

# ROZLICZANIE PODATKU U ŹRÓDŁA

Jarosław Sekita

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

---

# ROZLICZANIE PODATKU U ŹRÓDŁA

Jarosław Sekita

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 maja 2017 r.*

Recenzent

*Dr hab. Marcin Jamróży, prof. SGH*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zajęc*

Opracowanie redakcyjne

*Agnieszka Bąk*

Łamanie

*Wolters Kluwer Polska*

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

prawolubni

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

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-535-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

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

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

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

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów i pojęć .....	11
Wstęp .....	17
<b>Rozdział I</b>	
<b>Ogólne zasady rozliczania podatku u źródła .....</b>	<b>21</b>
1. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy .....	21
1.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników CIT .....	21
1.2. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników PIT .....	27
1.3. Nieograniczony obowiązek podatkowy a rok podatkowy .....	33
1.4. Personel dyplomatyczny i konsularny .....	33
1.5. Ustalanie obowiązku podatkowego podatnika przez płatnika .....	34
1.6. Nieograniczony obowiązek podatkowy a zakres podmiotowy umów międzynarodowych (normy kolizyjne) .....	40
1.7. Ograniczony obowiązek podatkowy .....	43
1.7.1. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny do 31.12.2016 r. ....	44
1.7.1.1. Teoria miejsca świadczenia .....	45
1.7.1.2. Teoria efektu świadczenia .....	49
1.7.1.3. Teoria domicylu podatkowego nabywcy świadczenia .....	52
1.7.2. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny od 1.01.2017 r. ....	55
1.8. Zakres ograniczonego obowiązku podatkowego a umowy międzynarodowe .....	58
2. Certyfikat rezydencji .....	58
2.1. Znaczenie prawne certyfikatu rezydencji .....	58
2.2. Definicja certyfikatu rezydencji .....	60
2.3. Elektroniczny certyfikat rezydencji .....	62
2.4. Oryginał certyfikatu .....	62
2.5. Certyfikaty podatników instytucjonalnych .....	63
2.6. Moment uzyskania oraz okres ważności certyfikatu rezydencji .....	64
2.7. Przepisy przejściowe .....	67

3.	Klauzula rzeczywistego właściciela ( <i>beneficial owner</i> ) .....	68
3.1.	Definicja i skutek zastosowania klauzuli rzeczywistego właściciela .....	68
3.2.	Rozliczenie podatku w stosunku do rzeczywistego odbiorcy .....	76
3.3.	<i>Cash pooling</i> .....	81
3.4.	Brak klauzuli <i>beneficial owner</i> .....	82
4.	Zagraniczny podatek VAT a podstawa opodatkowania podatkiem u źródła ...	85
5.	Ubruttowanie należności .....	88
6.	Podział ceny usługi .....	94
7.	„Rozliczenia” zakładu z przedsiębiorstwem macierzystym .....	101
8.	Pobór podatku oraz obowiązki informacyjne .....	102
8.1.	Ogólne zasady poboru podatku u źródła .....	102
8.1.1.	Podmioty będące płatnikami podatku u źródła .....	102
8.1.2.	Moment uzyskania przychodu u źródła .....	104
8.1.3.	Zaliczka na poczet ceny a podatek u źródła .....	108
8.1.4.	Pojęcie wypłaty oraz środków postawionych do dyspozycji ....	110
8.1.5.	Wniesienie wierzytelności aporem a dokonanie „wypłaty” ....	114
8.1.6.	Zwrot świadczenia a podatek u źródła .....	115
8.1.7.	Wypłaty na rzecz podmiotów <i>non profit</i> .....	116
8.1.8.	Rozliczenie podatku a zwolnienia przedmiotowe .....	117
8.1.9.	Wypłata świadczenia na rzecz zakładu zagranicznego podatnika oraz prawo do rezygnacji z ryczałtowej formy opodatkowania .....	119
8.1.10.	Wypłaty na rzecz jednostek wspólnego inwestowania .....	122
8.1.11.	Wypłata świadczenia na rzecz organizacji międzynarodowych .....	123
8.1.12.	Rachunki zbiorcze .....	123
8.2.	Zasady wpłacania podatku u źródła oraz wykonania obowiązków informacyjnych .....	126
8.2.1.	Ogólne zasady wpłacania podatku u źródła oraz wykonania obowiązków informacyjnych .....	126
8.2.2.	Informacja IFT a świadczenie wolne od podatku .....	131
8.2.3.	Szczególne regulacje .....	131
8.2.4.	Informacja IFT-3 (wzmianka) .....	132

## Rozdział II

<b>Dywidendy</b> .....	133
1. Opodatkowanie dywidend w umowach międzynarodowych .....	133
1.1. Opodatkowanie dywidend w państwie źródła i w państwie rezydencji .....	133
1.2. Przykładowe regulacje umów międzynarodowych .....	134
1.3. Zasady obliczania kapitału .....	137
1.4. Limit opodatkowania w państwie źródła .....	138
1.5. Definicja dywidend .....	139

1.6.	Wyplata zysku przez spółkę osobową .....	142
1.7.	Dywidendy a odsetki .....	143
2.	Zasady opodatkowania dywidend pochodzących z Polski .....	151
3.	Zwolnienie przedmiotowe dotyczące dywidend .....	156
3.1.	Zakres przedmiotowy zwolnienia .....	156
3.2.	Warunki zastosowania zwolnienia .....	157
3.3.	Artykuł 22b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych .....	160
4.	Wyplata dywidendy na rzecz spółek osobowych .....	161
5.	Brak umowy międzynarodowej .....	163
6.	Dywidenda otrzymywana przez zakład .....	163
7.	Dywidenda zagranicznej spółki a zysk uzyskany w Polsce .....	164

### Rozdział III

<b>Odsetki</b> .....	166
1. Opodatkowanie odsetek a umowy międzynarodowe .....	166
1.1. Państwo opodatkowania i powstania odsetek .....	166
1.2. Opodatkowanie odsetek w państwie źródła .....	170
1.3. Definicja odsetek .....	176
1.4. Odsetki uzyskane przez zakład .....	182
1.5. Opodatkowanie „zawyżonych” odsetek .....	183
2. Brak umowy międzynarodowej .....	184
3. Zasady opodatkowania odsetek w prawie polskim .....	184
4. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące odsetek .....	186
4.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia .....	186
4.2. Warunki zastosowania zwolnienia .....	187
5. <i>Cash pooling</i> .....	195

### Rozdział IV

<b>Należności licencyjne</b> .....	199
1. Należności licencyjne w umowach międzynarodowych i w polskim prawie podatkowym. Porównanie zakresu przedmiotowego .....	199
2. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące należności licencyjnych .....	202
3. Zasady opodatkowania należności licencyjnych w umowach międzynarodowych .....	203
4. Należności licencyjne a działalność gospodarcza oraz wykonywanie wolnego zawodu .....	204
5. Miejsce powstania należności licencyjnych .....	206
6. Pozorna należność licencyjna .....	208
7. Prawa autorskie .....	210
8. Licencja a licencja użytkownika końcowego .....	212
8.1. Licencje .....	212
8.2. Licencje użytkownika końcowego .....	218

8.3. Różnice opodatkowania licencji oraz licencji użytkownika końcowego .....	226
8.4. Licencje „dystrybucyjne” .....	230
9. Programy komputerowe .....	235
10. Zdjęcia i inne materiały typu <i>stock</i> .....	238
11. Bazy danych .....	242
12. Znaki towarowe i inne prawa własności przemysłowej .....	245
13. Użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego .....	251
13.1. Użytkowanie .....	252
13.2. Zakres świadczeń .....	258
13.3. Urządzenie .....	259
13.4. „Przemysłowy”, „handlowy” lub „naukowy” charakter urządzenia ....	262
13.5. Środki transportu .....	270
13.6. Klasyfikacje statystyczne .....	275
14. <i>Know-how</i> .....	276
14.1. Definicja <i>know-how</i> .....	276
14.2. <i>Know-how</i> a usługa doradcza .....	280
14.3. Nietechniczne <i>know-how</i> .....	282
14.4. <i>Know-how</i> : zbycie czy użytkowanie? .....	286
14.5. Złożony charakter świadczeń .....	287
15. Tajemnica receptury lub procesu produkcyjnego .....	289
16. Usługi techniczne .....	290

## Rozdział V

<b>Inne dochody opodatkowane podatkiem u źródła</b> .....	294
1. Wynagrodzenia członków organów .....	294
2. Umowy zlecenia i o dzieło – działalność wykonywana osobiście przez osoby fizyczne .....	301
3. Dochody artystów, sportowców oraz organizatorów imprez artystycznych i sportowych .....	308
3.1. Dochody artystów i sportowców w świetle umów międzynarodowych .....	308
3.2. Dochody podmiotów pośredniczących – organizujących występ artystyczny (sportowy) .....	313
3.3. Polskie regulacje dotyczące wynagrodzeń artystów i sportowców .....	315
3.4. Umowy międzynarodowe a zwolnienie od podatku w państwie źródła .....	320
4. Transport międzynarodowy .....	326
4.1. Umowy międzynarodowe a dochody z transportu międzynarodowego .....	326
4.2. Polskie regulacje podatkowe a dochody z transportu międzynarodowego .....	333
4.2.1. Zakres przedmiotowy podatku u źródła .....	333

---

4.2.2.	Zakup biletów u agenta (pośrednika) oraz zakup biletów przez pracowników płatnika .....	335
4.2.3.	Istnienie w Polsce zakładu zagranicznego przewoźnika .....	339
5.	Usługi niematerialne .....	342
5.1.	Zakres przedmiotowy usług niematerialnych objętych podatkiem u źródła .....	342
5.2.	Usługi o „podobnym charakterze” .....	343
5.3.	Usługi niematerialne a umowy międzynarodowe .....	346
5.4.	Usługi niematerialne a stosunek pracy .....	347
5.5.	Kazusy z praktyki podatkowej .....	347
5.5.1.	Usługi pośrednictwa gospodarczego (handlowego), zarządzania, usługi doradcze .....	347
5.5.2.	Usługi informatyczne .....	352
5.5.3.	Zakup domeny .....	353
5.5.4.	Usługi <i>cloud computing</i> .....	354
5.5.5.	Usługi linków sponsorowanych .....	355
5.5.6.	Usługi ubezpieczeniowe .....	356
5.5.7.	Usługi prawne .....	357
5.5.8.	Usługi organizacji powierzchni wystawowych .....	358
5.5.9.	Usługi marketingowe .....	359
5.5.10.	Usługi techniczne .....	361
5.5.11.	Usługi tłumaczeń .....	362
5.5.12.	Usługi szkoleniowe .....	363
5.5.13.	Usługi rozliczeniowe .....	363
5.5.14.	Usługi przedstawienia danych .....	363
6.	Sprzedż wierzytelności .....	364
	<b>Wykaz orzecznictwa .....</b>	<b>371</b>
	<b>Literatura .....</b>	<b>373</b>





## WYKAZ SKRÓTÓW I POJĘĆ

### Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- KKM OECD – Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku (wersja skrócona z 15.07.2014 r.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1578 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- p.w.p. – ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 776)
- 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 Canberze 7.05.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. 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. 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. poz. 2139)
- 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. poz. 679)

- 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. 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. poz. 388)
- 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. 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. 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. 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. poz. 2120)
- 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. 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. 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 Reykjavíku 19.06.1998 r. (Dz.U. z 1999 r. 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. 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 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. 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. 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 Luksemburgu 14.06.1995 r. (Dz.U. z 1996 r. poz. 527 ze zm.)
- 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. poz. 256 ze zm.)
- 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, podpisane w Warszawie 9.09.2009 r. (Dz.U. z 2010 r. 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. poz. 304 ze sprost.)
- umowa z RFN – umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w za-

- umowa z Rosją – kresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie 14.05.2003 r. (Dz.U. z 2005 r. poz. 90)
- umowa z Rumunią – 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. poz. 569 ze sprost.)
- umowa ze Słowacją – 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. poz. 530)
- umowa ze Słowenią – 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. poz. 131 ze zm.)
- umowa ze Szwajcarią – 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. poz. 198)
- umowa ze Szwecją – konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Berlinie 2.09.1991 r. (Dz.U. z 1993 r. poz. 92 ze zm.)
- umowa z Ukrainą – 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. poz. 193)
- umowa z USA – 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. poz. 269 ze sprost.)
- umowa z Węgrami – 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. poz. 178)
- umowa z Węgrami – konwencja między Rzeczpospolitą 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. poz. 602 ze zm.)

umowa z Wielką Brytanią	–	konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, podpisana w Londynie 20.07.2006 r. (Dz.U. z 2006 r. 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. poz. 374)
u.o.b.d.	–	ustawa z 27.07.2001 r. o ochronie baz danych (Dz.U. poz. 1402 ze zm.)
u.p.a.p.p.	–	ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 666 ze zm.)
u.p.d.o.f.	–	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.)
u.p.d.o.p.	–	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.)
u.s.d.g.	–	ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)

## Inne

Dz.U.	–	Dziennik Ustaw
Dz.Urz. UE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
LUK	–	licencja użytkownika końcowego (ang. end-user license agreement)
MoPod	–	Monitor Podatkowy
NBP	–	Narodowy Bank Polski
NOP	–	nieograniczony obowiązek podatkowy
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. Dania 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. 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 spełnienia świadczenia 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 wiąże się z częstym „sprzeciwem” zagranicznego podatnika, nieakceptującego zmniejszenia przez płatnika jego należności o kwotę podatku (ciężar podatku powinien ponieść podatnik, z którego środków powinien być pobrany podatek). Mechanizmem „awaryjnym” jest w takim przypadku, opisane w książce, ubruttwienie należności. Chociaż rolą książki jest przede wszystkim pomoc dla płatników w prawidłowym wykonaniu swoich obowiązków podatkowych, jej funkcją jest również „wyposażenie” 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 międzynarodowe 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” stosowania 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.

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). W opracowaniu sygnalizowany jest również kierunek orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej akcentujący możliwość dyskryminacji podatników zagranicznych poprzez brak prawa do potrącenia kosztów, co może w przyszłości zmodyfikować, poprzez zmiany prawa lub jego wykładnię, obecnie stosowany mechanizm rozliczania podatku u źródła.

Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania wymaga wyboru właściwej umowy międzynarodowej. 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.

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 zwykle są zaznaczane stosownym opisem (część z nich może być usunięta z obrotu prawnego w momencie, gdy Czytelnik bierze książkę do ręki). Podobnie interpretacje skarbowe były przez autora weryfikowane co do swojego obowiązywania. Należy jednak uczulić Czytelników pragnących powołać się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego lub na interpretację skarbową na potrzebę bieżącego weryfikowania ich statusu prawnego<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Zob. strony: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> oraz <http://sip.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 (adresowanym do podatników – nierezydentów, tj. podmiotów objętych OOP), pojęcie 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 drugim, ewentualnym, państwem rezydencji umowę międzynarodową – jej postanowienia mogą wpłynąć ograniczająco na stosowanie art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. (zob. opis poniżej). 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 statucie<sup>1</sup>. W tym przypadku sam akt założycielski osoby prawnej określa położenie jej siedziby. Bezpośrednie określenie miejsca siedziby w ustawie należy do wyjątkowych rozwiązań<sup>2</sup>. Dotyczy to osób prawnych tworzonych na mocy ustawy.

Odnosząc się do dwóch ww. przypadków, można je – dokonując uproszczenia – 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. Ponadto, ponieważ na gruncie podatkowym „zarząd” jest autonomiczną w stosunku do „siedziby” przesłanką powstania NOP, należy uznać, że słowo „zarząd” ma znaczenie szersze niż „siedziba organu zarządzającego”<sup>3</sup>.

W ocenie autora słowo „zarząd” jako przesłanka powstania NOP oznacza zarówno samo położenie (funkcjonalne, organizacyjne) organu osoby prawnej, jak i faktyczne wykonywanie czynności zarządu w Polsce (bez jakiegokolwiek formy instytucjonalnej – biura, rejestracji itp.).

Opisywana przesłanka powstania NOP przez wiele lat obowiązywania art. 3 u.p.d.o.p. była przepisem „martwym”. Rozpoczęcie jej stosowania wiąże się z tworzeniem przez polskie podmioty międzynarodowych struktur gospodarczych obejmujących m.in. spółki utworzone za granicą, ale działające również (w wielu przypadkach – przede wszystkim) w Polsce. Tego rodzaju podmioty nie są objęte w Polsce NOP z tytułu posiadania siedziby – ta położona jest za granicą. Jeżeli faktyczny proces zarządzania spółką odbywa się w Polsce – może być ona uznana za polskiego rezydenta podatkowego.

Ustalenie, czy zarząd spółki mieści się w Polsce, czy za granicą, wiąże się z koniecznością analizy wszelkich okoliczności faktycznych związanych z prowadzeniem jej spraw. Zastosowanie przesłanki „zarządu” jest utrudnione, ponieważ art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. nie daje odpowiedzi na pytania dotyczące m.in.:

<sup>1</sup> Zob. np.: art. 157 i 304 k.s.h., dotyczący 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.

<sup>2</sup> Zob. np. art. 3 ustawy z 31.07.1997 r. o Polskiej Agencji Prasowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 643).

<sup>3</sup> W przeciwnym razie użycie w art. 3 u.p.d.o.p. słowa „zarząd” byłoby bezprzedmiotowe, gdyż osoba prawna podlegałaby NOP z racji posiadania w Polsce siedziby (utworzonej w wyniku położenia siedziby organu zarządzającego).

- kryterium czasowego (zarządzanie spółką może być czasowo pełnione w dwóch lub większej liczbie państw),
- 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 rozstrzygniętych w nim spraw, za państwem Y długość okresu zarządania).

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 faktyczny ośrodek decyzyjny podatnika.

Przykładem interpretacji „rozszerzającej” zakres NOP na spółki zarejestrowane za granicą jest 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: „Ustawa o podatku dochodowym (ani inny akt prawny z zakresu prawa cywilnego czy handlowego) nie wskazuje, jakie przypadki kwalifikują się dla uznania, iż dana osoba prawna «posiada» zarząd w Polsce. Zasadnym jest zatem sięgnięcie do językowego znaczenia tego pojęcia, co oznacza, 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. Teza ta posłużyła jednak do uznania, że na gruncie art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. spółka zagraniczna podlega w Polsce NOP w następującym stanie faktycznym: „Spotkania zarządu będą odbywały się w siedzibie Spółki w praktyce przynajmniej kilkukrotnie w ciągu roku, przy czym na spotkaniach takich będzie mógł być obecny cały Zarząd, bądź wybrani jego członkowie w liczbie umożliwiającej podejmowanie wiążących dla Spółki decyzji zgodnie z jej statutem. W skład Zarządu Spółki będą wchodziły osoby fizyczne zamieszkałe w ZEA lub osoby zamieszkałe ZEA (w tym w Polsce), przy czym zawsze większość w Zarządzie będą miały osoby posia-

## BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

**Jarosław Sekita** – doradca podatkowy; w latach 1995–1996 pracownik Ministerstwa Finansów (Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat); od 1996 r. pracownik merytoryczny spółki doradztwa podatkowego; od 2006 r. członek zarządu oraz doradca podatkowy w Meritum Doradcy Podatkowi Sp. z o.o.; specjalizuje się w podatkach dochodowych oraz międzynarodowym prawie podatkowym; autor i współautor licznych publikacji, w tym m.in. poradnika *Podatki dochodowe. 522 wyjaśnienia i interpretacje* (2015).

„Problematyka opodatkowania u źródła, w dobie globalizacji korporacyjnej czy internacjonalizacji – również rodzimych – przedsiębiorstw, zyskuje stale na znaczeniu w rozważaniach teoretycznych, jak i w praktyce biznesowej. Zawodowa bądź «prywatna» mobilność Rodaków (w tym skutkująca zmianą rezydencji) czyni ważnym aspekt opodatkowania przychodów (dochodów) osiągniętych na terytorium innych państw. Pobór podatku u źródła to jeden z podstawowych elementów opodatkowania przychodów osiągniętych za granicą, zarówno w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak również otrzymywanych poza działalnością gospodarczą».

*Dr hab. Marcin Jamroży, prof. SGH*

Publikacja stanowi praktyczną pomoc w rozliczaniu podatku u źródła. Przeanalizowano w niej zmiany przepisów obowiązujące od 1.01.2017 r. (klauzula *beneficial owner*, zmiana definicji ograniczonego obowiązku podatkowego) oraz wprowadzone w trakcie 2017 r. (zmiana obowiązków informacyjnych).

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- ogólne zasady rozliczania podatku u źródła, np. certyfikat rezydencji, rozróżnienie licencji od tzw. licencji użytkownika końcowego, ubruttowienie należności, zasady przeliczania przychodu na walutę polską, rozliczenie transakcji z udziałem agenta lub zakładu zagranicznego podatnika;
- wszystkie rodzaje dochodów opodatkowanych podatkiem u źródła: dywidendy, odsetki, należności licencyjne, dochody z transportu międzynarodowego, dochody artystów i sportowców oraz tzw. usługi niematerialne;
- świadczenia licencyjne: programy komputerowe, know-how, użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, bazy danych, materiały typu „stock”, prawa własności przemysłowej.

Publikacja przeznaczona jest dla przedsiębiorców prowadzących działalność transgraniczną i ich pełnomocników: doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych. Zainteresuje również sędziów, księgowych oraz pracowników administracji skarbowej.



### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL  
WWW.PROFINFO.PL



WOLTERS KLUPER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**