
- ✿ *a może raczej ustalenie podatnika...*

Etap I
Obowiązek
podatkowy

A



Etap II
Zobowiązanie
podatkowe

B



Obowiązek podatkowy z tytułu WHT w przepisach CIT

- ✿ *Art. 3 ust. 2 —> **nierezydenci** podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów uzyskanych na terytorium RP.*
- ✿ *Art. 3 ust. 3 pkt 5. —> **Za dochody uzyskiwane na terytorium RP uważa się** w szczególności dochody (przychody) tytułu **należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych**, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia*
- ✿ *Art. 3 ust. 5 —> Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 5, uważa się **przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1**, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3 pkt 1-4.*

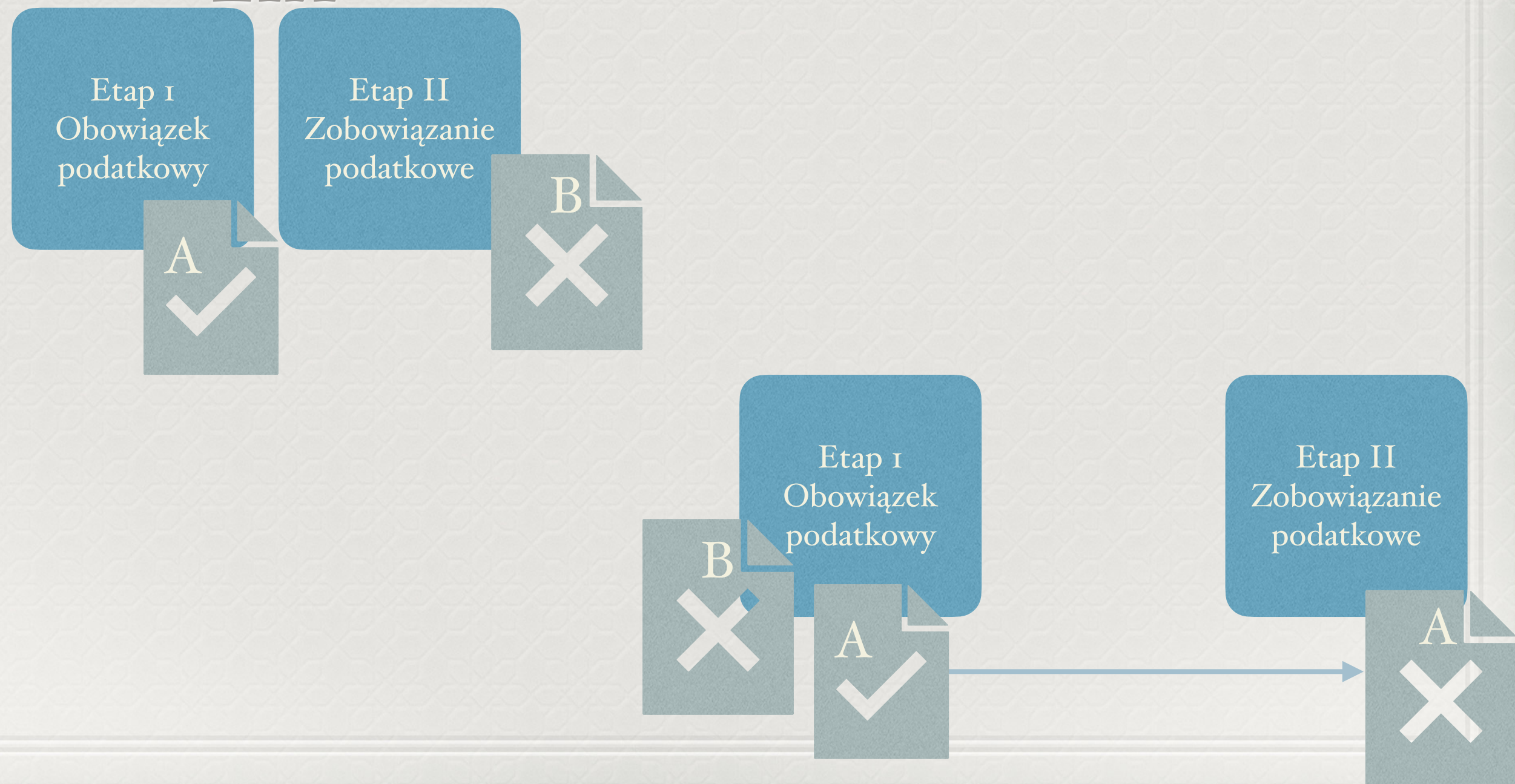
Art. 21 ust. oraz 22 ust. 1 przepisy te w istocie dotyczą stawki i zwolnienia dla określonych rodzajów przychodów w nich wymienionych:

✿ *Art. 21*

- ✿ *ust. 1. Podatek z tytułu **uzyskanych przez podatników** (...) przychodów z (...) ustala się w wysokości (...)*
- ✿ *ust. 2. (...) stosuje się z uwzględnieniem umów...*
- ✿ *ust. 3. (...) zwalnia się...*

Asumpt do analizy etapu ustalenia na kim ciąży obowiązek podatkowy

LTA



Struktura podatku u źródła (co do zasady)

- ✿ *Podatnikiem jest podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Zobowiązanie podatkowe wynika z obowiązku podatkowego. Obniżona stawka oraz zwolnienie są elementami konstrukcji podatku, które mogą nawet zniweczyć powstanie zobowiązania podatkowego.*
- ✿ *Zwolnienie „można przypisać” wyłącznie podatnikowi (jeżeli jest podmiotowe) lub zachowaniu „podmiotu opodatkowania” jeżeli zwolnienie ma charakter przedmiotowy.*
- ✿ *Płatnik jest zobowiązany do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku tylko w takim zakresie w jakim powstał obowiązek podatkowy ciążyący na konkretnym, zidentyfikowanym podatniku.*
- ✿ *Zobowiązanie płatnika z art. 30 ordynacji podatkowej może powstać tylko o tyle o ile płatnik nie wykonał swoich obowiązków wynikających z obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku.*
- ✿ *Obowiązkiem organu jest ustalenie podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy i treści zobowiązania w oparciu o przepisy mające zastosowanie w sprawie (w tym z uwzgl. UPO).*

Koncepcja LTA

jest w istocie realizacją normatywnej struktury podatku na gruncie polskich przepisów prawa podatkowego w tym UPO

lub

ten sam skutek zostaje osiągnięty przez ścisłe zastosowanie zasad ustalania podmiotowo-przedmiotowego zakresu podatku nierezydentów chociażby na podstawie przepisów dotyczących obowiązku podatkowego na gruncie p.d.o.p. i p.d.o.f.