

JERZY MAŁECKI

W SPRAWIE OPODATKOWANIA OSÓB ZAGRANICZNYCH PROWADZĄCYCH NA TERYTORIUM PRL DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

Przeprowadzona po drugiej wojnie światowej nacjonalizacja przemysłu i banków oraz zmiany w modelu funkcjonowania państwa — w znacznym zakresie ograniczyły przejawy działalności gospodarczej zagranicznych osób prawnych i fizycznych na terytorium Polski. O tym, że tej działalności gospodarczej osób zagranicznych nie zamierzano jednak całkowicie wyeliminować, świadczyć mogą art. 6 i 7 dekretu z dnia 25 X 1948 r. o podatku dochodowym¹ oraz art. 4 i 5 dekretu z dnia 26 X 1950 r. o podatku dochodowym². Przepisy te bowiem zawierają podział obowiązku podatkowego na nieograniczony i ograniczony w zależności od tego, czy podatnik posiadał na terenie Polski miejsce zamieszkania lub pobytu, albo też siedzibę lub zarząd. Podatnicy mający swe miejsce zamieszkania lub pobytu, siedzibę lub zarząd na obszarze PRL, podlegali obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (był to tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy). Natomiast podatnicy nie mający na terenie Polski miejsca [zamieszkania lub pobytu, siedziby lub zarządu, podlegali obowiązkowi podatkowemu od dochodów, które tu osiągnęli jedynie z następujących źródeł przychodów (tzw. ograniczony obowiązek podatkowy): nieruchomości oraz wierzytelności zabezpieczonych na nieruchomościach, wykonywania świadczeń rzeczy i usług podlegających podatkowi obrotowemu, opłat za korzystanie z patentów na wynalazki, z wynalazków, ze specjalnych metod produkcji (opłaty licencyjne) i z praw autorskich, sprzedaży przedmiotów i praw (majątkowych). Podobnie i osoby fizyczne, przybywające do Polski na pobyt czasowy (nie przekraczający jednak sześciu miesięcy) w celu wykonywania przedsiębiorstwa, zajęcia zawodowego lub jakiegokolwiek innego zatrudnienia zarobkowego opodatkowywano jedynie od dochodów osiągniętych w okresie wykonywania tych czynności i stosowano stopę podatku odpowiadającą temu dochodowi, obliczonemu w stosunku rocznym.

¹ Dz.U. z 1948 r., nr 52, poz. 413.

² Dz.U. z 1950 r., nr 49, poz. 450 ze zmianami.

Reasumując, można stwierdzić, że do 1972 r. tzw. ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegały podmioty, które w obecnej nomenklaturze prawniczej określa się jako osoby zagraniczne. Była to zarazem najprostsza metoda opodatkowania działalności gospodarczej zagranicy, a przepisy prawne tamtego okresu miały charakter wybitnie antykolizyjny, zapobiegający w znacznej mierze podwójnemu opodatkowaniu.

Nowe podejście do kwestii obciążenia podatkowego osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą ma miejsce na początku lat siedemdziesiątych. Wiąże się to ;z zawarciem szeregu umów międzynarodowych o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu i uchylaniu się od opodatkowania³ oraz rozwojem polskich przepisów specjalnych regulujących te kwestie. Liczne już obecnie przepisy prawne regulujące obciążenie zagranicznych osób nie są całkowicie przejrzyste, samo zaś opodatkowanie niejednolite — zależy bowiem od rodzaju wykonywanej działalności oraz państwa, z którego pochodzi osoba zagraniczna.

Opodatkowanie zagranicznych osób fizycznych i prawnych prowadzących działalność zarobkową na terytorium Polski może obecnie opierać się na dwóch zasadniczych podstawach prawnych. Po pierwsze, postanowieniach dwustronnej lub wielostronnej umowy międzynarodowej o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dochodów czy majątku (mających z reguły charakter międzynarodowych norm kolizyjnych, tj. wskazujących na to, które państwo jest uprawnione do opodatkowania przejawów danej działalności gospodarczej). Normy tego międzynarodowego prawa podatkowego mogą wskazywać i na właściwość polskiego prawa podatkowego. Z tych umów międzynarodowych mogą jednocześnie wynikać ograniczenia dla ustawodawcy polskiego. I tak np. w umowach o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu zawarta jest zasadniczo klauzula, że przedsiębiorstwo lub obywatel danego państwa nie może być w drugim państwie gorzej traktowany w zakresie zobowiązań podatkowych niż przedsiębiorstwo lub obywatel tego państwa albo przedsiębiorstwo lub obywatel państwa, z którym nie została zawarta umowa. Innym ograniczeniem dla ustawodawcy polskiego jest np. 50% granica skali podatkowej w podatku dochodowym.

Po drugie, w braku umowy pomiędzy Polską a danym państwem stosuje się wyłącznie polskie przepisy podatkowe. Regulują one wtenczas ogólne zasady opodatkowania (materialne i procesowe normy prawa podatkowego) oraz wyłącznie obciążenia podatkowe (przedsiębiorstw zagranicznych. Przede wszystkim w rachubę może tutaj wchodzić opodatkowanie takimi podatkami jak: obrotowym, dochodowym, od wynagrodzeń,

³ Wykaz umów zawartych przez Polskę i ich szersze omówienie por. J. Małecki, *Opodatkowanie zagranicznych osób prowadzących na terytorium PRL działalność gospodarczą*, w *Firmy polonijne i zagraniczne w PRL*, Poznań 1983, Materiały sesji naukowej zorganizowanej przez Wielkopolski Oddział TNOiK, Uniwersytet im. A. Mickiewicza, s. 46 i nast.

wyrównawczym, opłatą skarbową, podatkami i opłatami terenowymi czy też składkami na ubezpieczenie społeczne.

Od 1973 r. przepisy polskiego prawa podatkowego odchodzą w coraz szerszym zakresie od opodatkowania zagranicznych osób według ogólnych zasad obowiązujących polskie podmioty nie uspołecznione, „na rzecz regulacji specjalnych”⁴. Odrębności podatkowe sektora zagranicznego uzasadniano stymulacyjną rolą świadczeń podatkowych w przyciąganiu kapitału obcego dla zwiększenia produkcji i usług na potrzeby rynku wewnętrznego oraz na eksport. Konsekwentnie też polskie prawo podatkowe podtrzymuje zasadę ograniczonego obowiązku podatkowego tych podmiotów do dochodów osiągniętych na terenie PRL⁵.

Normy polskiego prawa podatkowego regulujące wyłącznie opodatkowanie osób zagranicznych prowadzących na terytorium Polski działalność gospodarczą są przepisami specjalnymi (tzw. *lex specialis*) w stosunku do przepisów regulujących zasady opodatkowania podmiotów nie uspołecznionych, mających w Polsce miejsce zamieszkania lub siedzibę (są to tzw. *lex generalis*). Ten specjalny charakter przepisów podatkowych wynikał z § 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 X 1973 r. w sprawie opodatkowania osób zamieszkałych lub mających siedzibę za granicą, a osiągających przychody na obszarze PRL⁶ i § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 V 1977 r. w sprawie opodatkowania zagranicznych osób fizycznych i osób prawnych⁷ — bowiem jedynie w sprawach nie uregulowanych w tych aktach normatywnych oraz w umowach międzynarodowych należało stosować przepisy o podatkach obrotowym, dochodowym i od wynagrodzeń oraz o postępowaniu podatkowym i zobowiązaniach podatkowych dotyczących polskich podmiotów nie uspołecznionych. Również z art. 26 ustawy z dnia 6 VII 1982 r. o zasadach prowadzenia na terytorium PRL działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne⁸ wynikało, że przepisy zawarte w rozdziale 5 tej ustawy mają charakter specjalny w stosunku do ogólnie obowiązujących zasad prawnych opodatkowania.

Technika legislacyjna specjalnego opodatkowania sektora zagranicznego w Polsce każe z góry zakładać, że nie mogą to być regulacje całkowite, że będą miały jedynie charakter regulacji wycinkowych. Dlatego też należy sobie zdawać sprawę z możliwości pojawiania się konfliktów

⁴ Pierwsza szczególna regulacja prawna związana jest z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 XI 1973 r. w sprawie opodatkowania osób zamieszkałych lub mających siedzibę za granicą, osiągających przychody na obszarze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Dz.U. nr 46,, poz. 274.

⁵ Por. art. 2 i 3 ustawy z dnia 16 XII 1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. nr 53, poz. 339, zm.: Dz.U. z 1976 r., nr 40, poz. 331).

⁶ Dz.U. nr 46, poz. 274.

⁷ Dz.U. nr 18, poz. 71, zm.: Dż.U. z 1979 r., nr 8, poz. 49, Dz.U. z 1981 r., nr 28, poz. 148.

⁸ Dz.U. nr 19, poz. 146,, zm.: 1983 r., nr 42, poz. 187.

interpretacyjnych w zakresie stosowania różnych przepisów prawnych. W sytuacji konfliktów będzie występowała konieczność odwoływania się do powszechnie przyjętych w nauce prawa reguł kolizyjnych, zakładających racjonalność prawodawcy finansowego, a służących do usuwania sprzeczności występujących w systemie prawa w związku z powstawaniem norm w czasie, ich powszechnością i szczegółowością oraz zakresem działania. Przy rozwiązywaniu powstających konfliktów interpretacyjnych trzeba więc będzie — i to chyba często — sięgać do takich dyrektyw jak: *lex posterior derogat priori*, *lex specialis derogat legi generali*, *lex posterior generalis nom derogat legi priori speciali*, *lex retro non agit*⁹.

Tak np. klauzule kolizyjne mogą służyć do rozwiązywania konfliktów interpretacyjnych powstałych w związku z okresem zwolnienia od podatku dochodowego firm zagranicznych, co chciałbym poniżej zaprezentować. Sądzę bowiem, że metoda ta może być z powodzeniem stosowana w rozstrzyganiu przez organy podatkowe i podatników wielu innych kasusów.

Od dnia 1 VII 1977 r. zagraniczne 'podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie rzemiosła, handlu wewnętrznego i usług zostały zwolnione przez okres dwóch lat od rozpoczęcia działalności od podatku dochodowego¹⁰. Z dniem 1 XII 1981 r. okres zwolnienia od podatku dochodowego tych podmiotów wydłużono do lat trzech, licząc od dnia rozpoczęcia działalności. Art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 6 VII ,1982 r. o zasadach prowadzenia ma terytorium PRL działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne¹¹ ponownie potwierdza trzyletni okres zwolnienia.

Na tle obowiązujących przepisów, zarówno u podatników, jak i w organach podatkowych powstały liczne wątpliwości odnośnie do okresu zwolnienia od podatku dochodowego firm zagranicznych powstałych przed 1 XII 1981 r. Sporne mianowicie było to, czy takie przedsiębiorstwa korzystają z dwuletniego czy też trzyletniego okresu zwolnienia od podatku.

Analiza przepisów prawnych (w danym przypadku) pozwala na sformułowanie tezy, że winą za powstałe wątpliwości należy obarczyć normodawcę. Spowodowało je rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 XI 1981 r.¹², naruszające zasady techniki legislacyjnej określone w piśmie okólnym nr 81 Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 VII 1971 r. w spra-

⁹ Por. szerzej: J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 287 i nast.; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 304 i nast.

¹⁰ Dz.U. nr 18, poz. 71 ze zmianami.

¹¹ Dz.U. nr 19, poz. 146.

¹² Por. § 1 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 XI 1981 r. zmieniającego niektóre rozporządzenia dotyczące opodatkowania podatkami obrotowym i dochodowym osób fizycznych i osób prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej (Dz.U. nr 28, poz. 148).

wie opracowywania oraz stosowania przepisów prawnych¹³. Ustęp 1 pisma premiera wymaga, by w projektach aktów prawnych wszystkie zasadnicze zagadnienia dla rozwiązania określonego problemu były uregulowane w sposób kompleksowy. W rozporządzeniu ministra należało więc w sposób nie budzący żadnych wątpliwości określić za pomocą normy kolizyjnej czy trzyletni okres zwolnienia stosuje się do firm zagranicznych korzystających dotychczas z dwuletniego okresu zwolnienia czy też nie. Ponieważ rozporządzenie to nie zawiera takiej klauzuli kolizyjnej, trudno tym samym uznać, że rozwiązuje w sposób kompleksowy zagadnienie zwolnienia od podatku dochodowego podmiotów zagranicznych.

Z punktu widzenia zaś techniki stosowania prawa, za nieprawidłową należy także uznać praktykę wyjaśniania spornych zagadnień przez ministerstwo pismami wewnętrznymi, zawierającymi wykładnię prawa. W świetle bowiem ust. 4 cytowanego pisma ówczesnego Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 VII 1971 r. w sprawie opracowywania i stosowania przepisów prawnych — akty prawne ogłaszane w Dzienniku Ustaw i w Monitorze Polskim powinny być bezwzględnie stosowane z dniem wejścia ich w życie, bez potrzeby wydawania w tej mierze jakichkolwiek poleceń, instrukcji itp. jednostek nadrzędnych nad jednostkami zobowiązanymi do realizacji aktów prawnych. Za niedopuszczalne pismo premiera uznaje przekazywanie treści aktu prawnego w formie własnych zarządzeń, wytycznych czy instrukcji. Z tego też powodu uzasadnione jest twierdzenie, że wszelkie pisma ministerstwa zawierające tzw. wykładnię prawa dotyczącą — w danym przypadku — okresu zwolnienia firm zagranicznych od podatku dochodowego są sprzeczne z ustalonymi przez Prezesa Rady Ministrów zasadami techniki stosowania prawa i nie mogą wiązać organów podatkowych przy podejmowaniu decyzji.

Ponieważ praktyka istotne problemy musi rozwiązywać, należy postulować, by organy podatkowe oprócz tekstów ustaw i rozporządzeń na ich podstawie wydanych¹⁴, posługiwały się w razie wątpliwości jedynie powszechnie przyjętymi w nauce prawa regułami kolizyjnymi, zakładającymi racjonalność prawodawcy. Znajomość tych norm kolizyjnych może być organom podatkowym pomocna w wyjaśnianiu sprzeczności występujących w systemie polskiego prawa podatkowego w związku z powstawaniem norm w czasie, ich powszechnością i szczegółowością oraz zakresem działania.

Przepisami specjalnymi w sprawach opodatkowania firm zagranicznych w Polsce było do dnia 30 XI 1981 r. (na 'zasadzie *lex posterior derogat priori*) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 V 1977 r. w sprawie opodatkowania zagranicznych osób fizycznych i osób praw-

¹³ M.P. z 1971 r., nr 41, poz. 263.

¹⁴ Obowiązek podatkowy mogą jedynie określać ustawy. Por. art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 111).

nych¹⁵. Dlatego też zgodnie z klauzulą kolizyjną *lex specialis derogat legis generalis* nie mogły mieć zastosowania w materii zwolnień od opodatkowania podmiotów zagranicznych przepisy zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 IV 1978 r. w sprawie zwolnienia od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności zarobkowej¹⁶, a do dnia 30 XI 1981 r. także przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 X 1981 r. w sprawie zwolnienia od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności zarobkowej¹⁷. W tych przepisach szczególnych dotyczących opodatkowania osób zagranicznych brakuje klauzuli wskazującej, jakie przepisy prawne należy stosować w przypadku zmiany okresu zwolnienia od podatku dochodowego z tytułu rozpoczęcia działalności.

Wobec więc braku przepisów szczególnych regulujących problemy kolizyjne okresów zwolnień od podatku dochodowego podmiotów zagranicznych — na podstawie § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 V 1977 r. w sprawie opodatkowania zagranicznych osób fizycznych i osób prawnych — należało sięgnąć do przepisów ogólniejszych, a mianowicie regulujących kwestie zwolnienia od podatków podmiotów nie uspołecznionych, mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce.

Przepisem kolizyjnym regulującym kwestię zwolnienia od podatku dochodowego polski sektor nie uspołeczniony jest od dnia 6 XI 1981 r. § 14 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 X 1981 r. w sprawie zwolnienia od podatków i opłaty skarbowej podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności zarobkowej o następującej formule: „W stosunku do podatników zwolnionych od podatków [, ..] na podstawie rozporządzenia [...] [poprzednio obowiązującego — moja uwaga J.M.], gdy decyzja w sprawie zwolnienia obejmuje okres po dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, mają zastosowanie przepisy dotychczasowe, a ponadto przepisy niniejszego rozporządzenia, jeżeli są korzystniejsze dla podatnika, z wyjątkiem okresu zwolnienia od podatków ...”

Treść powyżej przytoczonej klauzuli kolizyjnej dotyczącej polskiego sektora nie uspołecznionego wydaje się jasna. W kwestii okresu zwolnienia od podatków mają zawsze zastosowanie przepisy obowiązujące w momencie podejmowania decyzji. Wobec braku przepisów specjalnych, analogiczne rozwiązania kolizyjne dotyczące okresu zwolnienia od podatku dochodowego krajowych podmiotów nie uspołecznionych należy stosować do przedsiębiorstw zagranicznych. Tego rodzaju tryb postępowania, w przypadku powstania podobnych wątpliwości interpretacyjnych może znaleźć zastosowanie i na gruncie nowych przepisów specjalnych

¹⁵ Dz.U. nr 1\$, poz. 71, zm.: 1979 r., Dz.U. nr 8, poz. 49.

¹⁶ Dz.U. nr 11, poz. 47, zm.: 1980 r., Dz.U. nr 1, poz. 1.

¹⁷ Dz.U. z 1981 r., nr 26, poz. 138.

regulujących opodatkowanie sektora zagranicznego w Polsce¹⁸. Mają one w dużym stopniu charakter blankietowy, przez odesłanie do ogólnie obowiązujących zasad opodatkowania.

Oceniając opodatkowanie zagranicznych osób (fizycznych i prawnych) prowadzących na terenie PRL działalność gospodarczą nasuwa się wniosek, że mamy w tym zakresie do czynienia ze znacznym rozproszeniem regulacji prawnych i to nie zawsze rangi ustawy. Tego rodzaju przepisy prawne w dotychczasowej praktyce nie miały charakteru stabilnego, a więc uniemożliwiały przeprowadzenie rachunku ekonomicznego w podejmowanych decyzjach gospodarczych. W tej sytuacji (mimo ulgowego opodatkowania sektora zagranicznego w stosunku do opodatkowania podatkiem dochodowym polskiego sektora uspołecznionego i nie uspołecznionego)¹⁹ można żywić obawy, czy niepewność odnośnie do tak ważnego czynnika gospodarowania jakim są podatki, przyciągnie kapitał zagraniczny (polonijny), a tym samym przyczyni się do ożywienia gospodarki polskiej. Niepewność w zakresie rozwiązań podatkowych wydaje się być związana z brakiem jasnej i długofalowej koncepcji opodatkowania całego sektora nie uspołecznionego, w tym i osób zagranicznych. Dopóki taka koncepcja opodatkowania nie zostanie sformułowana, trudno będzie skodyfikować w tym zakresie ustawodawstwo podatkowe, aby był one pewne, dogodne, tanie, stałe i proste.

ON THE TAXATION OF FOREIGN PERSONS CONDUCTING BUSINESS ACTIVITIES ON A TERRITORY OF POLAND

Summary

The act of nationalization as well as economic and political changes in functioning of State after the World War II has not altogether eliminated a possibility of conducting business activities on the Polish territory by foreign subjects.

¹⁸ Por. np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 II 1982 r. w sprawie zasad opodatkowania niektórych zagranicznych osób fizycznych i prawnych (Dz.U. nr 6, poz. 46); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 XI 1982 r. w sprawie podatku dochodowego od niektórych zagranicznych podmiotów gospodarczych (Dz.U. nr 36, poz. 237).

¹⁹ W świetle art. 44 ustawy z dnia 26 II 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (Dz.U. nr 7, poz. 55) — w podatku dochodowym obciążającym sektor uspołeczniony progresja podatkowa przy rentowności ponad 30% wynosi 90%. Na podstawie zaś art. 17 ustawy z dnia 16 XII 1972 r. (Dz.U. nr 53, poz. 339, zm.: Dz.U. z 1976 r., nr 40, poz. 331) — polskiemu sektorowi nie uspołecznionemu podatek ten może zabrać 85% osiągniętego dochodu. Z dniem 1 I 1984 r. zagraniczne podmioty gospodarcze prowadzące działalność gospodarczą w zakresie drobnej wytwórczości zostają obciążone podatkiem dochodowym w podobnej wysokości co polskie podmioty nie uspołecznione (por. art. 5 w zw. z art. 3 ustawy z dnia 28 VII 1983 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym — Dz.U. nr 42, poz. 187).

Binding legal rules allowed that activity via the construction of the limited liability to pay taxes.

Since the decade of seventies, taxation of foreign subjects doing business in Poland can be based on two legal grounds. First, on the provisions of international agreement on exempt from dual taxation of incomes or assets having usually a character of international norms of competence. Secondly, on Polish tax regulations on general rules of taxation and on specific provisions on taxation of foreign persons.

In order to attract foreign capital, regulations of Polish tax laws relating to foreign persons have a 'Character of special provisions. Yet these solutions are by no means exhaustive what is causing interpretational conflicts on application of various legal rules. It is necessary to revoke rules of competence universally adopted in the doctrine of law in order to solve these controversies. The rules assume rationality of the financial law-maker and they are employed to eliminate contradictions emerging in a legal system in consequence of forming norms in time, their generality, specificity and scope of regulation.