

ROZLICZANIE PODATKU U ŹRÓDŁA

Jarosław Sekita

2. WYDANIE

ROZLICZANIE PODATKU U ŹRÓDŁA

Jarosław Sekita

2. WYDANIE

Stan prawny na 1 stycznia 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Dorota Lebedzińska

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-138-4
2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów i pojęć	11
Wstęp	17
Rozdział I	
Ogólne zasady rozliczania podatku u źródła.....	21
1. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy.....	21
1.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników CIT	21
1.2. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników PIT	26
1.3. Określanie obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego	32
1.4. Personel dyplomatyczny i konsularny.....	37
1.5. Ustalanie obowiązku podatkowego podatnika przez płatnika	38
1.6. Nieograniczony obowiązek podatkowy a zakres podmiotowy umów międzynarodowych (normy kolizyjne).....	43
1.7. Ograniczony obowiązek podatkowy	46
1.7.1. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny do 31.12.2016 r. (wzmianka)	47
1.7.2. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny od 1.01.2017 r.	49
1.8. Zakres ograniczonego obowiązku podatkowego a umowy międzynarodowe	55
1.9. Przedsiębiorstwo w spadku.....	55
2. Certyfikat rezydencji.....	56
2.1. Znaczenie prawne certyfikatu rezydencji.....	56
2.2. Definicja certyfikatu rezydencji	57
2.3. Elektroniczny certyfikat rezydencji	59
2.4. Oryginał certyfikatu	61
2.5. Certyfikaty podatników instytucjonalnych	69
2.6. Moment uzyskania oraz okres ważności certyfikatu rezydencji.....	70
2.7. Posługiwanie się certyfikatem rezydencji w okresie pandemii COVID-19.....	74
3. Klauzula rzeczywistego właściciela (<i>beneficial owner</i>)	75

3.1. Definicja i skutek zastosowania klauzuli rzeczywistego właściciela	75
3.2. Rozliczenie podatku w stosunku do rzeczywistego odbiorcy	97
3.3. <i>Cash pooling</i>	101
3.4. Brak klauzuli <i>beneficial owner</i>	104
3.5. Stosowanie klauzuli <i>beneficial owner</i> a należyta staranność płatnika	106
4. Zagraniczny podatek VAT a podstawa opodatkowania podatkiem u źródła	108
5. Ubruttowanie należności	110
6. Podział ceny usługi.....	120
7. „Rozliczenia” zakładu z przedsiębiorstwem macierzystym.....	126
8. Pobór podatku oraz obowiązki informacyjne.....	127
8.1. Ogólne zasady poboru podatku u źródła.....	127
8.1.1. Podmioty będące płatnikami podatku u źródła	127
8.1.2. Moment uzyskania przychodu u źródła oraz przeliczenie przychodu wyrażonego w walucie obcej	134
8.1.3. Zaliczka na poczet ceny a podatek u źródła	137
8.1.4. Pojęcie wypłaty oraz środków postawionych do dyspozycji	139
8.1.5. Wniesienie wierzytelności aportem jako forma dokonania „wypłaty”	142
8.1.6. Zwrot świadczenia a podatek u źródła	143
8.2. Obowiązki płatnika w zakresie poboru podatku u źródła.....	144
8.2.1. Podstawowa zasada poboru podatku u źródła.....	144
8.2.2. Rozliczenie podatku u źródła w przypadku wypłat przekraczających 2 000 000 zł.....	149
8.2.3. Ograniczenie stosowania art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. oraz art. 41 ust. 12 u.p.d.o.f.	152
8.2.4. Opinia o stosowaniu preferencji.....	159
8.2.5. Stosowanie ulg na podstawie oświadczenia płatnika	163
8.2.6. Zwrot podatku u źródła.....	167
8.2.7. Wypłaty na rzecz podmiotów <i>non profit</i>	171
8.2.8. Rozliczenie podatku a zwolnienia przedmiotowe	173
8.2.9. Wypłata świadczenia na rzecz zakładu zagranicznego podatnika oraz prawo do rezygnacji z ryczałtowej formy opodatkowania.....	176
8.2.10. Wypłaty na rzecz jednostek wspólnego inwestowania.....	180
8.2.11. Wypłata świadczenia na rzecz organizacji międzynarodowych	182
8.2.12. Rachunki zbiorcze.....	183
8.2.13. Wykonanie obowiązków płatniczych w stosunku do spółki osobowej.....	186

8.2.14. Wpłaty na rzecz podatników będących rezydentami rajów podatkowych	188
8.2.15. Wpłaty z tytułu listów zastawnych i niektórych rodzajów obligacji oraz wypłaty dokonywane przez NBP	189
8.3. Zasady wpłacania podatku u źródła oraz wykonania obowiązków informacyjnych	191
8.3.1. Ogólne zasady wpłacania podatku u źródła oraz wykonania obowiązków informacyjnych	191
8.3.2. Informacja IFT a świadczenie wolne od podatku	196
8.3.3. Szczegółne regulacje	196
8.3.4. Procedura rozliczenia podatku od 1.01.2019 r. do 31.12.2021 r. (wzmianka)	197
8.3.5. Wskazówki praktyczne Ministerstwa Finansów dotyczące rozliczania podatku	198
9. Konwencja MLI	199

Rozdział II

Dywidendy	201
1. Opodatkowanie dywidend w umowach międzynarodowych	201
1.1. Opodatkowanie dywidend w państwie źródła i w państwie rezydencji	201
1.2. Przykładowe regulacje umów międzynarodowych	202
1.3. Zasady obliczania kapitału	205
1.4. Konwencja MLI a okres posiadania udziałów (akcji)	207
1.5. Limit opodatkowania w państwie źródła	209
1.6. Definicja dywidend	209
1.7. Wypłata zysku przez spółkę osobową	213
1.8. Dywidendy a odsetki	215
1.9. Definicja dywidend a odesłanie do prawa wewnętrznego państwa źródła	216
2. Zasady opodatkowania dywidend pochodzących z Polski	221
3. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące dywidend	226
3.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia	226
3.2. Warunki zastosowania zwolnienia	227
3.3. Artykuł 22b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	239
4. Wypłata dywidendy na rzecz spółek osobowych	240
5. Brak umowy międzynarodowej	245
6. Dywidenda otrzymywana przez zakład	245
7. Dywidenda zagranicznej spółki a zysk uzyskany w Polsce	246
8. Podatek od spółek holdingowych (wzmianka)	247

Rozdział III

Odsetki	249
1. Opodatkowanie odsetek a umowy międzynarodowe.....	249
1.1. Ogólna konstrukcja opodatkowania odsetek w umowach międzynarodowych.....	249
1.2. Opodatkowanie odsetek w państwie źródła.....	254
1.3. Definicja odsetek	261
1.4. Odsetki uzyskane przez zakład.....	272
1.5. Opodatkowanie „zawyżonych” odsetek	273
2. Brak umowy międzynarodowej	274
3. Zasady opodatkowania odsetek w prawie polskim	274
4. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące odsetek.....	278
4.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia.....	279
4.2. Warunki zastosowania zwolnienia	279
5. <i>Cash pooling</i>	290

Rozdział IV

Należności licencyjne	295
1. Należności licencyjne w umowach międzynarodowych i w polskim prawie podatkowym. Porównanie zakresu przedmiotowego.....	295
2. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące należności licencyjnych.....	299
3. Zasady opodatkowania należności licencyjnych w umowach międzynarodowych.....	299
4. Należności licencyjne a działalność gospodarcza oraz wykonywanie wolnego zawodu.....	301
5. Miejsce powstania należności licencyjnych.....	303
6. Pozorna należność licencyjna.....	305
7. Prawa autorskie.....	307
8. Licencja a licencja użytkownika końcowego	311
8.1. Licencje	311
8.2. Licencje użytkownika końcowego	318
8.3. Różnice między opodatkowaniem licencji a opodatkowaniem licencji użytkownika końcowego	330
8.4. Licencje „dystrybucyjne”	334
9. Programy komputerowe	337
10. Zdjęcia i inne materiały typu <i>stock</i>	341
11. Bazy danych	346
12. Znaki towarowe i inne prawa własności przemysłowej.....	350
13. Użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego..	356
13.1. Użytkowanie urządzenia oraz hosting.....	358
13.2. Zakres świadczeń.....	371
13.3. Urządzenie	373

13.4. „Przemysłowy”, „handlowy” lub „naukowy” charakter urządzenia	378
13.5. Środki transportu	394
13.6. Klasyfikacje statystyczne	399
14. <i>Know-how</i>	400
14.1. Definicja <i>know-how</i>	400
14.2. <i>Know-how</i> a usługa doradcza.....	407
14.3. Nietechniczne <i>know-how</i>	410
14.4. <i>Know-how</i> : zbycie czy użytkowanie?	415
14.5. Złożony charakter świadczeń oraz umowy franczyzy	417
15. Tajemnica receptury lub procesu produkcyjnego	419
16. Usługi techniczne	420

Rozdział V

Inne dochody opodatkowane podatkiem u źródła	425
1. Wynagrodzenia członków organów	425
2. Umowy zlecenia i o dzieło – działalność wykonywana osobiście przez osoby fizyczne.....	436
3. Dochody artystów, sportowców oraz organizatorów imprez artystycznych i sportowych.....	449
3.1. Dochody artystów i sportowców w świetle umów międzynarodowych.....	449
3.2. Dochody podmiotów pośredniczących – organizujących występ artystyczny (sportowy)	455
3.3. Polskie regulacje dotyczące wynagrodzeń artystów i sportowców.....	458
3.4. Umowy międzynarodowe a zwolnienie od podatku w państwie źródła.....	465
4. Transport międzynarodowy	473
4.1. Umowy międzynarodowe a dochody z transportu międzynarodowego.....	473
4.2. Polskie regulacje podatkowe a dochody z transportu międzynarodowego.....	482
4.2.1. Zakres przedmiotowy podatku u źródła.....	482
4.2.2. Ograniczenie zakresu opodatkowania usług żeglugi powietrznej	484
5. Usługi niematerialne.....	487
5.1. Zakres przedmiotowy usług niematerialnych objętych podatkiem u źródła	487
5.2. Usługi o „podobnym charakterze”	496
5.3. Usługi niematerialne a umowy międzynarodowe.....	501
5.4. Usługi niematerialne a stosunek pracy	502
5.5. Kazusy z praktyki podatkowej	502

5.5.1. Usługi pośrednictwa handlowego (agencyjne) a usługi zarządzania (doradcze)	502
5.5.2. Usługi informatyczne.....	518
5.5.3. Zakup domeny	522
5.5.4. Usługi <i>cloud computing</i>	522
5.5.5. Usługi reklamowe oraz linków sponsorowanych i inne usługi reklamy w internecie	526
5.5.6. Usługi ubezpieczeniowe.....	530
5.5.7. Usługi prawne	533
5.5.8. Usługi organizacji powierzchni wystawowych	534
5.5.9. Usługi marketingowe	536
5.5.10. Usługi techniczne/inżynieryjne/laboratoryjne.....	537
5.5.11. Usługi tłumaczeń	538
5.5.12. Usługi szkoleniowe.....	539
5.5.13. Usługi rozliczeniowe.....	541
5.5.14. Usługi przedstawienia danych	541
5.5.15. Korekta zysku w podmiotach powiązanych.....	542
6. Zbycie wierzytelności.....	543
Wykaz wybranego orzecznictwa	555
Literatura.....	557

WYKAZ SKRÓTÓW I POJĘĆ

Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
- KKM OECD – Komentarz do modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (wersja skrócona z 15.07.2014 r.)
- Konwencja MLI – Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)
- nowy KKM OECD – 2017 Update to the OECD Model Tax Convention
- Objaśnienia (miejsce zamieszkania) – Objasnienia podatkowe z 29.04.2021 r. ws. rezydencji podatkowej oraz zakresu obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce, źródło: <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-29-kwietnia-2021-r-ws-rezydencji-podatkowej-oraz-zakresu-obowiazku-podatkowego-osob-fizycznych-w-polsce>
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
- p.w.p. – ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 324 ze zm.)
- umowa międzynarodowa – umowa międzynarodowa w sprawie unikania lub zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, bez wskazania konkretnej umowy międzynarodowej
- umowa z Australią – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Australią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Canberra 7.05.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. Nr 41, poz. 177 ze sprost.)
- umowa z Austrią – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Wiedniu 13.01.2004 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 224, poz. 1921 ze zm.)
- umowa z Belgią – konwencja podpisana w Warszawie 20.08.2001 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym

- i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 2004 r. Nr 211, poz. 2139 ze zm.)
- umowa z Bułgarią – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Bułgarii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 11.04.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 137, poz. 679 ze sprost.)
- umowa z Chile – konwencja podpisana w Santiago de Chile 10.03.2000 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Chile w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1976 ze zm.)
- umowa z Czechami – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 13.09.2011 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 991 ze sprost.)
- umowa z Danią – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 6.12.2001 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368 ze zm.)
- umowa z Estonią – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Estońską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Tallinie 9.05.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 77, poz. 388)
- umowa z Etiopią – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Federalną Demokratyczną Republiką Etiopii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Addis Abebie 13.07.2015 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 329)
- umowa z Finlandią – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Finlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Helsinkach 8.06.2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 37, poz. 205)
- umowa z Francją – umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5)
- umowa z Hiszpanią – umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Hiszpanii o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Madrycie 15.11.1979 r. (Dz.U. z 1982 r. Nr 17, poz. 127)
- umowa z Holandią – konwencja podpisana w Warszawie 13.02.2002 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120 ze zm.)

- umowa z Indiami – umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 21.06.1989 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46 ze zm.)
- umowa z Irlandią – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Madrycie 13.11.1995 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 29, poz. 129 ze sprost.)
- umowa z Islandią – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Islandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Reykjaviku 19.06.1998 r. (Dz.U. z 1999 r. Nr 79, poz. 890 ze zm.)
- umowa z Japonią – umowa między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Japonią o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Tokio 20.02.1980 r. (Dz.U. z 1983 r. Nr 12, poz. 60)
- umowa z Jersey – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Jersey w sprawie unikania podwójnego opodatkowania osób fizycznych, sporządzona w Londynie 2.12.2011 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 1179)
- umowa z Kazachstanem – konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Kazachstanu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu majątku, sporządzona w Ałmaty 21.09.1995 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 121, poz. 586 ze sprost.)
- umowa z Kirgistanem – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Kirgiskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie 19.11.1998 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 228, poz. 2304)
- umowa z Koreą Południową – konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Seulu 21.06.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. Nr 28, poz. 126 ze zm.)
- umowa z Litwą – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Litewskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 20.01.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 51, poz. 277 ze sprost.)
- umowa z Luksemburgiem – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburгу 14.06.1995 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 110, poz. 527 ze zm.)

- umowa z Łotwą – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Łotewską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 17.11.1993 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 53, poz. 285 ze sprost.)
- umowa z Malcią – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w La Valetta 7.01.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 256 ze zm.)
- umowa z Marokiem – konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Maroka w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Rabacie 24.10.1994 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 110, poz. 529)
- umowa z Norwegią – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisana w Warszawie 9.09.2009 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 134, poz. 899 ze zm.)
- umowa z Portugalią – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Portugalską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Lizbonie 9.05.1995 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 48, poz. 304 ze sprost.)
- umowa z RFN – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie 14.05.2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90)
- umowa z Rosją – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie 22.05.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 ze sprost.)
- umowa z Rumunią – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Rumunii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 23.06.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 109, poz. 530)
- umowa ze Słowacją – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 18.08.1994 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zm.)
- umowa ze Słowenią – konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowenii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Lublanie 28.06.1996 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 35, poz. 198)

- umowa ze Sri Lanką – umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Demokratyczno-Socjalistycznej Republiki Sri Lanki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Kolombo 6.10.2015 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1333)
- umowa ze Szwajcarią – konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Bernie 2.09.1991 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92 ze zm.)
- umowa ze Szwecją – konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie 19.11.2004 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193 ze sprost.)
- umowa z Ukrainą – konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Kijowie 12.01.1993 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269 ze sprost.)
- umowa z USA – umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Waszyngtonie 8.10.1974 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178)
- umowa z Węgrami – konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Węgierską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Budapeszcie 23.09.1992 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 125, poz. 602 ze zm.)
- umowa z Wielką Brytanią – konwencja między Rzeczypospolitą 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, podpisana w Londynie 20.07.2006 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840)
- umowa z Włochami – umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania z 21.06.1985 r. (Dz.U. z 1989 r. Nr 62, poz. 374 ze sprost.)
- u.o.b.d. – ustawa z 27.07.2001 r. o ochronie baz danych (Dz.U. z 2021 r. poz. 386)
- u.p.a.p.p. – ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2509)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)

Inne

Dz.U.	- Dziennik Ustaw
Dz.Urz. MF	- Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. UE	- Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
LUK	- licencja użytkownika końcowego (ang. <i>end-user license agreement</i>)
MoPod	- Monitor Podatkowy
NBP	- Narodowy Bank Polski
NOP	- nieograniczony obowiązek podatkowy
norma rozdziału	- przepis umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dotyczący określonego rodzaju dochodu
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	- Organization for Economic Cooperation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
ONSAiWSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OOP	- ograniczony obowiązek podatkowy
podatnik CIT	- podatnik podlegający ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych
podatnik PIT	- podatnik podlegający ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych
polski podatnik	- podatnik podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu
POP	- Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	- Przegląd Podatkowy
Rz.	- Rzeczpospolita
TS	- Trybunał Sprawiedliwości
WSA	- Wojewódzki Sąd Administracyjny
zagraniczny podatnik	- podatnik podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu

WSTĘP

Przedmiotem książki jest przedstawienie zasad rozliczania tzw. podatku u źródła. Danina ta dotyczy dochodów zagranicznych podatników (podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu). Podatek u źródła ma ograniczony zakres przedmiotowy. Są nim objęte przychody wymienione w art. 21 u.p.d.o.p. i art. 29 u.p.d.o.f. Opisowi są poddane także dochody o charakterze dywidend – chociaż w tym przypadku regulujące zasady opodatkowania art. 22 u.p.d.o.p. i art. 30a u.p.d.o.f. dotyczą także podatników polskich. Powyższym świadczeniom poświęcone są kolejne rozdziały książki, dotyczące: dywidend, odsetek, należności licencyjnych, dochodów z tytułu wykonywania usług transportu międzynarodowego, usług artystycznych oraz tzw. usług niematerialnych (w przypadku osób fizycznych – dodatkowo dochodów z działalności wykonywanej osobiście).

Wydzielenie podatku u źródła w polskich ustawach podatkowych związane jest ze szczególnym trybem rozliczenia. Chociaż podatnikiem jest zagraniczna osoba fizyczna lub prawna (oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej), rozliczenie podatku dokonywane jest przez płatnika (polski podmiot nabywający świadczenie i wypłacający z tego tytułu wynagrodzenie). Mechanizmy rozliczenia podatku przez samego zagranicznego podatnika (przede wszystkim mające miejsce w przypadku uzyskania przychodu przez położony w Polsce zakład zagranicznego podatnika) są jedynie wyjątkiem (opisanym w książce). Gros problemów prawnych oraz ryzyko odpowiedzialności za zaległość podatkową obciąża polskiego nabywcę licencji (usługi itp.).

Rozliczenie podatku u źródła często wiąże się ze „sprzeciwem” zagranicznego podatnika, nieakceptującego zmniejszenia przez płatnika jego należności o kwotę podatku (ciężar podatku powinien ponieść podatnik, to z jego środków bowiem powinien być on pobrany). Mechanizmem „awaryjnym” jest w takim przypadku, opisane w książce, ubruttwienie należności. Chociaż rolą książki jest przede wszystkim pomoc dla płatników w prawidłowym wykonaniu ich obowiązków podatkowych, jej funkcją jest również „wypośażenie” płatnika w argumenty przemawiające za tym, że pobór podatku w istocie wynika z przepisów polskiego prawa (określony w nim zakres obowiązku podatkowego w wielu przypadkach wykracza poza rozumienie przez zagraniczne podmioty racjonalności stanowienia prawa).

Rozdział I książki opisuje problemy związane z rozliczaniem podatku u źródła wspólne w przypadku różnego rodzaju dochodów, rozdziały II–V poświęcone są określonym rodzajom świadczeń. Opis obejmuje skutki podatkowe wynikające z polskiego prawa podatkowego oraz z umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Umowy międzynarodowe¹ zawierają regulacje mające pierwszeństwo stosowania przed przepisami podatkowymi prawa wewnętrznego. Istotą umów międzynarodowych są tzw. normy rozdziału, tj. przepisy rozdzielające prawo do opodatkowania danego dochodu pomiędzy państwa-strony umowy. Rozdzielenie tego prawa skutkuje ograniczeniem roszczeń podatkowych wynikających z prawa wewnętrznego. Ograniczenia możliwości samego opodatkowania (lub wysokości podatku) wynikające z prawa międzynarodowego modyfikują więc (ograniczają) zasady opodatkowania wynikające z polskich przepisów. Jednocześnie umowy międzynarodowe nie tworzą zobowiązań podatkowych (ich funkcją jest jedynie limitowanie opodatkowania w państwach-stronach umowy). Oznacza to, że jeżeli prawo wewnętrzne zawiera regulacje korzystniejsze od umów podatkowych (np. zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.), zastosowanie mają korzystniejsze („wewnętrzne”) zasady, a nie wynikająca z umów międzynarodowych (przeważająca) zasada opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych w państwie źródła (ograniczonego jedynie co do wysokości stawki podatkowej).

Mechanizm działania umów międzynarodowych – ograniczający, a nie tworzący roszczenia podatkowe – skutkuje ich szczególną formułą redakcyjną. Używany w normach rozdziału zapis, że dochody „mogą być opodatkowane” w danym państwie, nie budzi już większych kontrowersji. Nie wynika z niego w szczególności prawo wyboru przez podatnika i/lub płatnika państwa opodatkowania dochodu, ale jedynie „aprobata” umowy międzynarodowej dla opodatkowania danego dochodu, przy jednoczesnym pozostawieniu decyzji o jego faktycznym opodatkowaniu (lub braku opodatkowania) ustawodawcy wewnętrznemu.

Pewnym „ułatwieniem” w stosowaniu umów międzynarodowych w przypadku rozliczenia podatku u źródła jest brak stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania (metody wyłączenia i metody zaliczenia). Ponieważ metodę unikania podwójnego opodatkowania stosuje się jedynie w państwie rezydencji podatnika, podatek u źródła rozliczany w stosunku do podatników zagranicznych nie uwzględnia w „polskim” rozliczeniu metody unikania opodatkowania.

¹ Szczególnym rozwiązaniem prawnym jest ustawa z 15.12.2016 r. o zasadach unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu stosowanych przez Rzeczpospolitą Polską i terytorium, do którego stosuje się prawo podatkowe należące do właściwości Ministra Finansów Tajwanu (Dz.U. poz. 2244). „Zastępuje” ona umowę międzynarodową z uwagi na szczególny status prawny Tajwanu. Funkcja ustawy odpowiada jednak roli „zwykłych” umów międzynarodowych.

Umowy międzynarodowe nie regulują także zasad ustalania podstawy opodatkowania. Ta jest obliczana zgodnie z regulacjami prawa wewnętrznego. W przypadku „polskiego” podatku u źródła podstawową zasadą jest ustalenie jako podstawy opodatkowania kwoty przychodu bez prawa do potrącenia kosztów. Utożsamienie tej wartości z kwotą wypłacanej należności może być jednak źródłem błędu (dopuszczone prawem zasady zmniejszania podstawy opodatkowania są opisane w książce).

Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania wymaga wyboru właściwej umowy międzynarodowej². Jest nią konwencja zawarta przez państwo rezydencji podatnika (państwo, w którym podlega on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) oraz państwo źródła (państwo, na terytorium którego powstał przychód). W przypadku rozliczania „polskiego” podatku u źródła właściwą konwencją jest zawsze akt zawarty przez Polskę oraz państwo rezydencji zagranicznego licencjodawcy (wynajmującego, leasingodawcy, usługodawcy i innych).

Umowy międzynarodowe zawarte są według wzorca Konwencji modelowej OECD; również porozumienia zawarte przez Polskę z państwami nienależącymi do OECD odpowiadają temu modelowi. Pomimo zbieżności ich treści oraz wielokrotnego powoływania w książce również rozwiązań nietypowych, osoba zajmująca się praktycznym rozliczeniem konkretnego przypadku powinna zawsze sięgnąć do przepisów właściwej w sprawie konwencji.

Podmioty stosujące umowy międzynarodowe powinny mieć też na uwadze pośrednią modyfikację ich treści postanowieniami Konwencji MLI. Wpływ tego aktu prawa międzynarodowego na rozliczanie podatku u źródła został opisany w publikacji.

W książce wielokrotnie powoływane są tezy KKM OECD. Chociaż nie stanowi on źródła prawa³, treść Komentarza często jest determinantem sposobu wykładni umowy międzynarodowej. Autor opiera się na KKM OECD (opublikowanym w polskiej wersji językowej) oraz jego zmianach z 21.11.2017 r. (nowy KKM OECD)⁴.

Książka przedstawia poglądy autora na opisywane w niej zagadnienia. Jej praktyczny charakter nie pozwala jednak na pominięcie kierunków wykładni prawa w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz praktyce działania organów skarbowych. Prezentując zatem własne stanowisko, autor uzupełnia je o przykłady – potwierdzających lub zaprzeczających – orzeczeń i pism. W przypadku wyroków sądów pierwszej instancji orzeczenia nieprawomocne są zaznaczane stosownym opisem (część z nich może być

² Zob. też uwagi zawarte w przypisie 1 w rozdziale III. Odsetki odnoszące się do problemu błędów w tłumaczeniach polskich wersji językowych umów międzynarodowych.

³ O miejscu KKM OECD w polskim porządku prawnym zob. m.in. w wyroku NSA z 12.08.2021 r., II FSK 126/19, ONSAiWSA 2022/2, poz. 21.

⁴ Źródło: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf> (dostęp: 24.11.2022 r.).

usunięta z obrotu prawnego w momencie, gdy Czytelnik bierze książkę do ręki). Podobnie interpretacje skarbowe były przez autora weryfikowane odnośnie do ich bieżącego opublikowania. Należy jednak uczulić Czytelników pragnących powołać się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego lub na interpretację skarbową na potrzebę bieżącego weryfikowania ich statusu prawnego⁵.

⁵ Zob. strony: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> oraz <https://eureka.mf.gov.pl/>.

Rozdział I

OGÓLNE ZASADY ROZLICZANIA PODATKU U ŹRÓDŁA

1. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

1.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników CIT

Chociaż podatnicy posiadający w Polsce rezydencję podatkową nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła (z zastrzeżeniem opodatkowania dywidend za pomocą płatnika również w stosunku do polskich podmiotów, adresowanym do podatników-nierezydentów, tj. podmiotów objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym, OOP), pojęcie nieograniczonego obowiązku podatkowego (NOP) jest kluczowe dla opisywanego w książce problemu. Zakres podmiotowy podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest bowiem określany poprzez definicję negatywną – podmioty niepodlegające NOP są objęte OOP. Definicję NOP podatników CIT określa art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.: „Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia”. Przepis ten zawiera dwie niezależne przesłanki powstania NOP (spełnienie już jednej z nich skutkuje objęciem podatnika NOP).

Należy rozróżnić dwa przypadki ustalania zakresu obowiązku podatkowego podatników. Jeżeli Polska zawarła z innym państwem rezydencji umowę międzynarodową – jej postanowienia mogą wpłynąć ograniczająco na stosowanie art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. (zob. opis poniżej). W takim przypadku podatnik spełniający (wynikające z prawa polskiego) przesłanki podlegania NOP może być uznany za nierezydenta. Jeżeli zaś z państwem takim Polska nie zawarła umowy podatkowej, ustalenie statusu podatnika następuje wyłącznie na gruncie art. 3 u.p.d.o.p. Oznacza to, że spełnienie choćby jednej z przesłanek rodzi bezwarunkowo NOP.

Pierwsza z nich (siedziba) nie posiada swojej podatkowej definicji. Będąc instytucją prawa cywilnego, jest zatem rozumiana zgodnie z art. 41 k.c.: „Jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający”.

Zdecydowana większość osób prawnych posiada siedzibę określoną w statucie¹. W tym przypadku sam akt założycielski osoby prawnej określa położenie jej siedziby. Bezpośrednie określenie miejsca siedziby w ustawie należy do wyjątkowych rozwiązań². Dotyczy to osób prawnych tworzonych na mocy ustawy.

Odnosząc się do dwóch ww. przypadków, można je – w uproszczeniu – opisać stwierdzeniem, że wszystkie osoby prawne utworzone zgodnie z prawem polskim i zarejestrowane w Polsce w odpowiednich rejestrach mają siedzibę w Polsce. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. podlegają one NOP.

Drugą wymienioną w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. przesłanką powstania NOP jest posiadanie w Polsce „zarządu”. Odpowiada ona częściowo ostatniemu z kryteriów definiowania cywilnoprawnego pojęcia siedziby osoby prawnej. Pełne utożsamienie znaczenia tych pojęć nie jest jednak możliwe. Artykuł 41 k.c. oraz art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. posługują się terminami zbliżonymi, ale nie tożsamymi. Od 1.01.2022 r. doprecyzowanie tego pojęcia zawiera art. 3 ust. 1a u.p.d.o.p.: „Podatnik ma zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej między innymi, gdy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są prowadzone w sposób zorganizowany i ciągły bieżące sprawy tego podatnika na podstawie w szczególności:

- 1) umowy, decyzji, orzeczenia sądu lub innego dokumentu regulujących założenie lub funkcjonowanie tego podatnika, lub
- 2) udzielonych pełnomocnictw, lub
- 3) powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5”.

Wadą tej regulacji jest jej otwarty charakter (wynikający z użycia wyrażenia „między innymi”), co oznacza, że również w przypadkach w nim niewymienionych organ podatkowy może uznać istnienie w Polsce „zarządu”. Artykuł 3 ust. 1a u.p.d.o.p. kładzie nacisk na funkcjonalne („czynnościowe”) cechy powstania „zarządu”. Użyte w nim sformułowanie o „prowadzeniu spraw” jest zbieżne z podstawowymi obowiązkami zarządzania spółkami kapitałowymi (zob. np. art. 201 § 1 k.s.h. stanowiący, że: „Zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę”) i w podobny sposób powinno być rozumiane dla celów ustalenia położenia „zarządu” w rozumieniu podatkowym. Choć na gruncie prawa handlowego odrębnie wymieniane są czynności prowadzenia spraw

¹ Zob. np.: art. 157 i 304 k.s.h., dotyczące spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych; art. 5 Prawa spółdzielczego, dotyczący spółdzielni; art. 10 Prawa o stowarzyszeniach, dotyczący stowarzyszeń; art. 5 ustawy o fundacjach dotyczący fundacji i in.

² Zob. np. art. 3 ustawy z 31.07.1997 r. o Polskiej Agencji Prasowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1595).

i reprezentowania spółki, a te ostatnie nie są powołane w art. 3 ust. 1a u.p.d.o.p., nie ulega wątpliwości, że reprezentowanie spółki może być uznane za czynność konstytuującą podatkowo rozumiany „zarząd”³.

Z art. 3 ust. 1a u.p.d.o.p. wynika także, że jednorazowe zawarcie umowy nie powinno być uznane za konstytuujące „zarząd”. Dodatkowo w razie jednoczesnego prowadzenia spraw podatnika w obu państwach należy uznać prymat „głównego” zarządu jednostki jako konstytuującego „zarząd”. Na przykład przekazanie zagranicznemu oddziałowi pewnej (lokalnej) autonomii decyzyjnej nie powinno skutkować przypisaniem statusu rezydenta podatkowego w tym kraju danemu podmiotowi. Ustalenie, czy zarząd spółki mieści się w Polsce, czy za granicą, wiąże się zatem z koniecznością analizy wszelkich okoliczności faktycznych związanych z prowadzeniem jej spraw. Zastosowanie przesłanki „zarządu” jest utrudnione, ponieważ art. 3 ust. 1 i 1a u.p.d.o.p. nie dają odpowiedzi na pytania dotyczące m.in.:

- kryterium czasowego (zarządzanie spółką może być czasowo pełnione w dwóch lub większej liczbie państw),

³ Zob. też uzasadnienie projektu ustawy wprowadzającej do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 3 ust. 1a. Stwierdzono w nim między innymi, że: „Spółki te tylko pozornie są nierezydentami w Polsce ze względu na rejestrację w zagranicznej jurysdykcji podatkowej, jednakże w praktyce są to polscy rezydenci podatkowi, ponieważ proces decyzyjny (miejsce zarządu) znajduje się na terytorium Polski. (...) W projektowanym przepisie proces faktycznego, a nie tylko formalnego, zarządzania podatnikiem określono «prowadzeniem bieżących spraw podatnika». Należy przez to rozumieć przede wszystkim faktyczne podejmowanie najważniejszych decyzji zarządczych i gospodarczych, niezbędnych do funkcjonowania podatnika. Co istotne, ustalenie miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika, a więc wykonywania zarządu, nie ma charakteru czysto formalnego. Ocena dla potrzeb ustalania miejsca zarządu takiego podmiotu nie zawęża się do stwierdzenia, że np. dokument lub uchwała organu zarządzającego, został podpisany poza terytorium Polski. Dla ustalenia, gdzie istotnie podejmowane są te decyzje liczy się także to, gdzie zostały faktycznie przygotowane przez fachowy personel i gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy do podjęcia tych decyzji, czyli w praktyce miejsce rzeczywistego procesu decyzyjnego. W konsekwencji dokument oznaczony jako podpisany w państwie obcym może i powinien podlegać ocenie, czy rzeczywiście okoliczności dotyczące wytworzenia tego dokumentu wskazują na proces podejmowania decyzji za granicą. W zakresie okoliczności badanych podczas procesu ustalania miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika aktualne pozostają m.in. pozostałe wyjaśnienia zawarte w Ostrzeżeniu Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu. Przyjęta koncepcja prowadzenia bieżących spraw jest zbliżona do koncepcji służących do ustalania rezydencji podatkowej osób innych niż osoby fizyczne wykorzystywanych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których istota, w uproszczeniu, sprawdza się do wieloaspektowej analizy służącej ustaleniu miejsca, z którego faktycznie zarządzany jest podatnik”. Źródło: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532> (dostęp: 24.11.2022 r.). Zob. też nadal zachowujące pewną wartość informacyjną w zakresie określania rezydencji podatkowej podmiotów utworzonych za granicą Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrezenie-mf-przed-optymalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsc-zarzadu?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 24.11.2022 r.).

- hierarchii ważności spraw prowadzonych w dwóch lub większej liczbie państw (zarządzanie spółką może się odbywać jednocześnie na terenie różnych państw – w odniesieniu do różnych zagadnień),
- konieczności uwzględnienia kompetencji poszczególnych członków zarządu (w przypadku zarządów wieloosobowych funkcje zarządcze mogą być pełnione przez różne osoby w różnych państwach).

Dodać należy, że nie tylko odnośnie do ww. problemów powstaje pytanie o kryteria oceny, w którym państwie dana osoba prawna posiada – podatkowo rozumiany – zarząd. Dodatkowa trudność wynika z konieczności oceny stosunku ważności ww. zagadnień względem siebie (np. za państwem X może przemawiać ważność rozstrzyganych w nim spraw, za państwem Y długość okresu zarządzania).

Oczywisty jest brak możliwości wskazania obiektywnych (automatycznych) kryteriów oceny, w którym państwie podatnik posiada „zarząd”. Podobnie jak w przypadku – niżej opisanej – przesłanki ośrodka interesów życiowych osoby fizycznej, ustalenie miejsca „zarządu” ma charakter uznaniowy. Niezbędne jest zbadanie, czy faktyczne zarządzanie spółką odbywa się w państwie jej formalnej siedziby. W razie udzielenia negatywnej odpowiedzi należy zbadać, w którym państwie ogniskuje się główny ośrodek decyzyjny podatnika.

W „starszych” interpretacjach organy podatkowe uznawały za wystarczające dla uznania istnienia „zarządu” osoby prawnej w Polsce faktyczne przebywanie (zamieszkanie) na jej terytorium osób zarządzających. Zob. np. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.06.2013 r. (IPPB5/423-173/13-4/PS). Przedstawiając ogólną tezę definiującą „zarząd”, wskazano w nim, że: „jeżeli sprawujące zarząd danego podmiotu osoby zamieszkują w Polsce, to uznać należy, iż w rozumieniu ww. art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. dany podmiot posiada zarząd na terytorium Polski”. W ocenie autora jest to teza z założenia błędna. O położeniu zarządu spółki nie decyduje bowiem miejsce zamieszkania członków organu zarządzającego, ale miejsce, w którym wykonują oni czynności zarządzania.

W wyroku WSA w Warszawie z 18.03.2014 r. (III SA/Wa 2667/13)⁴ wskazano zaś, że: „Opisany we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny nie wskazuje na to, że decyzje dotyczące funkcjonowania Skarżącej Spółki podejmowane będą w innym kraju niż ZEA, a w szczególności, że decyzje te będą podejmowane w Polsce. Skarżąca wskazała, że w ZEA zbierał się będzie zarząd Skarżącej oraz, że będzie on podejmował kluczowe decyzje w zakresie funkcjonowania Skarżącej Spółki”. Sąd prawidłowo odniósł się do okoliczności faktycznego wykonywania funkcji zarządu. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18.11.2016 r. (II FSK 2475/14) uchylił jednak powyższy wyrok sądu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wyroku NSA należy zaś zwrócić uwagę na

⁴ Orzeczenia, przy których nie podano publikatora, są dostępne w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>

następujący fragment, wskazujący na interpretowanie pojęcia zarządu przez pryzmat zapobiegania optymalizacjom podatkowym: „Nie bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy pozostaje, że skarżąca stanowi spółkę *offshore*, mającą w ZEA status spółki międzynarodowej (zarejestrowanej w Rejestrze Spółek Międzynarodowych Zarządzie Strefy Wolnego Handlu RAK – Rząd Ras Al Khaimah Zjednoczone Emiraty Arabskie). Spółki takie, na co słusznie zwrócił uwagę Dyrektor IS w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, pomimo faktycznego zarejestrowania w strefie wolnego handlu i wskazania siedziby na terytorium ZEA, w kraju tym nie są uznawane za rezydentów podatkowych tego państwa. W rezultacie wygenerowany przez spółki te dochód nie podlega opodatkowaniu”. W ocenie autora wysokość opodatkowania w państwie potencjalnej rezydencji spółki nie może być podnoszona jako argument za określeniem państwa położenia zarządu tego podmiotu.

Artykuł 3 ust. 1 u.p.d.o.p. pozwala organom podatkowym na uznawanie spółek zagranicznych za polskich rezydentów podatkowych. Akceptując ogólną tezę, autor kwestionuje jednak powyżej przedstawiony sposób definiowania przez organy podatkowe przesłanki zarządu. Istnienie zarządu (ośrodka decyzyjnego) wymaga „wewnętrzzenia” funkcji zarządczych. Oznacza to, że dla powstania NOP niezbędne jest przede wszystkim przyjmowanie i udzielanie oświadczeń woli oraz wykonywanie innych czynności związanych z prowadzeniem spraw spółki na terytorium Polski. W praktyce skarbowej uznawano jednak, że sam „wewnętrzny” proces podejmowania decyzji może konstytuować w Polsce zarząd, nawet jeżeli wdrożenie decyzji (np. zawarcie transakcji) dokonywane jest w innym państwie. Z poglądem takim nie można się zgodzić. Nie jest bowiem właściwe uzależnienie kluczowych skutków podatkowych (powstania NOP) od przesłanki o niskim stopniu weryfikowalności (wewnętrzny proces decyzyjny). Ponadto samo słowo „zarząd” odnosząc się do kierowania spółką, oznacza podejmowanie działań z udziałem osób trzecich (zawieranie transakcji i in.), a nie samo podejmowanie decyzji o przyszłych działaniach. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 7.05.2012 r. (IBPBI/2/423-123/12/BG)⁵ prawidłowo uznał istnienie faktycznego zarządu polskiej spółki w Szwajcarii – w stanie faktycznym, w którym za granicą działania zarządu miały charakter obiektywny, zewnętrzny. Wprawdzie zmiana polegająca na wprowadzeniu w art. 3 u.p.d.o.p. definicji zawartej w ust. 1a była określana mianem jedynie „redakcyjnej” (w uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że „wprowadzone zmiany mają charakter doprecyzowujący”), a nie modyfikującej, można jednak wyrazić postulat interpretacyjny stosowania art. 3 u.p.d.o.p. w sposób utożsamiający istnienie „zarządu” z faktycznym wykonywaniem czynności prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania na terytorium Polski.

Zob. też prawomocny wyrok WSA w Szczecinie z 20.07.2022 r. (I SA/Sz 320/22), w którym sąd nie zgodził się z uznaniem spółki zagranicznej za polskiego rezydenta podatkowego, wskazując, że: „podstawą do przyjęcia nieograniczonego obowiązku podatkowego

⁵ Pismo powołano w rozdziale V, w części dotyczącej transportu międzynarodowego.

wobec podmiotu Polskiego było uznanie, że właśnie w oddziale Polskim znajduje się miejsce faktycznego zarządu – co zdaniem Sądu w świetle ustaleń w zakresie działania Rady Dyrektorów, podejmowanych przez ten organ decyzji (co wynika z protokołów posiedzeń Rady czy też z podejmowanych uchwał), co wynika z zawieranych umów, co wynika z posiadanego zaplecza na Malcie (siedziba, pracownicy, rachunki bankowe), co wynika z informacji udzielonej przez administrację maltańską, co wynika z wyjaśnień, zeznań członków Rady Dyrektorów jest nieuzasadnione. Z protokołów posiedzeń Rady Dyrektorów wynika wprost, że podejmowane są decyzje, nakreślane są kierunki działań (powierzchnia przewozowa), zalecane jest badanie rynku, cedowanie uprawnień, zakreślanie ram działania Oddziału i wyłączeń z takiego działania, zatwierdzanie działań podejmowanych pomiędzy posiedzeniami Rady. Stąd nie można uznać stanowiska Organu, że z dokumentów nie wynika jakie decyzje były podejmowane. Za gołosłowne jawi się także stwierdzenie Organu, że z wyjaśnień Z.G. czy w przesłuchaniach osób z rady dyrektorów nie padły stwierdzenia o tym jakie decyzje były podejmowane, skoro osoby te wskazywały na decyzje strategiczne, kluczowe czy kierunkowe a takimi bezspornie są te zawarte w protokołach posiedzeń Rady Dyrektorów (...) Wbrew stanowisku Organu fakt scedowania pewnych uprawnień jest także decyzją w zakresie zarządzania. W zakresie zarządzania także mieszczą się decyzje, które zapadały na Malcie a na które wskazuje Organ tj. dotyczące rekrutacji, zatrudnienia i zarządzania załogą promów, zarządzania umowami czarterowymi i wynajmem czarterów, ubezpieczenia promów czarterowanych przez Spółkę, wynajmowania powierzchni na promach (sklepy, kantory). Zawieranie takich umów jest niczym innym jak podejmowaniem kluczowych decyzji dla funkcjonowania całości. (...) Wskazywanie zatem na udział osoby Z.G. czy J.K. w funkcjonowaniu kilku spółek w różnych rolach nie może wpływać na ocenę miejsca faktycznego zarządu. Istotne jest czy i jakie decyzje zapadały na Malcie, czy były to czynności zarządcze istotne dla całości”.

1.2. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników PIT

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.: „Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy)”.

Zgodnie zaś z ust. 1a tego przepisu: „Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym”.

Spełnienie jednej z dwóch alternatywnych przesłanek (a w rzeczywistości jednej z trzech – gdyż pkt 1 przepisu również posługuje się dwoma alternatywnymi tytułami podlegania NOP) skutkuje uzyskaniem w Polsce rezydencji podatkowej. Również w tym przypadku, podobnie jak w przypadku podatników CIT, zasady ustalania rezydencji podatkowej zależą od istnienia umowy międzynarodowej zawartej przez Polskę z państwem ewentualnej zagranicznej rezydencji podatnika. W wyniku zastosowania umowy podatek spełniający przesłanki podlegania w Polsce NOP (wynikające z art. 3 u.p.d.o.f.) może być uznany za nierezydenta (zob. opis poniżej).

Istnienie odrębnej podatkowej definicji miejsca zamieszkania oznacza, że pojęcie to nie jest definiowane zgodnie z art. 25 k.c., określającym cywilnoprawne znaczenie miejsca zamieszkania.

W praktyce podatkowej przyjmuje się, że określenie ośrodka interesów życiowych wymaga zbadania licznych okoliczności życiowych (osobistych i zawodowych) podatnika. Można tu wymienić następujące przesłanki: zamieszkanie podatnika oraz jego rodziny⁶, podleganie ubezpieczeniom społecznym i zdrowotnym, przynależność do klubów sportowych, organizacji politycznych, społecznych i zawodowych, lokalizacja aktywności zarobkowej i majątkowej (lokacyjnej) itp. W bieżącej praktyce skarbowej organy wypracowały jednolitą i powszechnie stosowaną definicję centrum interesów osobistych i gospodarczych. Na przykład Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 11.05.2022 r. (0114-KDIP3-2.4011.265.2022.2.JM) stwierdził, że: „Przez «centrum interesów osobistych» należy rozumieć wszelkie powiązania rodzinne, tzn. ognisko domowe, aktywność społeczną, polityczną, kulturalną, obywatelską, przynależność do organizacji/klubów, uprawiane hobby itp. Z kolei «centrum interesów gospodarczych» to przede wszystkim miejsce prowadzenia działalności zarobkowej, źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, polisy ubezpieczeniowe, zaciągnięte kredyty, konta bankowe itd.” Identyczne uwagi zawierają m.in. pisma tego samego organu: z 2.05.2022 r. (0113-KDIPT2-3.4011.1099.2021.2.MS), z 2.05.2022 r. (0113-KDIPT2-2.4011.115.2022.2.MK), z 1.04.2022 r. (0114-KDIP3-2.4011.123.2022.2.JM), z 9.03.2022 r. (0114-KDIP3-2.4011.1097.2021.3.JK2). Odwołanie się do „starszej” praktyki skarbowej wskazuje na niezmienność podstawowych elementów definicyjnych ośrodka interesów życiowych. Zob. m.in. interpretacje: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3.01.2020 r. (0113-KDIPT2-2.4011.633.2019.1.AKR), Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27.02.2015 r. (IPPB4/415-936/14-4/JK) oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12.04.2016 r. (IPPB4/4511-182/16-2/JK3).

Podobne znaczenie tego pojęcia zawierają Objasnienia (miejsce zamieszkania). W dokumencie tym stwierdzono, że: „Powiązania osobiste to występowanie więzi rodzinnych, towarzyskich, podejmowanie aktywności społecznej, kulturalnej, sportowej, politycznej itp.”

⁶ W przypadku zamieszkania podatnika w innym państwie niż jego najbliższa rodzina obie te przesłanki podlegają uwzględnieniu w procesie określania miejsca położenia ośrodka interesów życiowych.

Wielość przesłanek tworzących ośrodek interesów życiowych – przy jednoczesnym braku ich zhierarchizowania – powodowałyby jednakże w licznych przypadkach brak praktycznej możliwości ustalenia (podatkowego) miejsca zamieszkania osoby fizycznej. W praktyce skarbowej (w dużej mierze określającej położenie miejsca zamieszkania poprzez odwoływanie się do treści KKM OECD)⁷ wskazuje się liczne okoliczności, które powinny być zbadane w procesie subsumpcji art. 3 u.p.d.o.f. W wielu pismach przeważające znaczenie przypisuje się przesłance zamieszkania rodziny podatnika. Choć nadanie temu elementowi kluczowego znaczenia nie ma formalnie oparcia w przepisach, pragmatyzm stosowania art. 3 u.p.d.o.f. przemawia za prawidłowością takiego postępowania. Oczywiście uznanie znaczącej roli miejsca zamieszkania rodziny nie oznacza przyznania tej przesłance znaczenia bezwzględnie decydującego (choć poniżej podane zostaną przykłady *de facto* takiego stosowania art. 3 u.p.d.o.f.). Byłoby to sprzeczne z treścią przepisu, który posługuje się przesłanką ośrodka interesów życiowych⁸, a nie zamieszkania rodziny podatnika. Przykładem nadania przesłance zamieszkania rodziny podatnika decydującego znaczenia są np. interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20.05.2010 r. (IPPB4/415-180/10-2/SP), z 23.02.2017 r. (1462-IP PB4.4511.1399.2016.1JK3) oraz z 20.03.2012 r. (IPPB4/415-933/11-2/SP). Znaczenie miejsca zamieszkania rodziny podatnika podkreślają też m.in. interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29.06.2020 r. (0112-KDIL2-1.4011.315.2020.2.KF) i z 29.04.2020 r. (0115-KDIT2.4011.118.2020.1.RS)⁹. Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25.05.2020 r. (0112-KDIL2-1.4011.227.2020.1.TR), oceniającą przesłanki miejsca zamieszkania w przypadku osoby niemającej rodziny¹⁰.

⁷ Jest to pewna niekonsekwencja interpretacyjna. KKM OECD służy zdefiniowaniu miejsca zamieszkania w rozumieniu umów międzynarodowych. Wzajemna relacja prawa wewnętrznego i umów międzynarodowych w zakresie definiowania tego pojęcia (zob. opis poniżej) oraz zbieżność używanych w tych aktach pojęć skutkuje „przenikaniem się” wykładni prawa polskiego i wykładni umów międzynarodowych. Jest to także częściowo uzasadnione art. 4a u.p.d.o.f., zgodnie z którym: „Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska”. Wprawdzie, zgodnie z oceną autora, przepis ten ma na celu uznanie prymatu procedury ustalenia (jednej) rezydencji podatkowej podatnika spełniającego kryteria podlegania NOP w obu państwach-stronach umowy międzynarodowej. Przyjęte jest jednak również posiłkowe korzystanie z dorobku definicyjnego KKM OECD dla potrzeb ustalenia, czy podatnik posiada w Polsce ośrodek interesów życiowych zgodnie z art. 3 u.p.d.o.f.

⁸ Dla jego powstania wystarczające jest zaś spełnienie jednej przesłanki – położenia w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych (drugie z nich pozostaje bez związku ze sferą osobistą, rodzinną podatnika). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 5.09.2019 r. (0115-KDIT2-2.4011.274.2019.1.HD) zgodnie więc z literą prawa wskazał, że: „osoba, która ma ściśle powiązania biznesowe czy też gospodarcze w Polsce, a całą rodzinę i znajomych w innym państwie, może w takiej sytuacji podlegać opodatkowaniu w Polsce od całości swoich dochodów”.

⁹ Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 29.05.2020 r. (0114-KDIP3-2.4011.117.2020.2.JK2) prawidłowo zaś uznał, że przyjazd do Polski małżonka osoby, która spełnia osobiście za granicą przesłanki położenia miejsca zamieszkania, nie oznacza, że również ta osoba uzyskuje w Polsce status rezydenta.

¹⁰ W Objaśnieniach (miejsce zamieszkania) wskazano zaś, że: „W przypadku osób żyjących samodzielnie należy w szczególności uwzględnić, w którym państwie prowadzone jest samodzielne gospodarstwo domowe i w którym państwie podatnik uczestniczy w życiu towarzyskim, kulturalnym lub politycznym”. Zob. też in-

Wyjaśnienia dotyczące znaczenia przesłanki stałego zamieszkania rodziny podatnika zawierają także Objaśnienia (miejsce zamieszkania): „W praktyce, czynnikiem brany najczęściej pod uwagę jest obecność w Polsce współmałżonka, partnera lub małoletnich dzieci. W związku z tym, wyjazd do innego państwa wraz z całą rodziną w większości przypadków powodować będzie przeniesienie centrum interesów osobistych do tego państwa. Natomiast wyjazd do pracy za granicę, podczas gdy małżonek oraz dzieci pozostają w Polsce, powodować będzie najczęściej utrzymanie centrum interesów osobistych na terytorium Polski”.

Z przewagą przesłanek „rodziny” nad „majątkowymi” w procesie określania miejsca zamieszkania mamy też do czynienia w wyroku NSA z 28.09.2018 r. (II FSK 2653/16): „okoliczności związane z pozostawieniem mienia w Polsce stanowią czynnik wpływający na ustalenie ośrodka interesów życiowych, to nie ma on charakteru decydującego. Dla oceny istnienia centrum interesów osobistych i gospodarczych znaczenie mają również takie okoliczności, jak funkcjonowanie skarżącego w określonym układzie rodzinnym czy społecznym we Włoszech”¹¹.

W praktyce skarbowej można spotkać się również z tezą, iż z założenia czasowy wyjazd za granicę (nawet wraz z rodziną) nie oznacza automatycznie utraty w Polsce miejsca zamieszkania. Tak na przykład w interpretacji Ministra Finansów z 28.12.2012 r. (DD4/033/011//GOJ/12/PK-1689). Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31.12.2018 r. (0114-KDIP3-3.4011.500.2018.2.JM), w której uznano, że zachowuje rezydencję podatkową osoba, której wyjazd za granicę (wraz z rodziną) nie ma charakteru definitywnego. W ocenie autora jest to pogląd błędny, opierający się na

formacje zamieszczone na stronie: <https://powroty.gov.pl/miejsce-zamieszkania-do-celow-podatkowych-5307> (dostęp: 24.11.2022 r.). Wprawdzie nie jest to źródło wiążących informacji podatkowych, jednak jej administracyjny charakter pozwala na posiłkowe zastosowanie zawartych na niej informacji. Wyjaśniono tam między innymi, że: „Na potrzeby ustalenia, że nie masz zamieszkania [informacja odnosi się do miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 3 u.p.d.o.f. – przyp. J.S.] w Polsce brane są pod uwagę przede wszystkim takie okoliczności, jak: pobyt Twojej najbliższej rodziny za granicą (np. małżonka, dzieci), posiadanie mieszkania do własnej dyspozycji w drugim państwie (najem, własność), inne okoliczności (np. umowa o pracę na czas nieokreślony, umowa najmu na czas nieokreślony, umowy z dostawcami mediów), posiadanie majątku ruchomego i nieruchomego za granicą (np. samochodu, domu), uzyskanie certyfikatu rezydencji podatkowej drugiego państwa”.

¹¹ Ponownie należy zwrócić uwagę na to, że taka analiza jest możliwa w wyniku zastosowania umowy międzynarodowej. Podatnik posiadający „drugą” rezydencję w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy, a w konsekwencji, którego rezydencja podatkowa byłaby ustalana zgodnie z samym art. 3 u.p.d.o.f. – jest polskim rezydentem w razie spełnienia tylko jednej przesłanki podlegania NOP. Stąd w praktyce skarbowej można również spotkać się z poglądem, że przesłanka miejsca pobytu rodziny podatnika nie ma automatycznie rozstrzygającego charakteru. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z 9.04.2015 r. (IPTPB1/4511-9/15-5/MR) stwierdził, że: „Tym samym określona osoba, która ma ściśle powiązania biznesowe, czy też gospodarcze w Polsce, a całą rodzinę i znajomych w innym państwie, może w takiej sytuacji podlegać opodatkowaniu w Polsce od całości swoich dochodów”. Jest to pogląd zgodny z prawem w przypadku oceny podlegania NOP wyłącznie na gruncie prawa polskiego (bez zastosowania umów międzynarodowych). Z art. 3 u.p.d.o.f. wynika bowiem, że już sama przesłanka ośrodka interesów gospodarczych tworzy w Polsce NOP.

niewyrażonej prawnie przesłance trwałości miejsca zamieszkania poprzez kryterium planowanego powrotu. W ocenie autora, jeżeli – nawet czasowo – podatnik przenosi za granicę ośrodki interesów życiowych, „traci” on w Polsce domicył podatkowy (kryterium „stałego” miejsca zamieszkania może odnosić się również do czasu – nie jest jego warunkiem planowana bezterminowość). Inaczej taki przypadek ocenił WSA w Gliwicach w prawomocnym wyroku z 5.06.2019 r. (I SA/Gl 185/19)¹².

W przypadku podziału aktywności osobistej i zawodowej pomiędzy dwa państwa brak jest jednoznacznych kryteriów określania położenia rezydencji podatkowej osoby fizycznej. Jako pisma przedstawiające różne opisy sytuacji życiowych podatników w kontekście uznawania ich za podlegających w Polsce OOP lub NOP można również powołać interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 27.04.2022 r. (0115-KDIT3.4011.211.2022.3.AW), z 27.04.2022 r. (0112-KDIL2-1.4011.8.2022.3.JK), z 26.04.2022 r. (0115-KDIT2.4011.68.2022.2.ENB), z 4.03.2022 r. (0112-KDIL2-1.4011.1087.2021.2.KF), z 30.04.2019 r. (0113-KDIPT2-1.4011.91.2019.2.RK), z 17.06.2019 r. (0114-KDIP3-3.4011.166.2019.2.JK2), z 25.07.2019 r. (0114-KDIP3-3.4011.170.2019.1.JM), z 14.01.2019 r. (0113-KDIPT2-2.4011.518.2019.1.AKU), z 9.10.2019 r. (0114-KDIP3-3.4011.338.2019.2.JK3), z 5.09.2019 r. (0115-KDIT2-2.4011.274.2019.1.HD), z 5.07.2019 r. (0113-KDIPT2-3.4011.281.2019.1.SJ), z 13.12.2018 r. (0113-KDIPT2-2.4011.506.2018.1.MP) oraz z 17.10.2022 r. (0114-KDIP3-2.4011.721.2022.3.MN).

Druga z przesłanek tworzących NOP osoby fizycznej to faktyczny pobyt na terytorium RP przekraczający 183 dni w danym roku podatkowym. W przypadku tej przesłanki określenie teoretycznych zasad jej stosowania jest stosunkowo proste. Kontrowersje prawne dotyczyć mogą jedynie problemu, czy ww. termin ma charakter formalny (procesowy), tj. czy przy jego stosowaniu stosuje się art. 12 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem: „Jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu”. W razie uznania zastosowania tego przepisu dzień wjazdu do Polski nie wliczałby się do okresu pobytu dla potrzeb zastosowania art. 3 u.p.d.o.f. Z poglądem takim można się spotkać w prawomocnym wyroku WSA w Warszawie z 3.03.2004 r. (III SA 1957/02). W ocenie autora art. 3 u.p.d.o.f. nie posługuje się jednak terminem procesowym. Stosowanie tego przepisu polegać powinno na obliczeniu liczby dni, w których – niezależnie od czasu pobytu – podatnik przebywał na terytorium RP.

Obliczenie liczby dni pobytu może natomiast rodzić problemy praktyczne (oczywiście w przypadkach, gdy szacowana długość pobytu przypada na okres około 183 dni). W przypadku gdy brak jest dowodu w postaci poświadczenia paszportowego dat wjazdów i wyjazdów z Polski określenie długości pobytu może nastąpić przy zastosowaniu

¹² Wyrok został utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 14.06.2022 r. (II FSK 2692/19).

każdego środka dowodowego w rozumieniu art. 180 o.p. Mogą to być bilety, potwierdzenie czasu (dni) pracy, zeznania świadków oraz oświadczenie samego podatnika oparte na samodzielnie prowadzonej ewidencji. Organ podatkowy może zakwestionować takie dowody – z zachowaniem jednak wymogów postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym.

Artykuł 3 u.p.d.o.f., określając przesłanki powstania NOP, nie odwołuje się do – w wielu przypadkach intuicyjnie powoływanych – okoliczności posiadania polskiego obywatelstwa, zameldowania na terytorium Polski oraz posiadania polskiego NIP (lub innej formy rejestracji prawnej).

Brak wpływu posiadania (nieposiadania) polskiego obywatelstwa na powstanie NOP jest bezsporny – art. 3 u.p.d.o.f. nie odnosi się do tej przesłanki. Obywatelstwo jest tylko jednym z kryteriów pomocniczych stosowanych w umowach międzynarodowych w celu ustalenia państwa miejsca zamieszkania podatnika posiadającego dwie rezydencje podatkowe (zob. opis poniżej).

Również przesłanka zameldowania nie wywołuje skutków w zakresie omawianego zagadnienia. Zameldowanie jest aktem prawnoadministracyjnym, który nie może być utożsamiany z istnieniem ośrodka interesów życiowych – zależnych od okoliczności faktycznych dotyczących życia osoby fizycznej.

Podobnie rejestracje podatkowe i ubezpieczeniowe nie są wymienione w art. 3 u.p.d.o.f.¹³ Powyższy pogląd potwierdzono w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.07.2013 r. (IPPB4/415-346/13-2/MP). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 26.06.2019 r. (0114-KDIP3-3.4011.74.2019.5.JK2) prawidłowo wskazał, że: „Na powstanie obowiązku podatkowego nie ma wpływu późniejsze złożenie zgłoszenia aktualizacyjnego ZAP-3 o aktualnym miejscu zamieszkania”.

Pogląd ten potwierdza również interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2.05.2022 r. (0113-KDIPT2-3.4011.1099.2021.2.MS), w której stwierdzono, że: „Istnienie ograniczonego lub nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce po stronie zleceniobiorcy Spółka powinna ocenić wyłącznie na podstawie przesłanek wskazanych w art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa nie wprowadza dodatkowej przesłanki dla określenia rezydencji podatkowej osoby fizycznej w postaci obowiązku posiadania identyfikatora podatkowego podatnika – osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej (nr PESEL). Zatem brak dostarczenia Spółce nr PESEL przez zleceniobiorców, którzy złożyli oświadczenie, że ich ośrodek

¹³ Zob. m.in. art. 36 ustawy z 24.09.2010 r. o ewidencji ludności (Dz.U. z 2022 r. poz. 1191 ze zm.). Naruszenie przepisów meldunkowych, rejestracyjnych itp. może oznaczać jedynie poniesienie sankcji prawem przewidzianych. Nie oznacza jednak zachowania w Polsce ośrodka interesów życiowych.

interesów gospodarczych (lub osobistych) znajduje się w Polsce, pozostaje bez wpływu na uznanie ich za osoby, które mają miejsce zamieszkania w Polsce w rozumieniu art. 3a ust. 1 [tak w oryginale, chodzi o art. 3 – przyp. J.S.] ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli jako rezydentów podatkowych Polski dla potrzeb podatkowych”. A zatem dopełnienie (brak dopełnienia) wymogów ewidencyjnych przez cudzoziemca w Polsce nie wpływa ograniczająco na uzyskanie statusu rezydenta podatkowego.

Inaczej uznał WSA w Poznaniu w prawomocnym wyroku z 14.11.2012 r. (I SA/Po 683/12)¹⁴. Sąd wskazał, że: „z dokumentacji rejestrowej organów podatkowych wynikało, że miejscem zamieszkania skarżącego jest (...), podatnik nie dokonał aktualizacji danych identyfikacyjnych NIP w zakresie adresu zamieszkania. Nadto A.B. nadal w 2009 r. zameldowany był na pobyt stały w (...) gmina (...) i nie złożył żadnej informacji o zmianie adresu stałego czy też czasowego”¹⁵. W ocenie autora sąd w wadliwy sposób określił przesłanki prawnie istotne dla powstania (zachowania) w Polsce nieograniczonego obowiązku podatkowego.

1.3. Określanie obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego

Należy rozróżnić charakter prawny dwóch przesłanek konstytuujących NOP. Kryterium ośrodka interesów życiowych (w przypadku osób prawnych kryterium siedziby i zarządu) ma charakter „punktowy”. Ustalając status podatnika poprzez uwzględnienie położenia jego ośrodka interesów życiowych (położenia siedziby lub zarządu), można podzielić rok podatkowy na dwie (lub więcej) części. Podleganie NOP lub OOP w każdym dniu roku podatkowego ustalane jest odrębnie – w zależności od tego, czy podatnik w tym dniu posiada miejsce zamieszkania (siedzibę lub zarząd) w Polsce. Jeżeli zatem podatnik zostanie uznany za posiadającego w Polsce ośrodek interesów życiowych (w wyniku weryfikacji tej przesłanki przez płatnika lub złożenia oświadczenia przez podatnika), jest w tym okresie („od pierwszego dnia” posiadania w Polsce centrum interesów życiowych) rozliczany na zasadach ogólnych (art. 29 u.p.d.o.f. nie ma zastosowania). Dla takiego mechanizmu rozliczenia nie ma znaczenia długość pobytu w Polsce, gdyż posiadanie ośrodka interesów życiowych jest przesłanką samoistną i wystarczającą do powstania NOP. Mechanizm rozliczania podatku na zasadach ogólnych dotyczy także kolejnych lat podatkowych (do momentu uzyskania przez płatnika wiedzy o przeniesieniu przez podatnika ośrodka interesów życiowych do innego państwa).

¹⁴ Wyrok został utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 14.04.2015 r., II FSK 520/13.

¹⁵ Chociaż wyrok odnosi się również do innych elementów stanu faktycznego, powołany fragment uzasadnienia pokazuje, że zdaniem sądu niedopełnienie wymogów aktualizacji danych meldunkowych, rejestrowych itp. ma charakter prawnie doniosły.

Kryterium pobytu (stosowane w przypadku podatników PIT) ma ze swojej istoty charakter „okresowy”. W obecnej praktyce skarbowej wydaje się przeważać, poniżej opisana, następująca metodologia rozliczenia podatku (w kontekście określenia zakresu obowiązku podatkowego podatnika).

Zgodnie z obecną praktyką skarbową w przypadku posiadania przez płatnika wiedzy o posiadaniu przez podatnika ośrodka interesów życiowych w Polsce (np. na podstawie oświadczenia podatnika) podatnik jest uznawany za polskiego rezydenta podatkowego (a zatem podatek u źródła nie ma zastosowania).

Jeżeli podatnik nie posiada w Polsce ośrodka interesów życiowych (a zatem NOP powstaje w wyniku spełnienia przesłanki długości pobytu), zasady ustalania rezydencji podatkowej mogą być różne (zależą od okoliczności, czy podatnik przedstawi certyfikat rezydencji). W obu przypadkach (przedstawienia oraz braku przedstawienia certyfikatu) do upływu 183. dnia pobytu w Polsce podatnik jest uznawany za osobę podlegającą OOP – co skutkuje zastosowaniem art. 29 u.p.d.o.f.

Po przekroczeniu tego okresu ustalenie zakresu obowiązku podatkowego powinno nastąpić z uwzględnieniem norm kolizyjnych właściwej umowy międzynarodowej¹⁶. Może to skutkować uznaniem podatnika przekraczającego ww. długość pobytu nadal za nierezydenta w Polsce (jeżeli za granicą posiada stałe miejsce zamieszkania). W praktyce skarbowej można spotkać się z postulatem przedstawienia przez podatnika certyfikatu rezydencji – jako dokumentu warunkującego zastosowanie norm kolizyjnych umowy międzynarodowej¹⁷. W razie zatem przedstawienia certyfikatu rezydencji podatnik spełniający w Polsce kryterium pobytowe, ale posiadający za granicą stałe miejsce zamieszkania, będzie uznawany za podlegającego w Polsce OOP (zob. poniżej opis stosowania norm kolizyjnych).

Jeżeli zaś po upływie okresu 183 dni podatnik nie przedstawi certyfikatu rezydencji, zgodnie z praktyką skarbową ustalenie zakresu obowiązku podatkowego następuje wyłącznie na podstawie art. 3 u.p.d.o.f., bez uwzględnienia norm kolizyjnych właściwej umowy międzynarodowej. Jest to w ocenie autora teza nieprawidłowa, gdyż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uzależniają w tym zakresie

¹⁶ Zob. rozdział I, podrozdział „1.6. Nieograniczony obowiązek podatkowy a zakres podmiotowy umów międzynarodowych (normy kolizyjne)”.

¹⁷ Zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19.10.2021 r. (0113-KD IPT2-3.4011.619.2021.3.AK): „w sytuacji gdy zleceniobiorca z Ukrainy, podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie przedstawi certyfikatu rezydencji, to w okresie gdy jego pobyt w Polsce nie przekroczy 183 dni w roku podatkowym, jego przychody podlegają opodatkowaniu w Polsce 20% zryczałtowanym podatkiem, o którym mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy. Natomiast w sytuacji gdy pobyt w Polsce zleceniobiorcy z Ukrainy, przekroczy 183 dni w roku podatkowym, zleceniobiorca ten staje się osobą, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, został bowiem spełniony warunek wynikający z art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy”.

zastosowania umowy międzynarodowej od przedstawienia certyfikatu rezydencji¹⁸. Zastosowanie takiego poglądu oznacza jednak, że podatnik po upływie 183 dni pobytu staje się polskim rezydentem podatkowym. Od tego dnia ma też miejsce opodatkowanie go na zasadach ogólnych (art. 29 przestaje mieć zastosowanie). Uznanie podatnika za rezydenta odnosi się tylko do danego roku podatkowego. Od 1 stycznia kolejnego roku podatnik ponownie uznawany jest za nierezydenta – aż do momentu przekroczenia limitu pobytu w Polsce.

Powyższy sposób stosowania przepisów potwierdza np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.01.2019 r. (0113-KDIPT2-2.4011.573.2018.1.AKR)¹⁹: „od wynagrodzeń wypłacanych przez Wnioskodawcę obywatelom Ukrainy zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia, którzy złożą oświadczenia, że w okresie wykonywania zlecenia na rzecz Wnioskodawcy ich ośrodek interesów życiowych w rozumieniu art. 3 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych znajduje się w Polsce (niezależnie od długości ich pobytu w Polsce) lub, że przebywają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym, Wnioskodawca (płatnik) obowiązany jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy na zasadach ogólnych (art. 41 ust. 1 ww. ustawy) i sporządzenia za ten okres deklaracji PIT-4R i informacji PIT-11. Należy również wskazać, że gdy współpraca Wnioskodawcy ze zleceniobiorcą będzie krótsza niż 183 dni, nie musi to oznaczać, że w Polsce również przebywa w tym samym okresie czasu. Może bowiem być już w Polsce wcześniej, pracować z innym podmiotem. (...) Natomiast w sytuacji wypłaty wynagrodzeń obywatelom Ukrainy zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia, którzy złożą oświadczenia, że nie posiadają ośrodka interesów życiowych w Polsce, a ponadto w roku podatkowym ich pobyt w Polsce nie przekroczył 183 dni, Wnioskodawca zobowiązany jest pobrać od wypłacanego wynagrodzenia 20% zryczałtowany podatek, o którym mowa w art. 29 ust. 1 ustawy, sporządzić deklarację PIT-8AR i informację IFT-1/IFT-1R. Jeśli pobyt ten przekroczy 183 dni Wnioskodawca powinien stosować zasady jak dla osoby mającej miejsce za-

¹⁸ Zgodnie z art. 29 ust. 2 u.p.d.o.f. certyfikat rezydencji warunkuje zastosowanie umowy międzynarodowej, jeżeli wpływa ona na zmniejszenie lub zlikwidowanie obowiązku poboru podatku u źródła. Brak jest natomiast przepisu wskazującego, że ustalenie rezydencji podatkowej z uwzględnieniem norm kolizyjnych zawartych w umowach międzynarodowych oraz zastosowanie art. 29 u.p.d.o.f. (a nie zasad ogólnych) jest warunkowane przedstawieniem przez podatnika certyfikatu rezydencji. Ponadto, jak stanowi art. 41 ust. 9 u.p.d.o.f.: „W przypadku, o którym mowa w ust. 4, płatnik pobiera zryczałtowany podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 29 bez względu na to, czy podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a, jeżeli uzyska od tego podatnika certyfikat rezydencji”. Przepis ten ustanawia zasadę, że przedstawienie certyfikatu rezydencji obliuguje płatnika do rozliczenia podatku na zasadach właściwych dla podatników zagranicznych – niezależnie od znanych płatnikowi elementów stanu faktycznego (dotyczącego okoliczności istotnych dla powstania NOP). Nie wynika jednak z niego zasada, że zastosowanie art. 29 u.p.d.o.f. (lub art. 21 u.p.d.o.p.) wymaga przedstawienia przez podatnika certyfikatu rezydencji. Ten ostatni warunkuje bowiem obniżenie stawki podatkowej (poprzez zastosowanie umowy międzynarodowej) lub inne okoliczności wprost wymienione w przepisach (np. zastosowanie zwolnień określonych w art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.), ale nie samo podleganie podatkowi u źródła.

¹⁹ Pismo dotyczący stanu faktycznego, w którym zleceniobiorcy nie przedstawili certyfikatów rezydencji.

mieszkania w Polsce. W takim przypadku po zakończeniu roku podatkowego płatnik powinien wystawić dwie informacje: IFT-1R za okres pobytu podatnika do 183 dni oraz PIT-11 za okres od momentu, gdy powstał obowiązek poboru zaliczki wg art. 41 ustawy. Równocześnie wskazać należy, że rozliczanie cudzoziemców na zasadach ogólnych (art. 41 ust. 1 ustawy) możliwe jest od dnia spełnienia przesłanek wynikających z art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do dnia ich ustania. Zatem, zasada ta obowiązuje: w stosunku do cudzoziemców, którzy przebywają na terytorium Polski powyżej 183 dni – od dnia następującego po 183 dniu pobytu w danym roku podatkowym (kalendarzowym)²⁰ do końca roku kalendarzowego, za który dokonywane jest rozliczenie podatkowe; od stycznia kolejnego roku podatkowego płatnik ponownie obowiązany jest pobierać od wypłacanego wynagrodzenia 20% zryczałtowany podatek, o którym mowa w art. 29 ust. 1 ustawy, aż do upływu 183 dnia pobytu cudzoziemca w Polsce; w stosunku do cudzoziemców, którzy złożyli oświadczenie o posiadaniu centrum interesów osobistych lub gospodarczych na terytorium Polski zasada będzie obowiązywać od dnia złożenia takiego oświadczenia do dnia uzyskania informacji o zmianie posiadanych danych”.

Zob. też pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.08.2021 r. (0112-KDWL.4011.57.2021.1.TW): „Zatem gdy Zleceniobiorca przedstawi certyfikat rezydencji (niezależnie od długości jego pobytu w Polsce), to taki dochód podlega opodatkowaniu tylko w miejscu zamieszkania – płatnik podatku nie pobierze. Sporządzi jedynie informację IFT-1R, którą przekaże w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym urzędowi skarbowemu w sprawach opodatkowania osób zagranicznych oraz podatnikowi. W przypadku, gdy Zleceniobiorca złoży oświadczenie, że jego centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) mieści się na terytorium Polski, to Wnioskodawca od początku współpracy powinien traktować go jako rezydenta podatkowego Polski dla potrzeb podatkowych, a w związku z tym obliczać zaliczki na podatek dochodowy na zasadach ogólnych, a nie według zryczałtowanej stawki wynoszącej 20%. W świetle przedstawionych regulacji należy zatem wskazać, że od wynagrodzeń wypłacanych przez Wnioskodawcę obywatelom Ukrainy zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia, którzy: złożyli oświadczenia o posiadaniu

²⁰ W starszych pismach inaczej określano okres podlegania opodatkowania na zasadach ogólnych – nakazując ją stosować z mocą wsteczną. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 27.07.2015 r. (IPPB4/4511-595/15-6/JK3) wskazał, że: „Jeżeli jednak podatnik nie przedstawi certyfikatu rezydencji, pobranie przez płatnika podatku na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy w wysokości 20% przychodu powinno być uzależnione od oceny czy podatnik w Polsce przebywa dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Jeżeli zatem podatnik przebywa na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym, to zgodnie z postanowieniami art. 3 ust. 1a ustawy, brak jest podstawy prawnej do zastosowania przez płatnika art. 29 ust. 1 cytowanej ustawy. W tej sytuacji płatnik zobowiązany jest pobrać podatek na zasadach ogólnych. Zasada ta będzie miała zastosowanie «wstecz», tzn. po przekroczeniu okresu 183 dni w roku podatkowym przychody otrzymywane przez osobę pełniącą funkcję prezesa zarządu będą podlegały opodatkowaniu na zasadach ogólnych od początku okresu przebywania na terytorium Polski i pełnienia funkcji prezesa zarządu w danym roku podatkowym”.

ośrodka interesów życiowych w rozumieniu art. 3 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (niezależnie od długości ich pobytu w Polsce) lub złożyli oświadczenia, że przebywają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym Wnioskodawca (płatnik) obowiązany jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy na zasadach ogólnych, o czym stanowi wyżej powołany art. 41 ust. 1 ww. ustawy. Należy zaznaczyć, że rozliczanie cudzoziemców na zasadach ogólnych obowiązywać będzie od dnia spełnienia przesłanek wynikających z art. 3 ust. 1a cytowanej ustawy do dnia ich ustania. Zatem zasada obowiązuje: w stosunku do cudzoziemców, którzy złożyli oświadczenia, że przebywają na terytorium Polski powyżej 183 dni – od dnia następującego po 183 dniu pobytu w danym roku podatkowym (kalendarzowym) do końca roku kalendarzowego, za który dokonywane jest rozliczenie podatkowe; od stycznia kolejnego roku podatkowego płatnik zatem ponownie obowiązany jest pobierać od wypłacanego wynagrodzenia 20% zryczałtowany podatek, o którym mowa w art. 29 ust. 1 omawianej ustawy, aż do upływu 183 dnia pobytu cudzoziemca w Polsce; w stosunku do cudzoziemców, którzy złożyli oświadczenie o posiadaniu centrum interesów osobistych i gospodarczych na terytorium Polski, zasada będzie obowiązywać od dnia złożenia takiego oświadczenia do dnia uzyskania informacji o zmianie posiadanych danych”.

Analogicznie zob. m.in. w pismach Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14.02.2019 r. (0115-KDIT2-1.4011.445.2018.2.MN), z 7.02.2020 r. (0115-KDIT1.4011.85.2019.2.MST) i z 26.05.2020 r. (0113-KDIPT2-3.4011.88.2020.2.MS). Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.08.2021 r. (0112-KDWL.4011.57.2021.1.TW), zawierającą opis różnego rodzaju wariantów rozliczenia zleceniobiorców (z uwagi na podleganie lub brak podlegania w Polsce NOP).

Przepisy podatkowe i praktyka skarbowa nie wskazują zaś jednoznacznie, czy o rygorze opodatkowania (na zasadach ogólnych lub podatkiem u źródła) decyduje status podatnika w momencie wypracowania, czy wypłaty przychodu (zlecenie wykonane przed upływem okresu pobytu, czyli w okresie podlegania OOP, może być wypłacone po uzyskaniu statusu rezydenta). Chociaż w odniesieniu do dochodów ze stosunku pracy w KKM OECD podkreśla się, że prawidłowe opodatkowanie wymaga opodatkowania każdej wypłaty zgodnie ze stanem faktycznym dotyczącym okresu świadczenia pracy; w zakresie omawianego problemu (m.in. umów zlecenia i o dzieło) wydaje się, że przeważająca praktyka podatkowa skupia uwagę na dacie wypłaty świadczenia.

1.4. Personel dyplomatyczny i konsularny

Dla kompletności opisu należy też przywołać treść art. 3 ust. 3 u.p.d.o.f.: „Od podatku dochodowego od dochodu uzyskanego ze źródeł przychodów położonych za granicą wolni są członkowie personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsu-

larnych oraz inne osoby korzystające z przywilejów i immunitetów dyplomatycznych lub konsularnych na podstawie umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych, jak również członkowie ich rodzin pozostający z nimi we wspólnocie domowej, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.

Stosując ww. regulację, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 14.12.2015 r. (IPPB2/4511-892/15-5/MG) wskazał, że: „Z wniosku wynika, że Bank wypłaca lub stawia do dyspozycji odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych prowadzonych na rzecz członków personelu dyplomatycznego/przedstawicieli dyplomatycznych pochodzących z krajów, z którymi Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Sytuację podatkową personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych regulują następujące Konwencje: Wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych sporządzona w Wiedniu dnia 18 kwietnia 1961 r. (...), Wiedeńska o stosunkach konsularnych sporządzona w Wiedniu dnia 24 kwietnia 1963 r. (...). Zgodnie z postanowieniami art. 34 lit. d) ww. Konwencji Wiedeńskiej o stosunkach dyplomatycznych oraz art. 49 lit. d) ww. Konwencji Wiedeńskiej o stosunkach konsularnych przedstawiciele dyplomatyczni, członkowie personelu administracyjnego i technicznego misji, urzędnicy konsularni i pracownicy konsularni oraz członkowie ich rodzin zwolnieni są od wszelkich opłat i podatków, osobistych i rzeczowych, zarówno państwowych, regionalnych, jak komunalnych, z wyjątkiem opłat i podatków dotyczących prywatnego dochodu mającego źródło w państwie przyjmującym oraz podatków dotyczących kapitału zainwestowanego w przedsiębiorstwach handlowych, znajdujących się w państwie przyjmującym. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że przepisy polskiego prawa podatkowego, nie zwalniają z opodatkowania dochodów uzyskanych z tytułu odsetek od rachunków bankowych, otrzymanych przez dyplomatów akredytowanych w Polsce. Zatem, z uwagi na brak możliwości odwołania się do postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania Bank jako podmiot wypłacający lub stawiający do dyspozycji Dyplomatów odsetki od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych prowadzonych jak dla osób prywatnych obowiązany jest do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% zgodnie z dyspozycją przywołanego powyżej art. 41 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”. Zob. też pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.12.2015 r. (IPPB2/4511-892/15-4/MG) dotyczące opodatkowania dyplomatów będących rezydentami państw, z którymi Polska zawarła umowę międzynarodową (warunkując jej zastosowanie przedstawieniem przez dyplomatę certyfikatu rezydencji).

1.5. Ustalanie obowiązku podatkowego podatnika przez płatnika

Powstaje pytanie, czy płatnik (rozliczający podatek u źródła) ma prawo (obowiązek) weryfikować twierdzenie podatnika o położeniu jego rezydencji podatkowej. Jednoznaczna odpowiedź na to pytanie dotyczy tylko przypadku, gdy podatnik (podatnik PIT lub podatnik CIT) deklaruje zagraniczną rezydencję podatkową oraz żąda zastosowania umowy międzynarodowej (ograniczającej lub wyłączającej pobór podatku). W takim przypadku przepisy podatkowe wymagają potwierdzenia oświadczenia certyfikatem rezydencji.

Zgodnie z podstawową regulacją dotyczącą odpowiedzialności płatnika, tj. art. 30 § 1 i 5 o.p.: „§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. (...) § 5. Przepisów § 1–4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

Dodatkowo obowiązek zbadania rzeczywistej rezydencji podatkowej może wynikać z przepisów regulujących tzw. należyta staranność płatnika²¹.

Orzekanie o odpowiedzialności płatnika i podatnika wymaga uwzględnienia każdorazowo okoliczności faktycznych danej sprawy. Podejmując próbę wskazania ogólnych zasad odpowiedzialności, można stwierdzić, co następuje.

Pierwszym przypadkiem jest rozliczanie podatnika PIT deklarującego podleganie NOP. W ocenie autora na pytanie o obowiązek weryfikacji ww. oświadczenia należy udzielić odpowiedzi negatywnej. W przypadku podatnika powołującego się na polską rezydencję podatkową brak jest obowiązku prawnego weryfikowania przez płatnika ww. oświadczenia podatnika (brak jest przepisu nakładającego na płatnika taki obowiązek). Płatnik rozlicza zatem podatnika zgodnie z zasadami ogólnymi – właściwymi dla polskich podatników PIT. W miejsce podatku u źródła pobierana jest zaliczka (jeżeli przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych to przewidują) oraz wysyłane są stosowne deklaracje i informacje podatkowe. Tezę powyższą można uzasadnić nie tylko brakiem przepisu ustanawiającego obowiązek weryfikacji (potwierdzenia), ale także faktem, że płatnik nie dysponuje instrumentami do weryfikacji oświadczenia podatnika, iż posiada on w Polsce ośrodek interesów życiowych lub iż jego pobyt prze-

²¹ Artykuł 26 ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 41 ust. 4aa u.p.d.o.f. W ww. przypadkach należyta staranność ma na celu wykazanie, że formalnie zadeklarowana (i potwierdzona certyfikatem rezydencji) zagraniczna rezydencja podatkowa odpowiada stanowi faktycznemu. Pojęcie należytej staranności (w przypadku braku jej dochowania) może modyfikować (zwiększać) zakres odpowiedzialności płatnika wynikający z art. 30 o.p.

kroczył 183 dni w roku podatkowym. W szczególności przesłanki definiujące ośrodek interesów życiowych mają charakter osobisty. Podlegają one weryfikacji w postępowaniu podatkowym. Podatnik nie ma jednak obowiązku udzielania tego rodzaju informacji kontrahentom. Stąd autor stawia tezę, że podatnik oświadczający płatnikowi, iż podlega w Polsce NOP, rozliczany jest według zasad właściwych dla polskich podatników. Jest to teza aprobowana w praktyce skarbowej.

Kolejny przypadek ma miejsce, gdy podatnik PIT deklaruje płatnikowi (oświadcza, nie przekazując jednak certyfikatu rezydencji), że podlega on w Polsce OOP. Powstaje pytanie, czy płatnik (rozliczający podatek u źródła) ma w takim przypadku prawo (obowiązek) weryfikować twierdzenie podatnika (osoby fizycznej), że jest on zagranicznym rezydentem podatkowym – który nie wnosi jednak o zastosowanie umowy międzynarodowej (gdyż jest rezydentem państwa, z którym Polska nie zawarła umowy, albo nie przedstawi certyfikatu rezydencji pozwalającego ją zastosować). Uznanie podatnika za zagranicznego rezydenta podatkowego skutkowałoby więc jedynie zmianą rygoru opodatkowania (zamiast zasad ogólnych – podatkiem u źródła zgodnie z art. 29 u.p.d.o.f.). W ocenie autora również w tym przypadku należy uznać brak obowiązku prawnego oraz – w licznych przypadkach – faktycznej możliwości weryfikowania przez płatnika istnienia OOP podatnika. Odwołanie się do praktyki skarbowej obrazuje jednak bardziej skomplikowaną procedurę rozliczania podatku²². Należy liczyć się z ryzykiem uznania przez organ podatkowy, że nieprzedstawienie przez podatnika certyfikatu rezydencji skutkuje ustaleniem obowiązku podatkowego jedynie na gruncie prawa polskiego. Oznaczałoby to, że płatnik dysponujący wiedzą, że pobyt podatnika przekroczył 183 dni w Polsce w roku kalendarzowym, jest obowiązany (do końca tego roku) rozliczać podatnika na zasadach właściwych dla podatnika polskiego – nawet jeżeli oświadczy on, że za granicą posiada ośrodek interesów życiowych (co jest przesłanką przeważającą zgodnie z umową międzynarodową). Autor nie zgadza się z tym poglądem – nawet w przypadku, gdy płatnik posiada wiedzę, że podatnik przebywa w Polsce przez okres dłuższy niż 183 dni w roku podatkowym (np. z ewidencji dni wykonywania usługi przez zagranicznego zleceniobiorcę)²³. Jak wynika z poniżej opisanych, zawartych w umowach międzynarodowych, norm kolizyjnych stosowanych w stosunku do podatników o podwójnej rezydencji – przesłanka ośrodka interesów życiowych przeważa nad przesłanką pobytową (zastosowanie art. 4a u.p.d.o.f. nakazującego ustalać rezydencję podatkową z uwzględnieniem norm kolizyjnych umowy międzynarodowej nie jest zaś uzależnione od przedstawienia certyfikatu rezydencji). Podatnik może więc oświadczyć, że chociaż jego pobyt w Polsce przekracza okres podany w art. 3 u.p.d.o.f. – z racji położenia za granicą ośrodka interesów życiowych nie jest polskim rezydentem. Płatnik powinien rozliczać dochody podatkiem u źródła (ryczałtowym), jednak bez ewentualnego za-

²² Zob. rozdział I, podrozdział „1.3. Określanie obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego”.

²³ Wadliwość prawną takiego poglądu ma miejsce, jeżeli podatnik jest rezydentem kraju, z którym RP zawarła umowę podatkową.

stosowania postanowień umowy międzynarodowej zmniejszających (wyłączających) opodatkowanie w Polsce.

W ocenie autora jedynie w przypadku gdy podatnik nie może się powołać na umowę międzynarodową (oświadczenie o położeniu rezydencji dotyczy państwa, z którym Polska nie zawarła umowy międzynarodowej), a płatnik dysponuje wiedzą o przekroczeniu przez podatnika okresu pobytu w Polsce skutkującego podleganiem NOP, należy przyjąć, że płatnik jest „związany” tym faktem i rozlicza podatnika zgodnie z zasadami dotyczącymi polskich podatników PIT. W tym przypadku powstanie NOP wynika z przesłanki obiektywnej – płatnik posiada zatem wiedzę „pewną” co do rezydencji podatkowej podatnika.

W przypadku gdy ustalenie rezydencji podatkowej podatnika następuje na podstawie jego oświadczenia, powstaje pytanie o obowiązek weryfikacji treści tej deklaracji (jej zgodności ze stanem faktycznym przez płatnika).

Co do zasady, organy podatkowe przyjmują możliwość opierania się przez płatnika na oświadczeniu podatnika (co do posiadania w Polsce ośrodka interesów życiowych lub długości pobytu). Jest to uzasadnione brakiem praktycznych możliwości weryfikacji wielu przesłanek kluczowych dla określenia położenia rezydencji podatkowej. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.01.2019 r. (0113-KDIPT2-2.4011.573.2018.1.AKR) wskazano, że: „płatnik dokonuje poboru zaliczki na podatek (uwzględniając zasadę ograniczonego lub nieograniczonego obowiązku podatkowego) opierając się jedynie na posiadanych przez siebie informacjach oraz tych przedstawionych przez podatnika. Płatnik na etapie poboru zaliczki na podatek nie jest zatem obowiązany do ustalania faktycznych dni pobytu podatnika na terytorium Polski, jeżeli informacji takich nie posiada. A zatem w każdym indywidualnym przypadku Wnioskodawca działając w dobrej wierze, na podstawie informacji, które są Mu dostępne, powinien ocenić czy pobyt danej osoby przekroczył 183 dni w roku podatkowym”. Akceptację dla posługiwania się przez płatników oświadczeniami podatników zawierają również interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 21.12.2018 r. (0115-KDIT2-1.4011.386.2018.2.MST), z 14.02.2019 r. (0115-KDIT2-1.4011.445.2018.2.MN), z 2.01.2018 r. (0112-KDIL3-1.4011.329.2017.1.AN), z 26.02.2020 r. (0112-KDIL2-1.4011.126.2019.2.MKA), z 26.05.2020 r. (0113-KDIPT2-3.4011.88.2020.2.MS²⁴), z 5.07.2021 r. (0115-KDWT.4011.142.2021.1.DS). Analogicznie w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24.03.2020 r. (0115-KDIT1.4011.159.2019.1.MT), w której podkreślono, że niedopuszczalne są działania płatnika „nakierunkowujące” podatników na złożenie oświadczeń o określonej treści. Zob. też pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18.08.2021 r. (0112-KDWL.4011.57.2021.1.TW): „w sto-

²⁴ W piśmie tym potwierdzono między innymi, że w przypadku oświadczenia przez cudzoziemca, że podlega on w Polsce NOP, płatnik nie może żądać potwierdzenia tej okoliczności polskim certyfikatem rezydencji.

sunku do cudzoziemców, którzy złożyli oświadczenie o posiadaniu centrum interesów osobistych i gospodarczych na terytorium Polski, zasada będzie obowiązywać od dnia złożenia takiego oświadczenia do dnia uzyskania informacji o zmianie posiadanych danych; w sytuacji bowiem wypłaty wynagrodzenia w kolejnym roku podatkowym (kalendarzowym) płatnik może posłużyć się jedynie informacjami, które są w jego posiadaniu, i na ich podstawie nadal pobierać zaliczki na podatek dochodowy na zasadach ogólnych; informacje takie płatnik ocenia w każdym przypadku indywidualnie, działając w dobrej wierze i wyłącznie na podstawie dostępnych mu danych; równocześnie brak jest podstaw prawnych potwierdzających konieczność uzyskiwania stosownych oświadczeń od cudzoziemców w każdym kolejnych latach podatkowych. Podkreślenia wymaga, że w momencie wypłaty wynagrodzenia płatnik może posłużyć się jedynie faktycznymi informacjami, które są w jego posiadaniu (posiadanie ośrodka interesów życiowych przez zleceniobiorcę, czy potwierdzony fakt przebywania na terytorium Polski powyżej 183 dni) i na ich podstawie pobierać zaliczki na podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Informacje takie płatnik ocenia w każdym przypadku indywidualnie, działając w dobrej wierze i wyłącznie na podstawie dostępnych mu danych²⁵. Konsekwencję w stosowaniu prawa potwierdza również interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5.10.2022 r. (0113-KDIPT2-3.4011.517.2022.3.KK).

W przypadku transakcji z osobą prawną – formalnie – na ww. pytania o obowiązek weryfikacji oświadczeń podatnika należy udzielić analogicznych odpowiedzi.

Płatnik dysponuje wiedzą „pewną” jedynie w zakresie położenia siedziby podatnika (jeżeli wynika z ustawy lub rejestru). W takim przypadku można uznać, że dokonanie rozliczenia właściwego dla polskich podatników CIT (tj. niezastosowanie art. 21 u.p.d.o.f., co oznacza brak poboru podatku u źródła) jest działaniem prawidłowym.

Możliwa jest sytuacja, że podatnik zarejestrowany w Polsce (mający w Polsce siedzibę) z racji położenia zarządu za granicą uznany zostanie za rezydenta zagranicznego (w razie zastosowania norm kolizyjnych umowy międzynarodowej – taka kwalifikacja będzie miała również miejsce w Polsce). W ocenie autora, jeżeli polski płatnik zawiera umowę z podmiotem utworzonym i zarejestrowanym w Polsce i brak jest jakichkolwiek przesłanek do stwierdzenia przez płatnika, że jego kontrahent posiada zarząd za granicą (a zatem – po zastosowaniu norm kolizyjnych – podlega w Polsce OOP), dodatkowe weryfikowanie przez płatnika, czy jego kontrahent jest polskim podatnikiem CIT, byłoby wymogiem wykraczającym poza ramy należytej staranności płatnika wynikającej z art. 30 o.p.

Wątpliwość dotyczy zaś przypadku, gdy podatnik utworzony i zarejestrowany za granicą informuje polskiego (potencjalnego) płatnika, że posiada w Polsce zarząd (i z tego tytułu podlega NOP)²⁵. Ponownie należy stwierdzić, że polski płatnik nie ma możliwości praw-

²⁵ Co wyłączałoby obowiązek poboru podatku u źródła.

nych ani faktycznych, aby ustalić, czy podatnik utworzony i zarejestrowany za granicą posiada w Polsce zarząd. Odnośnie do podatników CIT – z wyjątkiem opodatkowania dochodów z udziału w zyskach osób prawnych, gdzie podatek ryczałtowy jest pobierany również w stosunkach krajowych – w razie uznania, że kontrahent utworzony za granicą podlega w Polsce NOP, obowiązek poboru podatku u źródła nie jest zastępowany obowiązkiem wykonania obowiązków płatniczych na zasadach ogólnych (w przypadku podatników PIT analogiczna sytuacja miałyby miejsce w przypadku osób uzyskujących przychody z działalności gospodarczej). W tym przypadku oparcie rozliczeń wyłącznie na oświadczeniu podatnika o podleganiu w Polsce NOP byłoby mechanizmem uchylania się od opodatkowania przez zagraniczne jednostki²⁶.

Ogólna zasada odpowiedzialności płatnika (art. 30 o.p.) zakłada jej wyłączenie, jeżeli naruszenie prawa nastąpiło z winy podatnika. W ww. przypadku stwierdzenie o wyłączeniu winy (odpowiedzialności) płatnika w razie posiadania samego oświadczenia zagranicznej (z racji miejsca utworzenia) jednostki, że z racji posiadania w Polsce zarządu podlega NOP, wydaje się ryzykowne. Chociaż jest to teza niekonsekwentna w stosunku do rozliczeń podatników PIT, w ocenie autora dla zachowania bezpieczeństwa prawnego płatnika w ww. przypadku należy zalecić działanie „ponadnormatywne”. Polegałoby ono na potwierdzeniu przez kontrahenta podlegania NOP polskim certyfikatem rezydencji (art. 306l o.p.).

Jak stanowi art. 4a u.p.d.o.f.: „Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska”. Znaczenie przytoczonego przepisu rodzi kontrowersje prawne. Umowy międzynarodowe nie definiują pojęcia NOP (OOP) ani miejsca zamieszkania. Mechanizm stosowania umów międzynarodowych jest nawet odwrotny: to definicja NOP zawarta w wewnętrznym prawie podatkowym tworzy miejsce zamieszkania w rozumieniu umowy międzynarodowej. Artykuł 4a u.p.d.o.f. jest więc obciążony błędem *circulus in definiendo*. Ponieważ stanowi on część polskiego systemu prawnego, niezbędne jest jednak zastosowanie wykładni skutkującej nadaniem temu przepisowi znaczenia prawnego. W praktyce podatkowej art. 4a u.p.d.o.f. stosowany jest przede wszystkim w przypadku podatnika o podwójnej rezydencji podatkowej. Umowy międzynarodowe zawierają mechanizmy (tzw. normy kolizyjne – zob. opis poniżej) pozwalające na wskazanie jednego państwa uważanego za państwo miejsca zamieszkania w rozumieniu umowy międzynarodowej. Po zastosowaniu art. 4a u.p.d.o.f. byłoby to również jedyne państwo, w którym podatnik podlega NOP. Artykuł 4a u.p.d.o.f. powoduje zatem uzależnienie podlegania NOP/OOP (a w konsekwencji podatkowi u źródła) również od postanowień umowy międzynarodowej.

²⁶ W obecnym stanie prawnym ograniczonym przez wymóg dochowania przez płatnika należytej staranności.

Zastosowanie art. 4a u.p.d.o.f. do art. 3 ust. 2a i 2b u.p.d.o.f. (definiujących, poniżej opisany, OOP) oznaczałoby zaś, że w przypadkach gdy umowa międzynarodowa określa w stosunku do danego rodzaju dochodu, które państwo uznaje się za państwo uzyskania tego dochodu (państwo źródła), definicja ta ma zastosowanie również dla określenia na gruncie prawa polskiego, czy dany dochód został uzyskany w Polsce²⁷.

W przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest analogicznych regulacji. Również w tym przypadku przypisywany umowom międzynarodowym charakter *lex specialis* powoduje, że ustalenie na gruncie tych regulacji siedziby (podatkowej) osoby prawnej wywołuje skutek w postaci nadania podatnikowi statusu rezydenta lub nierezydenta (a w konsekwencji brak poddania lub poddanie go opodatkowaniu podatkiem u źródła).

1.6. Nieograniczony obowiązek podatkowy a zakres podmiotowy umów międzynarodowych (normy kolizyjne)

Umowy międzynarodowe, określając swój zakres podmiotowy, stanowią, że dana umowa ma zastosowanie w stosunku do osób, „które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub obu Umawiających się Państwach”. Umowy międzynarodowe nie definiują natomiast pojęcia miejsca zamieszkania i siedziby. W tym zakresie zawierają one zbieżne postanowienia. Na przykład art. 4 umowy z Czechami stanowi, że:

„1. W rozumieniu niniejszej Umowy, określenie «osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie» oznacza każdą osobę, która według ustawodawstwa tego Państwa podlega tam opodatkowaniu ze względu na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, miejsce faktycznego zarządu, miejsce utworzenia albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również to Państwo oraz jego jednostkę terytorialną lub organy władz lokalnych. Jednakże, określenie to nie obejmuje żadnej osoby, która podlega opodatkowaniu w tym Państwie tylko ze względu na dochód, jaki osiąga ze źródeł położonych w tym Państwie.

2. Jeżeli, stosownie do postanowień ustępu 1, osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu Umawiających się Państwach, wówczas jej status określa się według następujących zasad:

- a) uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu Państwach, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym

²⁷ Takie zastosowanie art. 4a u.p.d.o.f. rodzi kontrowersje. Ten sam rodzaj dochodu w różnych umowach międzynarodowych może podlegać różnym zapisom (w tym w różny sposób definiujących miejsce jego uzyskania). Skutkowałoby to koniecznością uznania, że samo pojęcie OOP nie ma w prawie polskim stałej definicji, ale może się różnić, gdyż jest zależne od postanowień właściwej w danej sprawie umowy międzynarodowej.

- Państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);
- b) jeżeli nie jest możliwe ustalenie, w którym Państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych albo nie ma ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z Państw, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Państwie, w którym zazwyczaj przebywa;
 - c) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obu Państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania tylko w tym Państwie, którego jest obywatelem;
 - d) jeżeli osoba jest obywatelem obu Państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, właściwe organy Umawiających się Państw rozstrzygną sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.
3. Jeżeli stosownie do postanowień ustępu 1, osoba nie będąca osobą fizyczną ma siedzibę w obu Umawiających się Państwach, wówczas uważa się ją za mającą siedzibę tylko w tym Państwie, na terytorium którego znajduje się miejsce jej faktycznego zarządu²⁸.

Umowa międzynarodowa nie definiuje miejsca zamieszkania ani siedziby. Zawarte w ust. 1 rozumowanie polega na następującym założeniu: jeżeli podatnik podlega NOP w danym państwie (stronie umowy międzynarodowej) zgodnie z jego prawem wewnętrznym, posiada on w tym państwie miejsce zamieszkania (siedzibę) również w rozumieniu tej umowy międzynarodowej. Natomiast sam fakt podlegania w danym państwie OOP nie oznacza, że podatnik posiada w tym państwie miejsce zamieszkania (siedzibę) w rozumieniu danej umowy międzynarodowej.

Ponieważ przepisy prawa wewnętrznego państw-stron umowy mogą zawierać różne kryteria definiujące NOP, podatnik może posiadać rezydencję w obu państwach. Tak zwane normy kolizyjne zawarte w ust. 2 (osoby fizyczne) i 3 (osoby prawne)²⁹ pozwalają na ustalenie jednego państwa miejsca zamieszkania (siedziby) w rozumieniu danej umowy międzynarodowej³⁰.

Opisując zasady stosowania norm kolizyjnych, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 23.01.2019 r. (0113-KDIPT2-2.4011.569.2018.2.SR) wskazał, że: „posiadanie stałego ogniska domowego oznacza, że osoba fizyczna urządziła je i zastrzegła dla swojego trwałego użytkowania, w przeciwieństwie do przebywania w konkretnym miejscu, ale w takich warunkach, z których wynika, że dany pobyt jest zamierzony na krótki czas. Zgodnie z Komentarzem, istotnym czynnikiem jest trwałość zamieszka-

²⁸ Zmiana tego przepisu w Konwencji modelowej OECD (zob. nowy KKM OECD) nie wpływa na treść zawartych przez Polskę umów międzynarodowych.

²⁹ Zacytowane powyżej ust. 2 i 3 art. 4 umowy z Czechami odpowiadają regulacjom innych umów międzynarodowych.

³⁰ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25.05.2018 r. (II FSK 1279/16) wskazał mechanizm stosowania norm kolizyjnych polegający na pomijaniu przesłanek zogniskowanych w obu państwach i „przechodzeniu” do kolejnych kryteriów ustalenia jednego państwa rezydencji podatkowej.

nia, dbałość o ognisko domowe, co należy rozumieć, że osoba zainteresowana czyni wszystko, co jest niezbędne, aby mieć to mieszkanie do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły, a nie od czasu do czasu, na pobyt, który z różnych względów może mieć charakter krótkotrwały. Jeżeli osoba fizyczna posiada ognisko domowe w obu Umawiających się państwach, wówczas pierwszeństwo ma państwo, z którym osobiste i ekonomiczne powiązania danej osoby są ściślejsze. Przez takie powiązania, Komentarz nakazuje rozumieć ośrodek interesów życiowych, przy ustalaniu którego należy wziąć pod uwagę stosunki rodzinne i towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczną, kulturalną i wszelką inną, miejsce działalności gospodarczej i miejsce, z którego zarządza swoim mieniem. Wszystkie te okoliczności należy rozważyć w całości, uwzględniając indywidualne postępowanie danej osoby. Jeśli miejsca zamieszkania nie można ustalić na podstawie tego kryterium, należy ustalić je biorąc pod uwagę przede wszystkim miejsce, w którym osoba fizyczna zwykle przebywa, a następnie obywatelstwo danej osoby”. Jest to konsekwentnie prezentowany sposób wykładni; zob. też pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9.04.2015 r. (IPTPB1/4511-9/15-5/MR) oraz pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27.02.2015 r. (IPPB4/415-936/14-4/JK).

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 24.06.2013 r. (ILPB1/415-373/13-2/AP) uznał w podobny sposób, że: „Pierwsze kryterium określone w ust. 2 art. 4 umowy dotyczy posiadania przez daną osobę stałego miejsca zamieszkania. «Stale miejsce zamieszkania» znajduje się tam, gdzie osoba ta posiada stałe ognisko domowe. Ognisko to musi być trwałe, czyli takie, które osoba urządziła z zamiarem trwałego użytkowania. Ognisko domowe to zwykle dom lub apartament będący własnością lub wynajęty przez zainteresowanego, wynajęty pokój umeblowany. Istotnym czynnikiem jest trwałość zamieszkania, dbałość o ognisko domowe, a oznacza to, że osoba zainteresowana czyni wszystko, co jest niezbędne, aby mieć to mieszkanie do własnej dyspozycji w każdym czasie, w sposób ciągły, a nie od czasu do czasu, na pobyt, który z różnych powodów może mieć krótkotrwały charakter, tymczasowy. (...) Jeżeli osoba ma stałe ognisko domowe w obydwu umawiających się państwach, to fakt zwykłego przebywania raczej w jednym niż w drugim państwie stanowi okoliczność, która w razie wątpliwości, gdzie znajduje się ośrodek spraw życiowych tej osoby, przechyla szalę na stronę państwa, w którym przebywa ona najczęściej. W tym celu należy brać pod uwagę pobyty osoby nie tylko w miejscu stałego ogniska domowego położonego w tym państwie, lecz również we wszystkich innych miejscach na obszarze danego państwa. W tej sytuacji przewagę daje się temu umawiającemu się państwu, w którym osoba fizyczna zazwyczaj przebywa. Wskazany przepis nie precyzuje, w ciągu jakiego okresu należy dokonywać porównań. Porównanie musi jednak obejmować dostatecznie długi okres, aby określić charakter pobytu w każdym z dwóch państw i ustalić przerwy między pobytami”. Również ten rodzaj wyjaśnień jest konsekwentnie powielany w praktyce skarbowej; zob. np. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.12.2018 r. (0114-KDIP3-3.4011.495.2018.2.JM).

W przypadku faktycznego podziału ośrodka interesów życiowych pomiędzy dwa państwa niezbędne może okazać się arytmetyczne porównanie długości pobytu w każdym z nich³¹. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w powołanej już interpretacji z 27.02.2015 r. (IPPB4/415-936/14-4/JK) przedstawił pogląd, że: „Po dokonaniu analizy stopnia powiązań osobistych i gospodarczych Wnioskodawcy, należy stwierdzić, że nie można określić państwa, w którym w okresie od 28 lutego 2011 r. do 23 listopada 2016 r. znajduje się/będzie się znajdował Jego ośrodek interesów życiowych. W Niemczech Wnioskodawca pracuje, uzyskuje dochody i posiada dzieci z pierwszego małżeństwa, a jednocześnie w Polsce również pracuje, uzyskuje dochody i mieszka Jego żona. Wnioskodawca wskazał, że większość czasu przebywa w Polsce (więcej niż 183 dni w roku). Zastosowanie zatem znajdzie przepis art. 4 ust. 2 lit. b umowy, który pierwszeństwo opodatkowania przyznaje państwu, w którym osoba fizyczna zazwyczaj przebywa. Wnioskodawca wskazał, że w okresie od 28 lutego 2011 r. do 23 listopada 2016 r. będzie zwykle przebywał w Polsce”.

W przypadku podatników CIT o podwójnej rezydencji podatkowej prawo do objęcia podatnika nieograniczonym obowiązkiem podatkowym przysługuje państwu faktycznego zarządu podatnika. Istotne jest zatem określenie, w którym z państw wykonywane są kluczowe (przeważające) dla funkcjonowania podmiotu funkcje zarządcze³².

Polskie prawo podatkowe przewiduje powstanie NOP w razie spełnienia przynajmniej jednej z dwóch przesłanek:

- odnośnie do podatników CIT – siedziby lub zarządu w Polsce,
- odnośnie do podatników PIT – ośrodka interesów życiowych lub pobytu w Polsce.

Z powołanych regulacji umów międzynarodowych wynika, że w razie kolizji dwóch NOP w przypadku podatników CIT „silniejszą” przesłanką jest przesłanka zarządu (a nie zarejestrowanej siedziby), a w przypadku podatników PIT – przesłanka ośrodka interesów życiowych (a nie pobytu).

1.7. Ograniczony obowiązek podatkowy

Podatnicy posiadający w Polsce rezydencję podatkową podlegają obowiązkowi podatkowemu od wszystkich swoich dochodów – bez względu na miejsce ich uzyskiwania. Podmioty te nie podlegają natomiast podatkowi u źródła (adresowanemu do podmio-

³¹ Zob. zmianę w nowym KKM OECD odnośnie do ww. przesłanki (art. 4 pkt 19–19.1) kładącą nacisk na ocenę, czy pobyt w danym kraju ma charakter „przejściowy”. Trudno jest ocenić, jak zmiana ta wpłynie na praktyczne stosowanie drugiej z norm kolizyjnych.

³² Zob. zmianę w nowym KKM OECD odnośnie do procedury stosowania norm kolizyjnych w przypadku podatników CIT. Ponownie, zdaniem autora, prymat należy nadać treści zawartych przez Polskę umów międzynarodowych w zakresie stosowania normy kolizyjnej.

tów zagranicznych). Nieograniczony obowiązek podatkowy jest jednak kluczowy dla zdefiniowania drugiego rodzaju obowiązku podatkowego w podatkach dochodowych – ograniczonego obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.: „Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Jak stanowi zaś art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.: „Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy)”.

Podatnik podlegający w Polsce OOP (co oznacza m.in. podleganie rozliczeniu podatkiem u źródła) podlega temu obowiązkowi tylko od dochodów osiągniętych na terytorium Polski. Jeżeli dochód zagranicznego podatnika jest osiągnięty za granicą, nie podlega on OOP, a zatem nie wywołuje on żadnych skutków na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to, że w stosunku do takiego dochodu bezprzedmiotowa jest analiza przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulujących podatek u źródła (ustalenie, czy dochód przedmiotowo mieści się w tym rygorze opodatkowania), umowę międzynarodową (wskazującą państwo, w którym dochód może być opodatkowany) oraz posiadanie certyfikatu rezydencji (warunkującego zastosowanie umowy międzynarodowej). Niepodleganie dochodu zagranicznego podatnika obowiązkowi podatkowemu oznacza, że na gruncie prawa podatkowego dochód ten może być uznany, używając określenia potocznego, za nieistniejący.

Niezbędne jest zatem określenie kryteriów podlegania dochodu OOP. W tym zakresie z dniem 1.01.2017 r. nastąpiła zmiana stanu prawnego.

1.7.1. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny do 31.12.2016 r. (wzmianka)

Artykuł 3 u.p.d.o.p. i art. 3 u.p.d.o.f. posługują się pojęciem dochodu „osiągniętego” na terytorium Polski. Słowo „osiągać” nie posiada swojej legalnej definicji. Artykuł 3 ust. 2b u.p.d.o.f. do 31.12.2016 r. stanowił jedynie, że: „Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości”.

Artykuł 3 ust. 2 u.p.d.o.p. zawierał zaś jedynie stwierdzenie, że: „Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Przepis ten nie określał, nawet przykładowo, przypadków osiągnięcia przychodu na terytorium Polski.

Wyżej wymienione przykłady (zawarte w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) miały charakter w dużej mierze oczywisty, nie służyły więc praktycznemu wyjaśnieniu wątpliwości związanych z opodatkowaniem dochodów podatkiem u źródła. Dodatkowo zawarcie jedynie odnośnie do dwóch pierwszych kategorii dochodów zapisu o nieistotności miejsca wypłaty wynagrodzenia rodziło chaos definicyjny (w rzeczywistości w przypadku wszystkich źródeł przychodów nie jest istotne samo miejsce zapłaty świadczenia/wynagrodzenia).

Zastosowanie definicji językowej słowa „osiągać” („osiągnięty”) zwykle skutkuje odniesieniem się do tożsamesgo słowa „uzyskiwać”. Niezbędne było zatem dokonanie wykładni przepisu uwzględniającej cel regulacji (przypisanie dochodu do terytorium Polski). W praktyce podatkowej dotyczącej podatku u źródła wypracowane zostały trzy teorie definiowania OOP.

Pierwsza zasada alokacji dochodu oparta była na kryterium miejsca świadczenia (tj. miejsca/państwa, w którym podatnik wykonał czynności zmierzające do uzyskania dochodu)³³. Druga zasada oparta była na przesłance efektu (miejsca wykorzystania) świadczenia³⁴. Trzecia z linii interpretacyjnych wskazywała, iż o dochodzie uzyskanym na terytorium Polski należy mówić, jeżeli podmiotem wypłacającym świadczenie jest polski rezydent podatkowy.

Odnosnie do stanu prawnego obowiązującego do dnia 31.12.2016 r. kierunek orzecznictwa ukształtował wyrok siedmiu sędziów NSA z 15.05.2017 r. (II FSK 3587/14), uznający słuszność trzeciej linii interpretacyjnej³⁵.

³³ Zob. tezy zawarte m.in. w wyrokach NSA: z 2.06.2011 r. (II FSK 138/10), z 23.04.2010 r. (II FSK 2144/08), z 7.07.2016 r. (II FSK 254/16) oraz z 8.12.2015 r. (II FSK 2520/13).

³⁴ Zob. np. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 7.04.2011 r. (III SA/Wa 2045/10) oraz wyrok NSA z 4.07.2013 r. (II FSK 2200/11).

³⁵ Zob. też wyrok NSA z 12.09.2017 r. (II FSK 3276/16).

1.7.2. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny od 1.01.2017 r.

Z dniem 1.01.2017 r. w art. 3 u.p.d.o.p. dodano ust. 3. Przepis ten w pkt 5 stanowi, że: „Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z: (...) 5) 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”.

Ustęp 5 tego przepisu brzmi zaś: „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”.

Analogiczne regulacje wprowadzono w odniesieniu do podatników PIT (art. 3 ust. 2b pkt 7 i ust. 2d u.p.d.o.f.)³⁶.

³⁶ W przypadku podatników PIT wątpliwości interpretacyjne tworzy art. 3 ust. 2b pkt 2 u.p.d.o.f., stanowiący, że: „Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2a, uważa się w szczególności dochody (przychody) z: działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia”. Artykuł 3 ust. 2d u.p.d.o.f. określa, że: „Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 2b pkt 7, uważa się przychody wymienione w art. 29 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 2b pkt 1–6”. Pierwszy sposób wykładni oznacza uznanie priorytetu art. 3 ust. 2b pkt 2. W wyniku tego w stosunku do przychodów z działalności wykonywanej osobiście wyłączone byłoby stosowanie przesłanki wynikającej z art. 3 ust. 2b pkt 7 (objęcia przychodu ograniczonym obowiązkiem podatkowym z tytułu wypłaty świadczenia przez polskiego płatnika). Pierwszy sposób wykładni oznaczałby, że dochody z działalności wykonywanej osobiście poza granicami Polski pozostawałyby poza zakresem obowiązku podatkowego ustawy (nie podlegałyby m.in. podatkowi u źródła). Nie jest to jednak teza bezsporna, gdyż możliwy jest również drugi sposób wykładni. Zgodnie z nim intencją ustawodawcy byłoby objęcie całości dochodów opodatkowanych podatkiem u źródła zasadą wynikającą z art. 3 ust. 2b pkt 7. Artykuł 3 ust. 2b pkt 2 mógłby zaś zostać uznany za potwierdzający zasadę, że w przypadku działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na miejsce uzyskania dochodu nie ma wpływu miejsce wypłaty wynagrodzenia. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 24.11.2017 r. (0114-KDIP3-3.4011.427.2017.1.JM) zastosował szerokie rozumienie zakresu OOP (drugi sposób wykładni), obejmując nim również umowy cywilnoprawne osób nieprowadzących działalności gospodarczej wykonywane przez podatników zagranicznych za granicą: „wynagrodzenie wypłacane osobom zagranicznym nie prowadzącym działalności gospodarczej, przez polskiego płatnika za wykonanie usług fizycznie poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dochodem, którego źródło znajduje się w Polsce, albowiem występuje gospodarczy związek tego dochodu z terytorium Polski. Dochód ten został zatem osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Podobnie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w pismach: z 30.10.2018 r. (0113-KDIPT2-2.4011.449.2018.1.AKU), z 30.12.2020 r. (0114-KDIP3-2.4011.695.2020.1.JK2), z 29.12.2020 r. (0115-KDIT1.4011.727.2020.1.MT), z 2.04.2021 r. (0112-KDIL2-1.4011.61.2021.1.KF), z 21.05.2021 r. (0113-KDIPT2-2.4011.200.2021.2.MP), z 10.06.2022 r. (0112-KDIL2-1.4011.290.2022.2.KF).

Powołane regulacje ustanawiają zasadę, zgodnie z którą o uzyskaniu przychodu (podlegającego opodatkowaniu podatkiem u źródła) przez zagranicznego podatnika decyduje rezydencja podatkowa nabywcy usługi (prawa). Jeżeli nabywcą jest polski rezydent podatkowy, zagraniczny podatnik uzyskuje dochód w Polsce, niezależnie od pozostałych okoliczności (przedmiotu świadczenia, miejsca wykonania umowy i in.).

Wymienione przepisy odnoszą się jedynie do dochodów wymienionych w art. 21 i 22 u.p.d.o.p. oraz art. 29 u.p.d.o.f. W zakresie problematyki podatku u źródła skutkują one jednak objęciem całości wypłat dokonywanych przez polskich płatników zasadą podlegania opodatkowaniu w Polsce. Chociaż wprowadzenie do ustaw omówionych przepisów zakończyło stan rozbieżności interpretacyjnych, nie zasługują one na aprobatę. Nowy stan prawny ma charakter profiskalny i jest sprzeczny z zasadą racjonalnego przypisywania dochodów zagranicznych podatników do terytorium Polski³⁷.

Powołane powyżej przepisy określające w stosunku do przychodów opodatkowanych podatkiem u źródła zasadę obejmowania ich OOP – chociaż stanowią w pierwszej części przepisu o („dochodach (przychodach) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”) – ustanawiają definicję „abstrakcyjną” (samoistną). Określenie miejsca osiągnięcia (uzyskania) dochodu (przychodu) nie jest rozumiane poprzez znaczenie słów „osiągnąć”, „uzyskać”, ale poprzez zastosowanie zasady uzależnienia miejsca uzyskania dochodu (przychodu) od położenia rezydencji podatkowej nabywcy świadczenia. Dla miejsca uzyskania dochodu (przychodu) bez znaczenia pozostają: wskazanie miejsca wykonania umowy w rozumieniu prawa cywilnego, miejsce zapłaty oraz miejsce powstania obowiązku podatkowego w rozumieniu podatku VAT. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 7.07.2022 r. (0111-KDIB1-2.4010.6.2022.2.DP) wskazał – zgodnie z literą prawa – że: „wynajem statku wraz z załogą od przedsiębiorcy zagranicznego pochodzące ze środków (majątku) Wnioskodawcy, będzie także stanowiło element kalkulacji podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym Wnioskodawcy w Polsce (a nie za granicą) jako koszt uzyskania przychodów (Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w Polsce), a zatem należy uznać, że należność za czarter statku wraz z załogą pochodzi z terytorium Polski. Powołany przepis art. 3 ust. 2 ustawy o CIT wprowadzający instytucję ograniczonego obowiązku podatkowego, odwołuje się do «miejsca osiągnięcia dochodu», a nie «miejsca wykonywania usługi». Łączna subsumcja art. 3 ust. 2 oraz 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wskazuje jednoznacznie, iż zryczałtowanym podatkiem dochodowym «u źródła» mogą zostać objęte m.in. przychody z tytułu należności za wynajem statku wraz z załogą w przypadku, gdy należności te powstały na terytorium Polski (zdefiniowanym w art. 4 ustawy o CIT)”.

³⁷ Zob. np. wyrok NSA z 8.12.2015 r. (II FSK 2520/13), w którym – również po odwołaniu się do piśmiennictwa OECD – krytycznie oceniono oparcie zasady terytorialności dochodu na przesłance rezydencji nabywcy świadczenia.

Wprowadzona nowelizacja oznacza, że dorobek doktryny i orzecznictwa powstały na gruncie poprzedniego stanu prawnego utracił aktualność (nie może być wykorzystany w procesie interpretowania nowej definicji OOP). W szczególności tracą aktualność dwie pierwsze teorie obejmowania OOP przychodów uzyskiwanych przez zagranicznych podatników (oraz argumenty na ich uzasadnienie). Podatnicy i płatnicy w stosunku do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1.01.2017 r. nie mogą się powoływać na korzystne rozstrzygnięcia zgodne z pierwszym sposobem wykładni przepisu – uznające słuszność mechanizmu alokacji przychodu poprzez określenie miejsca wykonania świadczenia (jak np. wyrok NSA z 2.06.2011 r., II FSK 138/10).

Nawet w przypadku usług o charakterze „czynnościowym”, „personalnym” itp. jedyną przesłanką objęcia przychodu OOP jest rezydencja podatkowa (polska) nabywcy świadczeń. Prowadzi to do opodatkowania przychodów w sposób sprzeczny z „intuicyjnym” rozumieniem terytorialności dochodu, stąd na przykład usługi wykonywane wyłącznie za granicą (tj. gdy cały proces wykonania usługi ma miejsce za granicą) podlegają opodatkowaniu w Polsce. Z przypadkami uzyskania dochodu (przychodu) na terytorium RP mamy więc do czynienia na przykład w razie wykonywania na rzecz polskich rezydentów: usług windykacyjnych za granicą (w stosunku do zagranicznych dłużników i przed zagranicznymi sądami), usługi przewozu lotniczego (pomiędzy miejscami położonymi za granicą), usługi poszukiwania pracownika do zagranicznego oddziału przez zagraniczną agencję zatrudnienia i in. Przykładem wykładni sprzecznej z zasadami racjonalnego prawa, ale zgodnej z jego literą, jest np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29.12.2020 r. (0115-KDIT1.4011.742.2020.1.MT): „Spółka dokonywała wypłaty świadczenia dla Prawnika będącego osobą fizyczną, która ma miejsce zamieszkania w Austrii i która prowadzi działalność gospodarczą. Wypłacane świadczenie to należności z tytułu usług prawnych realizowanych przez Prawnika na rzecz Spółki na terytorium Austrii. Należności wypłacane Prawnikowi są jego dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – stosownie do art. 3 ust. 2b pkt 7 w zw. z art. 3 ust. 2d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – ponieważ: należności te są wypłacane przez Spółkę – osobę prawną, która ma siedzibę (zarząd) na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, należności te dotyczą usług prawnych, a więc są przychodami wymienionymi w art. 29 ust. 1 pkt 5 ustawy (jednocześnie należności te nie stanowią dochodów/przychodów, o których mowa w art. 3 ust. 2b pkt 1–6 ustawy). Wobec tego, zgodnie z art. 41 ust. 4 ustawy, na Spółce ciąży obowiązek płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego”.

Również dorobek orzecznictwa, a także doktryny i praktyki skarbowej, uznający słuszność teorii efektu świadczenia (druga metoda wykładni przepisu) uległ dezaktualizacji. Dla objęcia przychodu OOP nie ma znaczenia wskazanie państwa, na terytorium którego „wykorzystywane” jest dane świadczenie³⁸.

³⁸ Należy też zwrócić uwagę na nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 25.06.2019 r. (III SA/Wa 1959/18). Sąd wskazał w nim, że zakres OOP (w bieżącym stanie prawnym) nie obejmuje tych świadczeń

Zakres art. 3 ust. 3 pkt 5 u.p.d.o.p. i art. 3 ust. 2b pkt 7 u.p.d.o.f. był przedmiotem sporów w przypadku nabywania usług i praw mieszczących się w zakresie przedmiotowym podatku u źródła za granicą przez zagraniczne oddziały polskich podatników. Literalne odczytanie ww. przepisów pozwalałoby na ich zastosowanie. Wobec jedności na gruncie prawa przedsiębiorstwa macierzystego i zagranicznego oddziału nabywanie świadczeń przez oddziały jest *de facto* ich nabyciem przez „osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Przykładem definiowania zakresu OOP obejmującego takie przypadki jest wyrok NSA z 28.11.2019 r. (II FSK 28/18), w którym sąd objął podatkiem u źródła nabycie usług przez zagraniczny oddział polskiej spółki (usługi były wykonywane przez przedsiębiorstwa zagraniczne za granicą). Powołane orzeczenie jest wynikiem wcześniej prezentowanego przez organy podatkowe stanowiska uznającego, że nabywanie usług (innych praw) przez zagraniczne oddziały polskich podmiotów tworzy po stronie zagranicznych usługodawców przychód objęty OOP³⁹. Pogląd ten uległ zmianie w sposób korzystny dla podatników. Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 15.04.2020 r. (SP4.8223.1.2020) wskazał, że: „w sytuacji, gdy zakład prowadzi działalność gospodarczą i ponosi ze swojego majątku wydatek – będący dla tego zakładu kosztem w ujęciu podatkowym – z tytułu należności określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT albo art. 29 ust. 1 ustawy o PIT, takie należności nie powinny być traktowane jako przychody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2 w związku z art. 3 ust. 3 pkt 5 i art. 3 ust. 5 ustawy o CIT albo art. 3 ust. 2a w związku z art. 3 ust. 2b pkt 7 i art. 3 ust. 2d ustawy o PIT. W efekcie przedmiotowe należności nie powinny być opodatkowane podatkiem u źródła na podstawie art. 26 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 ustawy o CIT ani art. 41 ust. 4 w związku z art. 29 ust. 1 ustawy o PIT. Reasumując, po stronie nierezydenta nie powstaje przychód w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT albo art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy o PIT, a polski rezydent ani jego zagraniczny zakład nie mają obowiązku poboru podatku u źródła, jeżeli zakład prowadzi działalność gospodarczą i do celów tej działalności nabywa świadczenie, a wydatek z tytułu nabycia tego świadczenia jest ponoszony z majątku zakładu i stanowi on w ujęciu podatkowym koszt, który powinien być przypisany temu zakładowi. Odmiennie należy traktować sytuację, gdy wydatek z tytułu nabycia świadczenia od nierezydenta nie służy celom działalności gospodarczej

opodatkowanych podatkiem u źródła, które dotyczą oddania urządzeń przemysłowych do użytkowania za granicą. Sąd – dokonując wykładni niewątpliwie racjonalnej – nie odniósł się jednak do treści art. 3 ust. 3 pkt 5 u.p.d.o.p. (zastosowanego przez organ w zaskarżonej interpretacji). Istotne jest również, że teza wyroku nie jest oparta na (opisanej poniżej) przesłance nabycia usług przez zagraniczny zakład polskiego podatnika (a jedynie na koncepcji faktycznego ich wykonania za granicą). Wyrok ten, do czasu rozstrzygnięcia skargi kasacyjnej, nie może być uznawany za wyznacznik bezpiecznego sposobu rozliczania podatku u źródła. Zob. też wyrok NSA z 6.12.2022 r. (II FSK 991/20), uchylający wyrok WSA we Wrocławiu z 18.12.2019 r. (I SA/Wr 721/19) o rozstrzygnięciu analogicznym, jak w przypadku ww. wyroku z 25.06. 2019 r. (wyrok NSA na dzień zakończenia prac nad książką bez opublikowanego uzasadnienia).

³⁹ Na przykład interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.07.2018 r. (0111-KDIB1-2.4010.168.2018.1.BG).

zagranicznego zakładu polskiego rezydenta i nie może być przypisany temu zakładowi. Jak już wskazano, zakładowi przypisuje się takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem. Oznacza to, że jeżeli świadczenie nie jest związane z działalnością zakładu i nie może być przypisane temu zakładowi, po stronie nierezydenta powstaje przychód w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT albo art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy o PIT, a dokonujący wypłaty ma obowiązek poboru podatku u źródła⁴⁰. Wydanie powyższej interpretacji pozwala na uznanie, że przychód zagranicznego podatnika nie jest objęty OOP, jeżeli wynika z transakcji zawartej przez zagraniczny zakład polskiego podatnika. Pozostawanie poza zakresem OOP oznacza, że polski nabywca nie musi posiadać certyfikatu rezydencji zagranicznego podmiotu i nie wykazuje go w informacji IFT jako przychodu opodatkowanego podatkiem u źródła, a także jest zwolniony od podatku na podstawie szczególnych postanowień umów międzynarodowych⁴⁰. Powyższa teza, paradoksalnie, nie obejmuje tych polskich płatników, którzy nabywają usługi za granicą w sposób bezpośredni, a nie za pośrednictwem zagranicznego zakładu (takie nabycia nadal mieszczą się w zakresie OOP)⁴¹.

⁴⁰ Przed zmianą stanowiska brak poboru podatku wymagał zastosowania umowy międzynarodowej – co wymagało posiadania certyfikatu rezydencji. Zob. np. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1.06.2017 r. (0115-KDIT2-3.4010.28.2017.2.MJ).

⁴¹ Za takim twierdzeniem przemawia wyrok NSA z 1.09.2020 r. (II FSK 1348/18). Zapadł on w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2016 r., ale zawarte w nim twierdzenia mogą być wykorzystywane również obecnie: „Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia tak zarysowanego problemu ma ustalenie statusu przedstawicielstwa w świetle art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. Postanowienia Umowy między Rządem RP a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 22.05.1991 r. (...) nie mają tu zastosowania, ponieważ uregulowana [w] niej została instytucja stałej placówki o statusie «zakładu» (w art. 4), a jak wynika z wniosku o interpretację – przedstawicielstwo polskiej spółki w M. zakładem takim nie jest. (...) W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wykonywane przez rosyjskich kontrahentów usługi są usługami realizowanymi na rzecz Spółki i to ją obciążają ponoszone z rachunku przedstawicielstwa wydatki. Opisane we wniosku przedstawicielstwo nie jest wyodrębnionym niezależnym podmiotem polskiej Spółki, a jego działania w istocie powinny być identyfikowane, jako działania samej Spółki. Na stwierdzenie takie nie ma wpływu fakt dokonywania operacji finansowych z rachunku bankowego przedstawicielstwa, oraz zawierania umów z rosyjskimi rezydentami przez jego dyrektora. Działa on w istocie w imieniu Spółki. (...) O źródle przychodów położonych na terenie Polski można mówić, gdy takie źródło jest trwale związane z terytorium Polski. Sytuacja taka zachodzi, gdy podatnik jest spółką zarejestrowaną w Polsce, tu mającą swoją siedzibę i z jej środków pochodzi wynagrodzenie wypłacane kontrahentowi. Natomiast okoliczność, że wykonywane usługi dotyczą ewentualnych inwestycji spółki za granicą nie ma znaczenia, jeżeli efekt tej usługi doradczej jest istotny dla strategicznych decyzji spółki, która funkcjonuje i ma siedzibę w Polsce. W przypadku zatem świadczenia usług niematerialnych przez zagraniczne podmioty na rzecz polskiego podmiotu, w sytuacji, gdy usługi te nie są wykonywane na terytorium Polski, o tym czy dochód z wykonywania usługi został osiągnięty w Polsce będzie przesądzać to, czy efekt tych usług będzie w Polsce wykorzystany. Tymczasem ze stanowiska przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji (uzupełnionego w piśmie z 23.07.2015 r.): 1) nie wynika, że: - przedstawicielstwo jest w Rosji samodzielnym podmiotem gospodarczym, prowadzącym tam działalność gospodarczą; - uzyskuje przychody z samodzielnej działalności prowadzonej na terytorium Rosji, z której kraj opłaca podatek, a które nie stanowią środków wpłacanych na rachunek przedstawicielstwa przez Spółkę krajową. 2) wynika natomiast, że: - działalność przedstawicielstwa stanowi «element działalności

Kwestia objęcia przychodu zagranicznego podatnika OOP może być przedmiotem kontrowersji w przypadku „nietypowych” zdarzeń gospodarczych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 8.06.2020 r. (0114-KDIP2-1.4010.82.2020.2.SP) podał OOP odsetki od pożyczki zaciągniętej od zagranicznego banku przez zagraniczną spółkę osobową niemającą w Polsce zakładu (posiadającą zagranicznych wspólników). Jedynym łącznikiem przychodu z terytorium Polski jest powiązanie pożyczki ze źródłem przychodów – wynajmowaną w Polsce nieruchomością (której zakup sfinansowano z ww. pożyczki). Organ uzasadnił ten pogląd, wskazując, że lista przykładów uzyskania przychodu na terytorium Polski ma charakter otwarty (art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.) oraz stwierdzając, że: „dochód z zainwestowanego w Polsce kapitału, ma swoje źródło w Polsce, a zatem odsetki od pożyczki zaciągniętej na nabycie nieruchomości położonej w Polsce powinny zostać opodatkowane na terytorium Polski zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.”. Pogląd ten rażąco narusza prawo. Otwarta lista przykładów nie oznacza możliwości objęcia nią każdego przypadku. Z punktu widzenia pożyczkodawcy brak jest zaś łącznika przedmiotowego i podmiotowego z terytorium RP (taki występuje po stronie pożyczkobiorcy). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w prawomocnym wyroku z 20.01.2021 r. (I SA/Gl 969/20)⁴² wskazał jednak, że: „W przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji stanie faktycznym wskazano, że umowa pożyczki została zawarta pomiędzy Spółką, a Bankiem, gdzie oba podmioty są rezydentami niemieckimi. Oznacza to, że źródłem dochodu Banku jest wspomniana umowa pożyczki, a nie Nieruchomość [położona w Polsce – przyp. J.S.]. Tego stanowiska nie może zmienić nawet to, że zakup Nieruchomości częściowo został sfinansowany ze środków pochodzących z Pożyczki. W tej sytuacji należy przyjąć, że źródło dochodu z tytułu odsetek znajduje się tam, gdzie jest miejsce rezydencji dłużnika. Skoro więc bezsporny jest, że Spółka będąca dłużnikiem Banku nie jest rezydentem polskim, gdyż jego siedziba znajduje się w Niemczech, to zasadnym jest przyjęcie, że źródło dochodu Banku związane z odsetkami znajduje się poza terytorium Polski. Tym samym z racji na brak «łącznika» pomiędzy tym dochodem, a terenem Polski nie będzie on podlegał opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym, a więc Spółka nie będzie zobligowana do pobrania tzw. podatku u źródła z tytułu wypłaty odsetek na rzecz Banku”.

prowadzonej przez Spółkę i jest ściśle związana z przedmiotem działalności Spółki, ma na celu rozwijanie kontaktów handlowych spółki, przyczyniając się w ten sposób do generowania przez Spółkę przychodów»; - przedstawicielstwo «wykonuje czynności pomocnicze na rzecz jednostek organizacyjnych spółki, mając na celu rozwój współpracy pomiędzy Spółką, a jej akcjonariuszami i kontrahentami, w zakresie prowadzonej przez spółkę działalności dotyczącej przesyłu gazu ziemnego». W tej sytuacji brak podstaw do niepowiązania wypłat dokonywanych przez Spółkę, za pośrednictwem zlokalizowanego w Rosji przedstawicielstwa, z polskim systemem podatkowym na zasadzie art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. W konsekwencji dalsze przepisy tej ustawy, w tym również art. 21 ust. 1, znajdują zastosowanie”.

⁴² Wyrok został utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 2.09.2021 r. (II FSK 639/21).

1.8. Zakres ograniczonego obowiązku podatkowego a umowy międzynarodowe

Niezależnie od powyżej opisanych teorii objęcia dochodu OOP, należy ponownie odwołać się do art. 4a u.p.d.o.f. Przepis ten wskazuje, że między innymi zakres OOP ustalany jest z uwzględnieniem umów międzynarodowych. W przypadkach gdy umowy międzynarodowe definiują miejsce powstania dochodu, uzależniając je od położenia dłużnika wypłacającego świadczenie (tak jest w przypadku dywidend, odsetek i należności licencyjnych), postanowienie umowy międzynarodowej determinuje także sam zakres „polskiego” OOP.

W przypadku podatników CIT brak jest w ustawie analogicznego zapisu. Ponieważ umowy międzynarodowe mają charakter normy szczególnej w stosunku do prawa polskiego – w przypadkach gdy wskazują one położenia źródła przychodów, zapis ten wywołuje bezpośredni skutek dla określenia miejsca uzyskania dochodu na gruncie art. 3 u.p.d.o.p.

Na zakres OOP mają też wpływ postanowienia umów międzynarodowych wskazujące, że w przypadku odsetek i należności licencyjnych o opodatkowaniu przychodu w Polsce (jako państwie źródła) decyduje m.in. okoliczność, że „osoba wypłacająca odsetki, bez względu na to, czy ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, posiada w Umawiającym się Państwie zakład, w związku z działalnością którego powstało zobowiązanie, z tytułu którego są wypłacane odsetki (należności licencyjne) i zapłata tych odsetek (należności licencyjnych) jest pokrywana przez ten zakład, to uważa się, że odsetki (należności licencyjne) takie powstają w tym Państwie, w którym położony jest zakład”. W takim przypadku określenie miejsca opodatkowania przychodu może wymagać zastosowania dwóch umów międzynarodowych. Zob. np. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26.08.2020 r. (0114-KDIP2-1.4010.185.2020.2.SP): „W następstwie ukonstytuowania zakładu Wnioskodawcy w Polsce (na podstawie art. 5 ust. 5 UPO Polska-Luksemburg) należy uznać, że Polska będzie miała prawo do opodatkowania odsetek wypłacanych na rzecz niemieckiego rezydenta podatkowego na podstawie art. 11 ust. 2 w zw. z art. 11 ust. 6 Umowy PL-DE”.

1.9. Przedsiębiorstwo w spadku

Zgodnie z art. 1a ust. 1 u.p.d.o.f.: „Ustawa reguluje również opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów przedsiębiorstwa w spadku”. Artykuł 5a pkt 43 ww. ustawy definiuje „przedsiębiorstwo w spadku” jako „przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym” (ustawy z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją

przedsiębiorstw)⁴³. Artykuł 3 ust. 5 u.p.d.o.f. wskazuje zaś, że: „Przepis ust. 2a stosuje się odpowiednio do przedsiębiorstwa w spadku, jeżeli zmarły przedsiębiorca na dzień otwarcia spadku podlegał ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu”. Z regulacji tych wynika, że przedsiębiorstwo w spadku podlega regulacjom definiującym OOP na zwykłych zasadach. Ponieważ ma ono status podatnika PIT, podlega również opodatkowaniu podatkiem u źródła. Niewątpliwie ograniczenie roszczeń podatkowych wynikających z art. 29 u.p.d.o.f. poprzez zastosowanie właściwej umowy międzynarodowej może być utrudnione wobec na przykład podlegania na zwykłych zasadach obowiązkowi przedstawienia przez zagranicznego podatnika certyfikatu rezydencji.

2. Certyfikat rezydencji

2.1. Znaczenie prawne certyfikatu rezydencji

Zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.: „Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d i 2e, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a–1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. (...)”.

Artykuł 29 ust. 2 u.p.d.o.f. stanowi podobnie: „Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji”⁴⁴.

Certyfikat rezydencji jest dokumentem warunkującym zastosowanie umowy międzynarodowej (w wyniku czego zmniejszeniu ulega zobowiązanie podatkowe w Polsce). Można postawić pytanie o to, czy uzależnienie zastosowania umowy międzynarodowej od warunku wynikającego z prawa polskiego nie stanowi naruszenia zasady, że postanowienia umów międzynarodowych mają charakter nadrzędny. W praktyce prawnej uznano jednak zgodność opisywanego rozwiązania z Konstytucją RP (zob. wyrok NSA z 21.08.2014 r., II FSK 2120/12).

⁴³ Dz.U. z 2021 r. poz. 170.

⁴⁴ Zob. też: art. 30 ust. 9, art. 30a ust. 2 i art. 41 ust. 2a u.p.d.o.f.