

**STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA  
DZIAŁALNOŚCI W VAT  
A PODMIOTOWOŚĆ  
PRAWNOPODATKOWA**  
Dylematy, konsekwencje, ryzyka

Anna Rutkowska-Brdulak

---

---

---

MONOGRAFIE

# STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI W VAT A PODMIOTOWOŚĆ PRAWNOPODATKOWA

Dylematy, konsekwencje, ryzyka

Anna Rutkowska-Brdulak

---

---

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 grudnia 2017 r.*

Recenzent

*Dr hab. Marcin Jamroży, prof. SGH*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zajęc*

Opracowanie redakcyjne i łamanie

*Violet Design Wioletta Kowalska*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

**prawolubni**  


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Anna Rutkowska-Brdulak

© Copyright for the Polish edition by Wolters Kluwer Polska SA, 2018

ISBN 978-83-8124-189-2

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

„Podatek występował i występuje w każdym ustroju gospodarczym, gdzie występuje państwo. Niezależnie od zaspokojenia finansowych potrzeb państwa podatek wywiera zawsze poważny wpływ na gospodarkę kraju i położenie gospodarcze podatników”<sup>1</sup>.

\* \* \*

„Każdy może zorganizować prowadzenie swoich spraw (interesów) w taki sposób, że płacone przez niego podatki będą tak niskie, jak to tylko możliwe. Nikt nie jest zobowiązany do wyboru takiego modelu postępowania, który byłby najlepszy dla skarbu państwa. Nie istnieje też żaden patriotyczny obowiązek dotyczący zwiększania wysokości płaconych podatków. Stale sądy powtarzają, że w organizowaniu swoich spraw w taki sposób, aby utrzymać podatki na jak najniższym poziomie, nie ma nic złowrogiego. Każdy to robi, bogaty i biedny, oby zgodnie z prawem, nikt nie powinien być zobowiązany płacić więcej, niż wymaga prawo”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> L. Kurowski, *Mała encyklopedia prawa*, Warszawa 1959, s. 471.

<sup>2</sup> Wyrok w sprawie Gregory przeciwko Helvering 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934), *aff'd*, 293 U.S. 465, 55 S.Ct. 266, 79 L.Ed. 596 (1935): “Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one’s taxes. Over and over again the Courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible. Everyone does it, rich and poor alike and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands”.



# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	11
Wprowadzenie .....	13

## Rozdział 1

### Podmiotowość prawnopodatkowa w podatku

<b>od towarów i usług .....</b>	<b>19</b>
1.1. Pojęcie podmiotowości prawnopodatkowej .....	19
1.2. Podatek od towarów i usług – koncepcja .....	34
1.2.1. Koncepcja wykorzystania (konsumpcji) towaru bądź usługi .....	34
1.2.2. Opodatkowanie konsumpcji w podatku od towarów i usług .....	36
1.3. Definicja podatnika podatku od towarów i usług .....	40
1.3.1. Rejestracja a status podatnika podatku od towarów i usług .....	46
1.3.2. Działalność gospodarcza wykonywana samodzielnie ....	52
1.3.3. Samodzielność jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej a podmiotowość prawnopodatkowa w podatku od towarów i usług .....	54
1.3.4. Oddział (zakład) jako podmiot niedziałający samodzielnie a jego podmiotowość w podatku od towarów i usług .....	57

## Rozdział 2

<b>Stale miejsce prowadzenia działalności .....</b>	<b>78</b>
2.1. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności – analiza obowiązujących przepisów .....	78

2.2. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności w orzecznictwie TSUE .....	94
2.3. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności w orzecznictwie krajowym .....	103
2.4. Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności w podatku od towarów i usług a pojęcie zakładu w podatku dochodowym od osób prawnych .....	110
2.4.1. Założenia porównywalności .....	110
2.4.2. Stałość zakładu oraz stałego miejsca prowadzenia działalności .....	113
2.4.3. Prowadzenie działalności gospodarczej jako warunek konstituujący powstanie zakładu czy też stałego miejsca prowadzenia działalności .....	117
2.4.4. Definicja zakładu w Konwencji Modelowej OECD oraz jej wpływ na definicję stałego miejsca prowadzenia działalności w podatku od towarów i usług .....	124
2.4.5. Transakcje transgraniczne dokonywane w ramach jednego podmiotu prawnego .....	134
2.4.6. Pojęcie cen transferowych a określenie podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług .....	148
2.4.6.1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej .....	152
2.4.6.2. Metoda ceny odsprzedaży .....	153
2.4.6.3. Metoda rozsądnej marży .....	154
2.4.6.4. Metoda zysku transakcyjnego .....	155
2.4.7. Uprzednie porozumienia w sprawie cen transferowych .....	157
2.4.8. Wycena wartości transakcji a podatek od towarów i usług .....	161

### **Rozdział 3**

<b>Miejsce opodatkowania usług podatkiem od towarów i usług ...</b>	<b>167</b>
3.1. Ogólne zasady dotyczące miejsca opodatkowania usług .....	168
3.2. Miejsce opodatkowania usług w wytycznych OECD, regulacjach unijnych i krajowych .....	183
3.3. Miejsce opodatkowania a konkurencyjność państw .....	199

3.4. Funkcja fiskalna w podatku od towarów i usług a granica opodatkowania .....	207
---	-----

## **Rozdział 4**

<b>Harmonizacja podatku od wartości dodanej .....</b>	<b>224</b>
---	------------

4.1. Podstawowe zagadnienia związane z harmonizacją podatku od wartości dodanej .....	225
4.2. Wpływ harmonizacji na definicję pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności oraz problematykę cen transferowych .....	238

<b>Akty prawne i dokumenty powiązane .....</b>	<b>259</b>
--	------------

<b>Bibliografia .....</b>	<b>263</b>
---------------------------	------------

<b>Orzecznictwo i pisma urzędowe .....</b>	<b>273</b>
--	------------

<b>Załączniki .....</b>	<b>279</b>
-------------------------	------------

Załącznik 1. Wytyczne Komitetu ds. VAT .....	280
--	-----

Załącznik 2. Podatek od wartości dodanej jako procent całości opodatkowania .....	288
--	-----

Załącznik 3. Wykaz stawek podatku od wartości dodanej w państwach OECD .....	290
---	-----

Załącznik 4. Wszystkie podatki (włącznie ze składkami na ubezpieczenie społeczne) jako procent PKB .....	292
---	-----





# WYKAZ SKRÓTÓW

## 1. Akty prawne

- VI dyrektywa** – szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.Urz. UE L 145, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 112/2006** – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- Konwencja Modelowa OECD** – Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD
- o.p.** – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- rozporządzenie 282/2011** – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- u.p.t.u.** – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221)

## 2. Sądy, organy administracji podatkowej oraz organizacje międzynarodowe

- KE** – Komisja Europejska
- MF** – Minister Finansów

---

<b>NSA</b>	– Naczelny Sąd Administracyjny
<b>OECD</b>	– Organizacja Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (Organization for Economic Cooperation and Development)
<b>SN</b>	– Sąd Najwyższy
<b>TK</b>	– Trybunał Konstytucyjny
<b>TSUE</b>	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
<b>UE</b>	– Unia Europejska
<b>WSA</b>	– wojewódzki sąd administracyjny

### **3. Czasopisma i publikatory orzecznictwa**

<b>AULFI</b>	– Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica
<b>CBOSA</b>	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych dostępna na stronie: <a href="http://orzeczenia.nsa.gov.pl">orzeczenia.nsa.gov.pl</a>
<b>CURIA</b>	– baza orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Sądu Unii Europejskiej dostępna na stronie TSUE: <a href="http://curia.europa.eu">curia.europa.eu</a>
<b>MoPod</b>	– Monitor Podatkowy
<b>ONSAiWSA</b>	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
<b>PP</b>	– Przegląd Podatkowy

## WPROWADZENIE

Zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy przywiązują coraz większą wagę do podatków konsumpcyjnych<sup>1</sup>. Z perspektywy podatników podatki konsumpcyjne, w tym szczególnie podatek od towarów i usług, mają bezpośredni wpływ na podejmowane decyzje biznesowe. **Tak więc brak precyzyjnego planowania podatkowego w odniesieniu do podatku od towarów i usług może prowadzić do negatywnych konsekwencji finansowych dla podatników.** Z kolei organy administracji podatkowej postrzegają podatek od towarów i usług jako jedno z podstawowych źródeł finansowania budżetu państwa. Wpływy budżetowe z tytułu podatku od towarów i usług za okres od 1.01 do 31.12.2015 r. wyniosły prawie 123 mld zł<sup>2</sup>, czyli 40,2% wpływów budżetowych, zaś za okres od 1.01 do 31.12.2016 r. osiągnęły ponad 126,5 mld zł<sup>3</sup>, czyli 39,1% wpływów budżetowych. Dlatego tak kluczowe znaczenie ma określenie: kto jest podatnikiem tego podatku, jaka jest kwota podatku oraz w którym państwie podatek powinien być rozliczony.

---

<sup>1</sup> I. Lejeune, *Designing VAT/GST Law to Be Effective and Efficient: A Global Benchmarking of VAT/GST Systems* [w:] *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, red. T. Ecker, M. Lang, I. Lejeune, The Netherlands 2012, s. 723.

<sup>2</sup> Wpływy budżetowe w okresie od 1.01.2015 r. do 31.12.2015 r., Ministerstwo Finansów, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5018330/wplywy\\_12\\_2015.pdf](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5018330/wplywy_12_2015.pdf) [dostęp: wrzesień 2017].

<sup>3</sup> Wpływy budżetowe w okresie od 1.01.2016 r. do 31.12.2016 r., Ministerstwo Finansów, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5865011/1+polowa+2016+r.> [dostęp: wrzesień 2017].

Jak już wspomniano, jednym z podstawowych zagadnień jest rozstrzygnięcie, kto jest podatnikiem podatku od towarów i usług, tzn. kto jest zobowiązany do poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego związanego z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Zgodnie z definicją zawartą w art. 15 ust. 1 u.p.t.u. podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. W praktyce ustalenie, kto jest podmiotem podatku od towarów i usług, budzi poważne wątpliwości interpretacyjne. Szczególnie problematyczna jest kwestia określenia zakresu interpretacyjnego terminu „samodzielnie”, gdyż trzeba mieć na uwadze, że terminem tym posługuje się również w art. 9 ust. 1 unijna dyrektywa 2006/112. Dlatego też niezbędne jest wskazanie głębszego kontekstu omawianego zagadnienia niż tylko wykładnia art. 15 ust. 1 u.p.t.u., a mianowicie kontekstu właściwej implementacji prawa unijnego do polskiego porządku prawnego oraz wpływu orzecznictwa TSUE na stosowanie prawa podatkowego w Polsce.

Ponadto jednoznaczne określenie podmiotu opodatkowania jest utrudnione w sytuacji, kiedy transakcja ma miejsce w ramach jednego podmiotu prawnego, tzn. pomiędzy siedzibą danego przedsiębiorstwa (przedsiębiorstwem głównym) a stałymi miejscami prowadzenia działalności tegoż przedsiębiorstwa, jak również pomiędzy stałymi miejscami prowadzenia działalności jako takimi.

Po pierwsze, brak jest jednoznacznych wskazówek, jak należy zdefiniować pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności. Definicja zawarta w przepisach rozporządzenia 282/2011, określająca, że miejsce to powinno się charakteryzować wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić odbiór i wykorzystanie usług świadczonych dla własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności, pozostawia relatywnie duże pole interpretacyjne. W konsekwencji określenie, czy dany podmiot faktycznie posiada na terytorium danego państwa stałe miejsce prowadzenia działalności, nastęrcza trudności. Świadczy o tym między innymi duża liczba wydanych przez MF indywidualnych

interpretacji w trybie art. 14a § 1 o.p.<sup>4</sup> Kwestią stałego miejsca prowadzenia działalności zajmowały się również sądy krajowe i TSUE. Wytyczne w tym zakresie wydał Komitet do spraw VAT oraz OECD. Jak więc widać, zagadnienie to budzi poważne wątpliwości zarówno w praktyce, orzecznictwie, jak i doktrynie. Publikacja ta ma na celu zebranie dotychczasowego dorobku, sformułowanie definicji pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności oraz wyeliminowanie chociażby części wątpliwości powstałych na tym tle.

Po drugie, w przypadku kiedy zostanie stwierdzone, że dany podmiot posiada stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju innego niż miejsce jego siedziby, powstaje pytanie, w jaki sposób posiadanie takiego stałego miejsca prowadzenia działalności wpływa na sposób rozliczania konkretnych transakcji. Kluczowa jest odpowiedź na pytanie, czy to stałe miejsce prowadzenia działalności jest odrębnym podatnikiem w stosunku do przedsiębiorstwa głównego (czy ma własną podmiotowość prawnopodatkową). W sytuacji kiedy odpowiedź na to pytanie byłaby twierdząca, rodzi się zagadnienie, czy należałoby opodatkowywać podatkiem od towarów i usług transakcje mające miejsce pomiędzy przedsiębiorstwem głównym a danym miejscem prowadzenia działalności oraz pomiędzy poszczególnymi miejscami prowadzenia działalności danego podmiotu. W publikacji została podjęta próba określenia, czy stałe miejsce prowadzenia działalności zarówno na gruncie obowiązujących przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, jak i przepisów unijnych posiada odrębną podmiotowość oraz w jaki sposób przyznanie tejże podmiotowości wpłynęłoby na sposób rozliczania podatku od towarów i usług. Analiza tych zagadnień odnosi się między innymi do sporu, który istnieje w doktrynie, polegającego na rozstrzygnięciu, czy jest możliwe zawieranie umów z samym sobą i w konsekwencji, czy może być kilku podatników w ramach jednej osoby prawnej. „Podejście ekonomiczne”, wskazane w konwencji modelowej OECD oraz w komentarzu do

---

<sup>4</sup> Przykładowo uzyskano 536 wyników wyszukiwania dla hasła: „Stale miejsce prowadzenia działalności” za 2015 r. w temacie: „Podatek od towarów i usług” w wyszukiwarce: „Interpretacje i orzecznictwo” Ministerstwa Finansów, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: marzec 2016].

niej, dopuszcza zawieranie umów z samym sobą i wiąże z tym faktem określone skutki podatkowe. Jednakże na gruncie podatków pośrednich często podkreśla się, że nie ma możliwości, aby w ramach jednej osoby prawnej istniało kilku podatników („podejście legalistyczne”).

Po trzecie, w sytuacji, w której zostałyby uznane, że jest możliwe przyznanie odrębnej podmiotowości prawnopodatkowej stałemu miejscu prowadzenia działalności, zarówno podatnik, jak i organy administracji podatkowej musiałyby rozstrzygnąć, gdzie jest miejsce opodatkowania danej transakcji. Jak podnosi się w literaturze przedmiotu, „podatek od towarów i usług jest podatkiem terytorialnym. Z tych też względów określenie miejsca świadczenia ma podstawowe znaczenie. Determinuje ono bowiem miejsce opodatkowania. Jest to istotne zwłaszcza w przypadku usług, których świadczenie odbywa się pomiędzy podmiotami z różnych państw. Określenie miejsca świadczenia określa bowiem jednocześnie państwo, w którym dana czynność powinna zostać opodatkowana”<sup>5</sup>. Jednakże jednoznaczne wskazanie miejsca opodatkowania usług może nastroczać poważne problemy, które wynikają między innymi z trudności w określeniu, czy dana transakcja jest w rzeczywistości dostawą towarów, czy też świadczeniem usług, oraz ustaleniu podmiotów biorących udział w transakcji. Ponadto znaczne wątpliwości mogą powstać podczas ustalania, kto w rzeczywistości korzysta z danej usługi.

Na tym tle rodzą się zagadnienia, które zostały poruszone w książce, między innymi: czy prowadzenie działalności za pośrednictwem stałego miejsca wpływa na zmianę miejsca opodatkowania usług w podatku od towarów i usług, w jakim stopniu możliwa jest zmiana miejsca opodatkowania i w ramach jakiego rodzaju transakcji. Powyższe kwestie są na tyle istotne, że bezpośrednio wpływają na powstanie potencjalnego zobowiązania podatkowego danego podatnika w ramach konkretnej jurysdykcji podatkowej. Obowiązujące przepisy, czy to unijne, czy też krajowe, dostępne orzecznictwo krajowe, wyroki TSUE, jak również opinie doktryny nie są precyzyjne w tym zakresie.

---

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z 4.02.2010 r., I SA/Ol 805/09, LEX nr 559499.

Ponadto, biorąc pod uwagę okoliczność, że podatnicy mogą dowolnie lokalizować stałe miejsca prowadzenia działalności, oraz to, że nie istnieją sformalizowane wymogi uznania konkretnego miejsca prowadzenia działalności za stałe miejsce w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, można dojść do wniosku, iż sytuacja taka prowadzi do unikania opodatkowania lub do minimalizowania obciążeń podatkowych. Ze zjawiskiem tym ściśle wiąże się zagadnienie konkurencji podatkowej występującej pomiędzy państwami, gdyż w sytuacji, kiedy podatnik będzie miał możliwość zminimalizowania wysokości zobowiązania podatkowego, która to możliwość nie będzie się wiązała równocześnie ze znacznym wzrostem ryzyka podatkowego oraz znacznymi obciążeniami natury administracyjnej (np. poprzez tworzenie całkowicie nowych podmiotów cywilnoprawnych), będzie chętnie korzystał z tego typu rozwiązań.

W konsekwencji brak jednoznacznych regulacji w tym zakresie oraz brak transparentności w rozliczeniach wynikających z transgranicznego świadczenia usług powoduje i w dalszym ciągu będzie powodował unikanie opodatkowania. Inaczej rzecz ujmując, podmioty prowadzące działalność międzynarodową będą poszukiwać takich optymalizacji podatkowych, które spowodują minimalizację obciążeń podatkowych wynikających z podatku od towarów i usług lub szerzej – z podatku od wartości dodanej.

Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione uwarunkowania, niniejsza publikacja jest poświęcona następującym zagadnieniom:

1. Jaki jest zakres znaczeniowy terminu „samodzielnie”, którym posługuje się art. 15 ust. 1 u.p.t.u.?
2. Czy posiadanie pełnej „samodzielności” przez dany podmiot jest warunkiem *sine qua non*, aby posiadał on podmiotowość na gruncie podatku od towarów i usług?
3. Jak należy interpretować pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności na gruncie podatku od towarów i usług?
4. Jakie cechy powinno posiadać stałe miejsce prowadzenia działalności, aby zasadne było przyznanie mu odrębnej od przedsiębiorstwa głównego podmiotowości prawnopodatkowej w podatku od towarów i usług?



5. W jaki sposób przyznanie odrębnej podmiotowości prawnopodatkowej stałemu miejscu prowadzenia działalności wpłynie na sposób rozliczania podatku od towarów i usług w transakcjach mających miejsce pomiędzy stałym miejscem prowadzenia działalności a przedsiębiorstwem głównym oraz pomiędzy stałymi miejscami prowadzenia działalności danego podmiotu ulokowanymi w różnych państwach?

Tworząc tę publikację, przeanalizowałam literaturę polską i międzynarodową, postanowienia aktów prawnych, w tym szczególnie przepisy: Konstytucji, aktów prawa unijnego oraz ustaw krajowych, orzecznictwo TSUE, orzecznictwo polskich sądów, dokumenty organizacji międzynarodowych i pozarządowych, a także opracowania przygotowane przez instytucje prywatne.

Na koniec wprowadzenia chciałabym podziękować osobom, które przyczyniły się do powstania publikacji w niniejszym kształcie: profesorowi Witoldowi Modzelewskiemu, profesor Elżbiecie Chojnie-Duch, profesorowi Aleksandrowi Wernerowi oraz recenzentowi książki: profesorowi Marcinowi Jamrożemu. Dziękuję również mojej Rodzinie, a szczególnie mojemu Mężowi, który niezmiennie wspierał mnie w procesie twórczym i wykazywał się wyrozumiałością oraz zrozumieniem.

## Rozdział 1

# PODMIOTOWOŚĆ PRAWNOPODATKOWA W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

### 1.1. Pojęcie podmiotowości prawnopodatkowej

Bogumił Brzeziński w jednej z publikacji twierdzi<sup>1</sup>, z czym w pełni się zgadzam, że „stosunki prawne nawiązują się w każdym wypadku między ludźmi bądź między obiektami, którym prawo przypisuje możliwość posiadania praw bądź obowiązków, rzeczą podstawową dla każdej dziedziny prawa jest ustalenie, kto może być podmiotem praw i obowiązków wynikających z norm zawartych w przepisach danej dziedziny prawa”. Dlatego też pojęcie podmiotu podatków zaliczane jest do najważniejszych elementów techniki podatkowej<sup>2</sup>. Sam termin „podmiot”<sup>3</sup> pochodzi od tłumaczenia łacińskiego słowa *subiectum*, które oznacza poddanego, podporządkowanego. Z kolei słowo *subiectum* ma swe korzenie w języku greckim (*substratum*) i znaczy „to, co nosi pewne cechy”<sup>4</sup>. „Podmiot prawa”<sup>5</sup> należy w istocie pojmować jako

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 153.

<sup>2</sup> T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice 2007, s. 78.

<sup>3</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 18, za: A. Brückner, *Słownik etymologiczny języka polskiego*, Warszawa 1970, s. 335–336.

<sup>4</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna...*, s. 18, za: A. Brückner, *Słownik...*, s. 335–336.

<sup>5</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowopravna [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 51.

punkt odniesienia czy też polaryzacji praw oraz obowiązków, które zostały ustanowione przez porządek prawny.

W poszczególnych gałęziach prawa<sup>6</sup> nie został wypracowany ogólny wzorzec podmiotowości prawnej. W konsekwencji każda dziedzina prawa ma odrębny katalog jednostek, które mogą być podmiotami stosunków prawnych.

Jak podkreśla Apoloniusz Kostecki<sup>7</sup>, powszechny jest w doktrynie pogląd, że podmiotowość prawna jest cechą normatywną, czyli jest właściwością, w którą wyposażają daną jednostkę przepisy prawne. Nie jest to zatem cecha naturalna, przyrodzona danemu bytowi. Aczkolwiek należy zwrócić uwagę, że jest ona bezpośrednio związana z realiami życia społeczno-gospodarczego, co więcej, często nawet je odzwierciedla. Jest to szczególnie widoczne na gruncie tych gałęzi prawa, które ściśle wiążą się z rzeczywistością społeczno-ekonomiczną, jak na przykład prawo finansowe.

Z faktem, że podmiotowość prawna jest cechą normatywną, związane jest zagadnienie sposobu wyposażania w tę właściwość jednostek przez przepisy prawa. Istnieją w tym zakresie różnorodne możliwości. Jedną z nich polega na określeniu przez przepisy wymogu lub zespołu wymogów, których spełnienie powoduje przyznanie danemu podmiotowi podmiotowości prawnej. Inaczej rzecz ujmując, jednostka, która spełni wynikające z norm prawnych wymogi, zostanie uznana za „podmiot prawa”. Ta metoda określania podmiotowości uznawana jest w literaturze przedmiotu za najwłaściwszą, jednakże ze względu na wielość możliwości w zakresie czynników warunkujących daną cechę może ona w praktyce prowadzić do sporów na tle stosowania danych przepisów w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych.

Jak wspomniano powyżej, podmiotowość prawną<sup>8</sup> można zdefiniować jako zbiór cech normatywnych przypisywanych przez prawo

---

<sup>6</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 153.

<sup>7</sup> A. Kostecki, *Podmiotowość prawnofinansowa* [w:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 1, Ossolineum 1982, s. 130.

<sup>8</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna...*, s. 23–24, 103.

pozytywne. Przypisanie to sprowadza się do określenia, że dany podmiot posiada pewne prawa i obowiązki wyznaczone mu przez prawodawcę oraz ma zdolność wykonywania tychże praw i obowiązków. Tym samym przez podmioty prawa należy rozumieć te byty, których konkretne stosunki prawne uprawniają lub zobowiązują do określonego zachowania się, przy czym nie ma znaczenia, czy tymi bytami są ludzie, grupy ludzi czy masy majątkowe. Co więcej, adresatami norm mogą być byty czysto abstrakcyjne.

Druga możliwość polega na przyznaniu w danym przepisie cechy podmiotowości prawnej określonym rodzajom podmiotów<sup>9</sup>. Przy okazji warto zwrócić uwagę, iż swego czasu w doktrynie obecny był pogląd, że przyznanie przymiotu podmiotowości prawnej może wynikać w sposób dorozumiany z przepisów prawa, bez potrzeby stanowienia wyraźnych przepisów przyznających podmiotowość prawną danej kategorii jednostek.

Jednakże zagadnienie podmiotowości prawnej<sup>10</sup> nie sprowadza się jedynie do wskazania konkretnej normy prawnej, z której ona się wywodzi. Takie podejście oznaczałoby odrzucenie związku istniejącego pomiędzy prawem a rzeczywistością społeczną. Jak podkreśla Marek Kalinowski<sup>11</sup>, „wprawdzie prawodawca kreuje swój świat w drodze wypowiedzi performatywnych, jednakże czyni to ze względu na określoną rzeczywistość społeczną”. Organizacja życia gospodarczego wymaga, aby było ono prowadzone w ramach określonych struktur organizacyjnych. Ponadto niezbędne jest określenie przez prawo stosunków własnościowych, zasad ponoszenia ryzyka gospodarczego i odpowiedzialności, ponoszenia kosztów i podziału zysków, a także określenie zasad respektowania interesu społecznego. Dlatego też prawo nie może być pojmowane jako czynnik w pełni suwerenny, oderwany od rzeczywistości. Prawodawca, kreując podmioty prawa, powinien zwracać uwagę na występujące zjawiska społeczne, jednakże nie należy utożsamiać podmiotowości prawnej bezpośrednio z tymi zjawiskami.

<sup>9</sup> A. Kostecki, *Podmiotowość...*, s. 131.

<sup>10</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowoprawna...*, s. 52.

<sup>11</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowoprawna...*, s. 52.

## BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

**Anna Rutkowska-Brdulak** – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy (od 2008 r.), radca prawny; od ponad 10 lat pracuje w międzynarodowych firmach zajmujących się doradztwem podatkowym; doradza globalnym przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w Polsce i na świecie; autorka wielu publikacji, opinii i ekspertyz dotyczących VAT.

W książce omówiono zagadnienie stałego miejsca prowadzenia działalności w podatku od wartości dodanej. Zaprezentowano wnikliwą analizę zarówno polskich, jak i unijnych regulacji w tym zakresie, a także stanowisko doktryny i orzecznictwo sądów krajowych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Autorka odpowiada m.in. na następujące pytania:

- czym charakteryzuje się stałe miejsce prowadzenia działalności;
- jakie są konsekwencje rozliczania podatku od wartości dodanej, w przypadku gdy transakcja jest dokonywana za pośrednictwem stałego miejsca prowadzenia działalności;
- w jaki sposób rozliczać transgraniczne transakcje mające miejsce w ramach jednego podmiotu prawnego, tj. pomiędzy przedsiębiorstwem głównym a stałym miejscem prowadzenia działalności.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- analizę zakresu znaczeniowego stałego miejsca prowadzenia działalności;
- międzynarodowe praktyki w obszarze rozliczania stałego miejsca prowadzenia działalności;
- rekomendacje dotyczące definiowania pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności;
- ryzyka związane z nieprawidłowym rozliczaniem transakcji, w których uczestniczy stałe miejsce prowadzenia działalności.

Publikacja jest przeznaczona dla doradców podatkowych, radców pranych i adwokatów zajmujących się tematyką prawa podatkowego. Będzie cennym źródłem wiedzy dla osób odpowiedzialnych za rozliczanie podatku od towarów i usług w globalnych przedsiębiorstwach. Zainteresuje również pracowników organów administracji skarbowej oraz organów kontroli skarbowej, a także sędziów sądów administracyjnych i przedstawicieli nauki.



### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLWUER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**