

- **Zasady oceny przez organ podatkowy informacji zagranicznej administracji skarbowej o obcych przepisach podatkowych w toku postępowania podatkowego – radca prawny dr Radosław Bulejak, Kancelaria Ożóg Tomczykowski sp. z o.o.**

Wyrok WSA w Warszawie z 24.01.2018 r., sygn. akt III SA/Wa 864/19

1. **„Na mocy art. 26 Konwencji podatkowej z Wielką Brytanią uprawnieniem strony polskiej jest uzyskanie jednoznacznych wyjaśnień strony brytyjskiej. Temu służy procedura wymiany informacji przewidziana w każdej umowie bilateralnej, aby na potrzeby konkretnego postępowania ustalić zasady opodatkowania dochodu (zwolnienia z podatku) w każdym z umawiających się państw”.**
2. **„(...) organy polskie mają obowiązek znać prawo polskie, zaś ocena prawna pewnych zdarzeń według prawa obcego należy do sfery faktów (...)”**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Do prawidłowo ustalonych, istotnych prawnie okoliczności faktycznych, należy fakt, że w roku 2008 i 2009 Skarżący był zatrudniony jako marynarz na pokładach statków morskich należących do przedsiębiorstw z siedzibą w Wielkiej Brytanii, choć zatrudniały go podmioty z siedzibą na Kajmanach. Do okoliczności tych należy też ustalenie, że statki, na pokładzie których Skarżący świadczył pracę, nigdy nie pływały na wodach terytorialnych Wielkiej Brytanii i nie wpływały do brytyjskich portów. Jedynym łącznikiem pomiędzy Skarżącym, a Wielką Brytanią, była więc przynależność statków, na których pracował, do przedsiębiorstw z siedzibą w Wielkiej Brytanii. Od razu należy więc odrzucić zarzut zawarty na str. 4 skargi, punkt 4, że Organy nieprawidłowo przyjęły, iż Skarżący nie był rezydentem Wielkiej Brytanii. Sąd uznaje takie ustalenie Organów za prawidłowe - Skarżący nie był rezydentem brytyjskim, co potwierdza zresztą sam Skarżący podając wielokrotnie, że był rezydentem polskim, i nie kwestionując, że statki, na których świadczył pracę, nigdy nie pływały po brytyjskich wodach terytorialnych. Nadto wynika to z już wcześniej uzyskanych (przed ww. wyrokami Sądów) wyjaśnień administracji brytyjskiej, która podała, że Skarżący nie był rezydentem brytyjskim. To ustalenie faktyczne zostało następnie zaaprobowane w ww. wyroku NSA (II FSK 2472/15), który z tego powodu uznał za konieczne przeanalizowanie w dalszym postępowaniu możliwości wystąpienia tylko jednej z trzech ewentualnych kolizji systemu prawnego Polski i Wielkiej Brytanii, tj. kolizji nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce i ograniczonego obowiązku podatkowego w Wielkiej Brytanii (str. 12, akapit drugi uzasadnienia wyroku NSA).

Po wyroku NSA i wydanym później wyroku WSA otwarta zatem była kwestia, czy na Skarżącym, jako na nierezydencie brytyjskim, spoczywał ograniczony obowiązek podatkowy z racji opodatkowania w tym kraju tych dochodów, które osiągał pływając na statku brytyjskim. Uznać nadto należy, że po wyroku NSA z 10 października 2017 r., a także po wyroku tutejszego Sądu z 24 stycznia 2018 r. o sygn. III SA/Wa 3890/17, ustaleniu tego obowiązku służyć miało wyjaśnienie przez Dyrektora rozbieżności i sprzeczności w zaświadczeniu z 2012 r. oraz w informacji pochodzącej od organów brytyjskich z 2013 r. (HMRC). Rozbieżności te i niejasności polegały na tym, że - z jednej strony - organy HMRC wykluczały opodatkowanie dochodów uzyskanych na statkach brytyjskich, nie operujących na brytyjskich wodach terytorialnych ("Jako że pan Kosior wykonuje wszystkie swoje czynności poza terytorium wodnym Zjednoczonego Królestwa, jakikolwiek dochód uzyskany z wykonywania obowiązków na pokładzie statku nie podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie..."), ale - z drugiej strony - oceniały, że zastosowanie znajduje art. 14 Konwencji ("Artykuł 14 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską a Zjednoczonym Królestwem ma tutaj

zastosowanie"). Wszystkie te wytyczne zawarte w wyrokach zmierzały do ustalenia, czy na Skarżącym spoczywał obowiązek podatkowy (ograniczony) w Wielkiej Brytanii, a jeśli spoczywał, to czy fakt niezapłacenia przez Skarżącego podatku w tym kraju wynikał ze zwolnień/ulg podatkowych. NSA i WSA przypominały tu, że w dotychczasowym postępowaniu Skarżący (jego pełnomocnik) wskazywał na możliwe zwolnienie z podatku w ramach tzw. Seafarers Earnings Allowance, tj. brytyjskiego przywileju podatkowego kierowanego do marynarzy. Tylko ta kwestia faktyczna może być powodem formułowania wobec obecnie zaskarżonej decyzji zarzutów procesowych dotyczących wadliwie ustalonego stanu faktycznego niniejszej sprawy.

Na obecnym etapie sprawy należało zatem ustalić, czy powyżej zreferowane zadanie, jakie przed Dyrektorem postawiły Sady, tj. zadanie ustalenia istnienia ograniczonego obowiązku podatkowego z ewentualnym zwolnieniem Skarżącego z podatku w Wielkiej Brytanii w ramach ww. zwolnienia kierowanego do marynarzy, zostało wykonane.

Otóż, w ocenie Sądu, na to pytanie udzielić należy odpowiedzi przeczącej.

Zaskarżona decyzja słusznie koncentruje się na interpretacji odpowiedzi HMRC z dnia 7 listopada 2018 r. na pytania zadane przez administrację polską w dniu 2 października 2018 r., oraz interpretacji odpowiedzi udzielonej w dniu 14 stycznia 2019 r. Wśród jednoznacznych i stanowczych informacji, jakie uzyskano z tych źródeł, wskazać należy na tę, iż "...Wielka Brytania nie ma żadnych praw do opodatkowania żadnego zagranicznego dochodu.". Taką oceną sformułowano w piśmie z 7 listopada 2018 r., które zresztą sama jego autorka oceniła jako "częściowe". Ponadto w końcowej części odpowiedzi autorka opisuje wspomniane przez pełnomocnika Skarżącego zwolnienie podatkowe Seafarers Earnings Allowance (w wersji oryginalnej - "seafarer's earnings deduction"), i podaje, że przepisy brytyjskie umożliwiające to zwolnienie weszły w życie dopiero w 2012 r., zaś w kwestii szczegółów odsyła do podanej strony internetowej. Niemniej z informacji od HMRC, uzyskanych po wydanych w sprawie wyrokach (informacja z 14 stycznia 2019 r., a więc po piśmie z 7 listopada 2018 r.), wynika, że administracja brytyjska opisała zasady zwolnienia podatkowego marynarzy, do których to zasad należała praca na statku poza Wielką Brytanią wystarczająco długo, aby kwalifikować się do zwolnienia ("zazwyczaj" przez co najmniej 365 dni) oraz posiadanie statusu rezydenta któregoś z krajów EOG (a więc i Polski!), po czym stwierdziła, że nie może ocenić, czy Skarżący kwalifikuje się do tego zwolnienia, czy też nie ("Nie mogę wyrazić opinii, czy Pan K. kwalifikuje się do tego zwolnienia, czy też nie."). Ponownie w sprawie uzyskania wyczerpujących informacji na temat zwolnienia marynarzy odesłano ponadto do strony internetowej.

W ocenie Sądu uzyskane wyjaśnienia HMRC są nadal niejasne oraz wewnętrznie sprzeczne. W piśmie z 7 listopada 2018 r. podano, że zwolnienie kierowane do marynarzy obowiązuje w prawie brytyjskim dopiero od 2012 r., ale jednocześnie, w piśmie z 14 stycznia 2019 r., nie wykluczono zastosowania do Skarżącego zwolnienia, choć przecież administracji brytyjskiej znany był fakt, że Skarżący pracował na statku pod banderą brytyjską w 2008 i 2009 r., czyli przed 2012 r. Ponadto z jednej strony administracja brytyjska, jak się wydaje, wskazuje, że Skarżący, jako nierezydent świadczący pracę na statku co prawda brytyjskim, ale nie operującym na wodach terytorialnych Zjednoczonego Królestwa, w ogóle nie miał obowiązku podatkowego i zobowiązań w tym kraju, ale - z drugiej strony - HMRC podało wszelkie warunki zwolnienia, jakie musiałyby zostać spełnione, aby istniejący co do zasady obowiązek podatkowy nie skutkował faktycznym zobowiązaniem. Prawdopodobne jest, że Skarżący spełniał wszystkie te warunki, tj. pracował na statku, był rezydentem państwa EOG innego, niż Wielka Brytania, a statek operował tylko poza Wielką Brytanią. Pozostałoby w tej sytuacji do ustalenia, jaki okres pracy uprawniałby do zwolnienia. W tym zakresie w piśmie z 14 stycznia 2019 r. administracja brytyjska informuje, że "zazwyczaj" jest to okres 365 dni, ale

nie wiadomo, czy to "zazwyczaj" dotyczy Skarżącego, i nie wiadomo, czy te 365 dni dotyczy roku, czy też dłuższego lub krótszego okresu rozliczeniowego.

W ocenie Sądu Dyrektor dokonał nieuprawnionej oceny uzupełnionego materiału dowodowego. Pozyskane wyjaśnienia administracji brytyjskiej są co bowiem co najmniej dwuznaczne, niejasne. W warunkach takiej niejasności Organ zignorował wszystkie wskazane wątpliwości, wskutek czego nadal nie można być pewnym, czy wobec Skarżącego powstał w Wielkiej Brytanii obowiązek podatkowy, ale na mocy zwolnienia kierowanego do marynarzy świadczących pracę na statkach operujących poza wodami tego kraju legalnie nie zapłacił w nim podatku, czy też obowiązek podatkowy nigdy nie powstał, gdyż "...Wielka Brytania nie ma żadnych praw do opodatkowania żadnego zagranicznego dochodu.". Sąd nie jest w stanie ocenić, która z tych opcji jest aktualna w niniejszej sprawie, zaś ocenę Organu uznaje za arbitralną i przedwczesną. Mimo wyraźnego polecenia Sądów poprzednio orzekających nie ustalono, czy Skarżący był obciążony obowiązkiem podatkowym, ale, jak konsekwentnie twierdził w toku postępowania, podlegał zwolnieniu kierowanemu do tej specyficznej grupy zawodowej, czy też z racji braku obowiązku nie stosowało się ani art. 14 ust. 3, ani art. 22 ust. 2 pkt a Konwencji, ani nie stosowało się jej w ogóle, gdyż nie zaistniała wskazana w wyroku NSA sytuacja konkurowania ze sobą systemu prawa podatkowego Polski i Wielkiej Brytanii, wskutek czego Skarżący miałby nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce (art. 3 ust. 1 ustawy) nie modyfikowany przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania (art. 4a ustawy), przez co zbędne byłoby stosowanie metody wyłączenia z progresją (art. 27 ust. 9 i 9a ustawy).

(...). W dalszym więc postępowaniu niezbędne będzie uzyskanie w pełni jednoznacznych, bezwarunkowych, niehipotetycznych (nie na zasadzie "jeśli pracodawca był rezydentem" albo "jeśli przepisy art. 14 nie miały zastosowania" - vide pismo z 7 listopada 2018 r.) wyjaśnień administracji brytyjskiej co do tego, czy na Skarżącym spoczywał brytyjski obowiązek podatkowy, zaś brak zapłaty podatku w roku, którego dotyczyło niniejsze postępowanie, wynikał ze zwolnienia kierowanego do marynarzy w ramach wskazywanego w pismach pełnomocnika Seafarers Earnings Allowance (ewentualnie "seafarer's earnings deduction"), czy też na Skarżącym w ogóle nie spoczywał taki obowiązek podatkowy, wskutek czego Konwencja nie znalazła zastosowania, zaś aktualny pozostawał polski nieograniczony obowiązek podatkowy z art. 3 ust. 1 ustawy. Przypomnieć należy, że o ile zaaprobować ocenę Dyrektora, że w sprawie wystąpiła ta druga ewentualność (brak obowiązku w Wielkiej Brytanii i brak zastosowania Konwencji), to niezrozumiałe jest, dlaczego administracja brytyjska konsekwentnie wskazywała w swoich wszystkich pismach, że Konwencja znajduje zastosowanie. W procesie pozyskiwania tych jednoznacznych i niehipotetycznych wyjaśnień strony brytyjskiej rolą administracji polskiej będzie klarowne zaprezentowanie wszystkich ustalonych i potrzebnych stronie brytyjskiej faktów. Na mocy art. 26 Konwencji uprawnieniem strony polskiej jest uzyskanie jednoznacznych wyjaśnień strony brytyjskiej, ale dla ich uzyskania adresat zapytania musi mieć pełną wiedzę co do okoliczności faktycznych danego przypadku. W niniejszej sprawie takie okoliczności są, jak wyżej Sąd zauważył, w istocie bezsporne, a ustalenie ich konsekwencji prawnych na gruncie prawa brytyjskiego należy do sfery faktów niniejszego postępowania podatkowego (organy polskie mają obowiązek znać prawo polskie, zaś ocena prawna pewnych zdarzeń według prawa obcego należy do sfery faktów). Trafnie podniesiono w skardze, że ustalenie tych faktów należy do Organów prowadzących postępowanie podatkowe, nawet, jeśli - jak wskazano w odpowiedzi na skargę - Skarżący nie przytacza żadnych przepisów brytyjskich wskazujących na istnienie obowiązku podatkowego w Wielkiej Brytanii oraz na zwolnienie dochodu z podatku w tym kraju. Takich konkretnych przepisów może bowiem nie znać nie tylko Skarżący, ale nawet jego pełnomocnik. Zresztą Sąd także takich przepisów nie zna. Temu jednak służy procedura wymiany informacji przewidziana w każdej umowie bilateralnej, w tym w Konwencji, aby na potrzeby konkretnego

postępowania ustalić zasady opodatkowania dochodu (zwolnienia z podatku) w każdym z umawiających się państw.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 29 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 786/11

Wyrok NSA z 8 września 2016 r., sygn. akt I GSK 1878/14

Wyrok NSA z 10 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2472/15

Przepisy

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, podpisanej w Londynie dnia 20 lipca 2006 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840)

Art. 14 (...)

3. Bez względu na poprzednie postanowienia niniejszego artykułu, wynagrodzenie otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego bądź statku powietrznego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym przez przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa może być opodatkowane w tym Państwie.

Art. 22. (...)

2. W przypadku Polski, podwójnego opodatkowania unika się w następujący sposób:

- a) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami niniejszej Konwencji podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, Polska zwolni taki dochód z opodatkowania, z zastrzeżeniem postanowień punktu
- b) niniejszego ustępu.

Art. 26. 1. Właściwe organy Umawiających się Państw będą wymieniały takie informacje, które prawdopodobnie mogą mieć znaczenie dla stosowania postanowień niniejszej Konwencji albo dla wykonywania lub wdrażania wewnętrznego ustawodawstwa Umawiających się Państw dotyczącego podatków bez względu na ich rodzaj i nazwę, nałożonych przez Umawiające się Państwa lub ich jednostki terytorialne albo organy lokalne w zakresie, w jakim opodatkowanie to nie jest sprzeczne z niniejszą Konwencją, w szczególności w celu zapobiegania oszustwom oraz umożliwiania stosowania przepisów zapobiegających uchylaniu się od prawa. Wymiana informacji nie jest ograniczona postanowieniami artykułów 1 i 2 niniejszej Konwencji.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 121 § 1 Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Art. 122 W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art. 124 Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Art. 187 § 1 Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Art. 191 Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Art. 194 § 1 Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

Bibliografia

Główne problemy

1. Informacje uzyskane od zagranicznej administracji skarbowej podlegają ocenie na zasadach, określonych przez Ordynację podatkową.
2. Ocena prawna zdarzeń według prawa obcego należy do sfery faktów, w efekcie stanowi część stanu faktycznego.
3. Czy informacja od zagranicznej administracji skarbowej stanowi dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej?