

# Nowe zasady poboru podatku u źródła – mechanizm walki z optymalizacją podatkową czy patologia podatkowa?

## New withholding tax collection rules – mechanism for fighting against tax avoidance or tax pathology?

Dawid Strzała

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

### Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest przedstawienie wymogów formalnych związanych z podatkiem u źródła na przestrzeni ostatnich 15 lat oraz wpływu tych wymogów na walkę ze zjawiskiem unikania opodatkowania o charakterze międzynarodowym. Szczególny nacisk został położony na wymogi związane z certyfikatem rezydencji podatkowej. Artykuł przedstawia ponadto najnowsze regulacje wprowadzające nową procedurę poboru podatku u źródła, jaka zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 2019 r. Praca zawiera szczegółowe omówienie tej procedury wraz z przesłankami zastosowania wyjątków. Szczególną uwagę poświęcono obowiązkowi spoczywającym na płatnikach podatku u źródła i zwiększonemu zakresowi ich odpowiedzialności. W artykule podjęto również próbę przedstawienia problemów praktycznych, jakie mogą powstać w związku ze stosowaniem nowych regulacji, oraz ich wpływu na walkę z międzynarodową optymalizacją podatkową.

**Słowa kluczowe:** podatek u źródła, certyfikat rezydencji podatkowej, międzynarodowa optymalizacja podatkowa, unikanie opodatkowania, dywidendy, należności licencyjne, odsetki, usługi niematerialne.

### Abstract

The article's subject is to present the formal requirements related to withholding tax over the past 15 years and the impact of these requirements on the fight against international tax avoidance. A particular emphasis was placed on the requirements related to the tax residence certificate. The article also presents the latest regulations introducing a new withholding tax collection rules, which became effective from January 1st, 2019. The work includes a detailed description of this rules along with the premises for applying the exceptions. A special focus was placed on the withholding taxpayers and the increased scope of their liability. The author of this article tries to present practical problems that may arise in reference with the application of new regulations and impact of the regulations on the fight against international tax avoidance.

**Keywords:** withholding tax, tax residence certificate, international tax optimization, tax avoidance, dividends, royalties, interest, intangible services.

### 1. PODATEK U ŹRÓDŁA JAKO ELEMENT MECHANIZMU UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Głównym celem państw decydujących się na zawieranie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest wypracowanie mechanizmów służących do eliminacji opodatkowania tego samego dochodu w obu państwach-stronach jednocześnie. Motywacją państw decydujących się na stworzenie takich procedur jest chęć wzmocnienia relacji gospodarczych między państwami-stronami, mająca na celu swobodniejszy przepływ kapitału, inwestycji i wymiany handlowej bez dodatkowych obciążeń podatkowych.

Polska zawarła 93 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>1</sup>. Wszystkie umowy zawarte przez Polskę opierają się na Modelowej Konwencji OECD w sprawie unikania

podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (dalej „Modelowa Konwencja OECD”)<sup>2</sup>. Mimo istnienia różnych metod unikania podwójnego opodatkowania<sup>3</sup> Modelowa Konwencja OECD ogranicza wzorcowe metody unikania podwójnego opodatkowania tylko do dwóch metod:

- 1) metody wyłączenia z progresją oraz
- 2) metody odliczenia proporcjonalnego, nazywanej również metodą potrącenia, metodą odliczenia albo kredytem podatkowym.

Podstawowa różnica między tymi metodami polega na tym, że metoda wyłączenia dotyczy dochodu, natomiast metoda odliczenia dotyczy podatku<sup>4</sup>.

Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód osiągnięty poza państwem miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika wyłączony jest w państwie jego rezydencji z

podstawy opodatkowania, lecz jest uwzględniany przy ustalaniu stawki podatku właściwej w tym państwie rezydencji dla pozostałego dochodu osiągniętego przez podatnika. Zatem dochód ten nie jest zwolniony z opodatkowania, ale jest wyłączony z podstawy opodatkowania przy ustalaniu podatku w państwie rezydencji, co nie oznacza braku jego uwzględnienia przy ustalaniu właściwej stawki podatku w państwie rezydencji. Można więc uznać, że przy ustalaniu stawki podatku stosujemy fikcję, ustalając „hipotetyczny” dochód na potrzeby określenia stawki podatku. Sposób obliczenia stawki z uwzględnieniem tej metody został określony w art. 27 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup> (dalej „ustawa o p.d.o.f.”). Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup> (dalej „ustawa o p.d.o.p.”) nie ma podobnego przepisu, gdyż przepisy o p.d.o.p. ustalają jedną zryczałtowaną stawkę podatku.

Metoda proporcjonalnego odliczenia polega z kolei na tym, że dochód osiągnięty poza państwem miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika jest opodatkowany podatkiem dochodowym w państwie jego rezydencji, jednakże od kwoty podatku należnego w państwie rezydencji odliczany jest podatek zapłacony za granicą. Tak odliczany podatek nie może jednak przekroczyć części podatku należnego w państwie rezydencji, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w państwie niebędącym państwem rezydencji. Sposób obliczania podatku w polskich ustawach o podatkach dochodowych określają w przypadku tej metody przepisy art. 27 ust. 9 ustawy o p.d.o.f. oraz art. 20 ust. 1 ustawy o p.d.o.p.

Z metodą proporcjonalnego odliczenia związany jest ściśle podatek należy do zapłaty w państwie źródła dochodu, pobierany najczęściej przez podmiot wypłacający należność do podmiotu zagranicznego. Podatek ten nazywany jest potocznie „podatkiem u źródła” (ang. *withholding tax*). Płatnikiem tego podatku jest podmiot wypłacający należność do zagranicznego podmiotu, a podatnikiem – beneficjent tej należności.

Podatek u źródła jest więc głównym i bezwzględnie istotnym elementem metody proporcjonalnego zaliczenia jako jednej z metod unikania podwójnego opodatkowania, warunkującym możliwość zastosowania tej metody. Podatek ten zawsze powstaje w państwie źródła dochodu podatnika. Podatnik może go z kolei odliczyć od podatku ustalonego w państwie swojej rezydencji. Istnienie podatku u źródła jest więc warunkiem koniecznym dla możliwości zastosowania metody odliczenia.

## 2. IDEA PODATKU U ŹRÓDŁA

Podatek u źródła, pomimo swojej istotności dla możliwości stosowania metody odliczenia, w samej swojej istocie miał również na celu eliminację zjawiska unikania opodatkowania przy wykorzystaniu jurysdykcji stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Dane państwo, nakładając na pewną kategorię przychodów wypłacanych za granicę podatek powstający u źródła powstania tych przychodów, zabezpieczało się przez zjawiskiem transferowania zysków za granicę. Przy metodzie wyłączenia z progresją może się zdarzyć, że dany dochód nie zostanie opodatkowany w żadnym państwie. Państwo źródła dochodu może zwolnić dany dochód z opo-

datkowania, z kolei państwo rezydencji wyłączy go z opodatkowania. Istnienie podatku u źródła eliminuje takie zjawisko i daje państwom źródła dochodu możliwość opodatkowania go u siebie. W praktyce obowiązek odprowadzenia podatku ciąży na podmiocie wypłacającym należność nierezydentowi. Z drugiej strony ciężar ekonomiczny podatku ponosi nierezydent.

Podatek u źródła należy pobrać, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki<sup>7</sup>:

- 1) wypłacana należność stanowi przychód uzyskany na terytorium Polski;
- 2) przychód ten należy do wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. oraz art. 29 ust. 1 ustawy o p.d.o.f.;
- 3) należność ta wypłacana jest nierezydentowi, tj. osobie fizycznej niemającej miejsca zamieszkania na terytorium Polski albo podatnikowi podatku dochodowego od osób prawnych niemającemu na terytorium Polski siedziby lub zarządu;
- 4) należność jest wypłacana przez polską osobę prawną (np. przez spółkę z o.o.), jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (np. przez spółkę jawną) albo przez będącą przedsiębiorcą osobę fizyczną;
- 5) pobrania podatku nie wyłącza zawarta z państwem nierezydenta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub umowa ta stanowi o zastosowaniu stawki niższej niż krajowa;
- 6) nie ma zastosowania szczególne zwolnienie od podatku dochodowego (w szczególności zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o p.d.o.p.).

Obowiązek poboru podatku u źródła może być wyłączony poprzez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, której Polska jest stroną. Umowa taka może również wprowadzać obowiązek zastosowania innej, obniżonej stawki podatku u źródła. W obu przypadkach warunkiem koniecznym zastosowania treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest udokumentowanie przez nierezydenta miejsca zamieszkania albo siedziby dla celów podatkowych ważnym certyfikatem rezydencji podatkowej (w niektórych przypadkach może to być kopia certyfikatu<sup>8</sup>).

Należy również podkreślić, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłączają obowiązek pobrania podatku u źródła – pod warunkiem przedstawienia certyfikatu rezydencji – w szczególności w przypadku uzyskiwanych przez nierezydentów należności z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. W takich przypadkach – o ile przychody te nie są osiągane przez położony na terytorium Polski zakład – przychody te są wyłączone z opodatkowania w Polsce na podstawie przepisów o zyskach przedsiębiorstw (art. 7 zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania).

## 3. OBOWIĄZKI FORMALNE ZWIĄZANE Z PODATKIEM U ŹRÓDŁA PRZED 1 STYCZNIA 2015 R.

Stosownie do regulacji zawartych w art. 26 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. oraz art. 29 ust. 2 ustawy o p.d.o.f. 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 lub siedziby podatnika uzyskaniem od niego certyfikatem rezydencji. Przepisy krajowe uzależniają więc możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku u źródła lub niepobranie tego podatku zgodnie z treścią umowy od przedstawienia przez beneficjanta należności specjalnego dowodu (certyfikatu) dokumentującego rezydencję podatkową.

Z definicji zawartej w art. 5a pkt 21 ustawy o p.d.o.f. oraz art. 4a pkt 12 ustawy o p.d.o.p. możemy dowiedzieć się, że certyfikat rezydencji to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika. Z definicji tej wynika więc, że certyfikat jest wydawany przez zagraniczny organ podatkowy na zasadach i warunkach, na które polska administracja nie ma wpływu, ale jego przedstawienie jest podstawowym warunkiem, wymaganym przez polskie prawo, niepobierania podatku od wypłat na rzecz podmiotów nieposiadających siedziby lub zarządu na terenie Polski lub jego pobierania według stawki preferencyjnej na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub konieczności zastosowania którejś z krajowych ustaw o podatkach dochodowych<sup>9</sup>.

W kontekście obowiązku posiadania certyfikatu rezydencji zrodziła się w doktrynie wątpliwość, czy uzależnianie zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania od wymogów stawianych przez prawo krajowe nie narusza zasady nadrzędności umów międzynarodowych nad prawem krajowym<sup>10</sup>. Wątpliwości te rozwiały sądy administracyjne. I tak np. NSA w wyroku z dnia 21 sierpnia 2014 r. (II FSK 2120/12) wskazał, że: „obowiązek udokumentowania miejsca siedziby podatnika zagranicznego certyfikatem rezydencji nie pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą pierwszeństwa ratyfikowanej umowy międzynarodowej przed ustawą (art. 91 ust. 2 Konstytucji RP), ani nie podważa zasad opodatkowania wynikających z umów o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu”. Dalej sąd w tym samym orzeczeniu podkreślił, że ciężar obowiązku zdobycia certyfikatu ciąży na płatniku i że brak związku obowiązku zdobycia certyfikatu z jakimikolwiek obowiązkami podatnika: „Obowiązek legitymowania się certyfikatem rezydencji nałożony jest bowiem nie na podatnika, ale na płatnika, zamierzającego uwolnić się od obowiązków wiążących się z takim statusem podatkowym, podczas gdy wspomniane umowy międzynarodowe odnoszą się do prawnopodatkowej sytuacji podatnika”<sup>11</sup>. Taka argumentacja sądu może dziwić, bo to przecież podatnik musi dołożyć starań, aby uzyskać certyfikat rezydencji podatkowej od organów podatkowych swojego państwa. Płatnik nie wykona tej czynności za niego.

Od czasu wprowadzenia do polskich ustaw podatkowych obowiązku przedstawiania certyfikatu rezydencji podatkowej w orzecznictwie<sup>12</sup> przeważał pogląd, że certyfikat jest niezbędnym warunkiem zastosowania preferencji podatkowych wynikających z umowy międzynarodowej. Przytoczyć można choćby orzeczenie NSA z dnia 5 stycznia 2011 r. (II FSK 1363/09) w którym sąd jasno wskazuje, że „o zastosowaniu przepisów umowy międzynarodowej nie jest wystarczający

sam fakt posiadania przez podatnika rezydencji podatkowej w kraju, z którym Polskę łączy taka umowa, ale dodatkowo musi to być potwierdzone specjalnym dokumentem jakim jest właśnie «certyfikat rezydencji» [...]. Legitymowanie się odpowiednim certyfikatem rezydencji przez polskiego płatnika umożliwia zastosowanie właściwej umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania, właściwej stawki podatku wobec właściwego podmiotu”.

W orzecznictwie znaleźć można jednak poglądy sądów administracyjnych reprezentujące inne, bardziej liberalne stanowisko. Przeciwny pogląd sprowadzał się do uznawania certyfikatów rezydencji za szczególny środek dowodowy – ale niejedyny, a w przypadku sporu z organami podatkowymi płatnik może wykazać rezydencję podatnika również innymi środkami dowodowymi<sup>13</sup>. Dawna praktyka wskazywała, że certyfikat rezydencji podatkowej był konieczny dopiero podczas kontroli podatkowej, przy ewentualnym orzekaniu o odpowiedzialności podatkowej płatnika.

Do 2015 r. przepisy krajowe nie regulowały cech certyfikatów ani ich formy w sposób szczegółowy, uznawały fakt, że certyfikaty rezydencji mogą mieć różną formę i różny tryb wydania w zależności od państwa. Najtrafniej dostrzegł to WSA w Warszawie w wyroku z 12 maja 2011 r. (III SA/Wa 2443/10). W uzasadnieniu podkreślił, że certyfikat „jest praktycznie zawsze potrzebny, gdy polski podatnik chce stosować korzystniejsze dla nierezydenta opodatkowanie ryczałtowe wynikające z umowy międzynarodowej i w każdym innym przypadku, gdy chcemy tę umowę zastosować. Zaświadczenia te nie stanowią jednolitej grupy dokumentów pod względem formy. Dokumenty z niektórych państw wskazują okres, na który zostały one wystawione lub za który rezydencja jest poświadczana, podczas gdy certyfikaty z innych państw nie zawierają tego elementu. Natomiast wszystkie certyfikaty określają państwo, w którym podatnik ma siedzibę dla celów podatkowych”.

W praktyce, ze względu na brak przepisów regulujących kwestię terminu ważności certyfikatów rezydencji oraz brak terminów ważności wskazanych w samych certyfikatach, płatnik mógł posługiwać się certyfikatem faktycznie przez nieokreślony czas, biorąc jednocześnie odpowiedzialność za to, czy dane, które są w nim zawarte, nie uległy zmianie.

Taki stan został zmieniony z początkiem 2015 r.

#### **4. OBOWIĄZKI ZWIĄZANE Z CERTYFIKATEM REZYDENCJI PODATKOWEJ PO 1 STYCZNIA 2015 R.**

Ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>14</sup> dodano art. 41 ust. 9a-9d ustawy o p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 1i-1l ustawy o p.d.o.p. Przepisy te wprowadziły terminy ważności certyfikatów rezydencji podatkowych oraz nałożyły obowiązki na krajowych płatników.

Przytoczone przepisy obu ustaw o podatkach dochodowych wskazują, że jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania, a następnie jest zobowiązany do uzyskania następnego. Na podstawie tego przepisu

można dojść do wniosku *a contrario*, że jeżeli w treści certyfikatu wyraźnie będzie wskazany okres posiadania rezydencji podatkowej danego państwa przez kontrahenta zagranicznego, płatnik w odniesieniu do płatności dokonanych w okresie wskazanym w certyfikacie ma prawo stosować preferencje wynikające z umów międzynarodowych lub z samych ustaw.

Praktyka pokazuje jednak, że ilość różnych form certyfikatów rezydencji podatkowych jest duża. Niektóre organy administracji państwowych, wydając zaświadczenia o rezydencji, wskazują w nich tylko, że dany podatnik jest rezydentem podatkowym od konkretnej daty, dając do zrozumienia, że jest nim nadal. Inne wskazują, że podatnik jest rezydentem podatkowym na potrzeby konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeszcze inne zaznaczają w treści zaświadczeń, że certyfikat został wydany na potrzeby konkretnego kontrahenta podmiotu zagranicznego. Zdarzają się również sytuacje, że zagraniczne organy podatkowe nie mają ujednoliconego druku urzędowego certyfikatów rezydencji podatkowej i wydają coś na wzór zwykłego zaświadczenia wydanego *ad hoc*. Taka wielość różnych form certyfikatów rezydencji powoduje wiele problemów praktycznych dla polskich płatników. Najbardziej problematyczna wydaje się kwestia wydawania certyfikatów rezydencji na potrzeby konkretnego kontrahenta lub konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Czy w takiej sytuacji certyfikat ten nie będzie zaświadczał o rezydencji podatkowej w sposób bezwzględny?

Odnosząc się do terminu ważności certyfikatu, należy podkreślić, że ważny i prawidłowy będzie taki certyfikat rezydencji, który wskazuje okres jego obowiązywania i jest wiążący również dla wypłat, które miały miejsce przed datą jego wydania (uzyskania), o ile certyfikat ten wskazuje, że w okresie dokonywania wypłaty kontrahent zagraniczny posiadał rezydencję podatkową innego państwa<sup>15</sup>. W praktyce z taką formą certyfikatów krajowi płatnicy mają najczęściej do czynienia.

Przepisy obowiązujące od początku 2015 r. nałożyły dodatkowo na podatników zagranicznych obowiązek informowania płatników o zamianach, które nastąpiły w ciągu 12 miesięcy od dnia wydania certyfikatów. Brak dopełnienia tych obowiązków skutkuje odpowiedzialnością podatnika za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej.

Na podkreślenie zasługuje również fakt, że niedopuszczalne do 2019 r. było posługiwanie się kopią lub odpisem certyfikatu rezydencji podatkowej. Wyraźnie podkreślił to WSA w wyroku z dnia 12 marca 2009 r.: „Tylko oryginał certyfikatu rezydencji bądź jego notarialnie potwierdzony odpis mogą stanowić dowód jego istnienia. [...] Oryginał certyfikatu rezydencji stanowi potwierdzenie określonego stanu rzeczy (faktycznej rezydencji podatkowej) przez właściwy organ. Odpis dokumentu wskazuje jedynie na istnienie innego dokumentu – oryginału, ale już nie stanowi dowodu tego, co w oryginale zostało zaświadczone. Żaden więc poświadczony odpis czy poświadczona kopia, a tym bardziej niepotwierdzony odpis czy kopia nie mogą być uznane za certyfikat rezydencji podatkowej i wywoływać skutków z takim certyfikatem związanych”.

Takie podejście może spowodować wiele komplikacji dla podmiotów zagranicznych mających w danym kraju (w tym w przypadku w Polsce) wielu kontrahentów. Wyobraźmy sobie np. podmiot prowadzący platformę sprzedażową elementów składowych (tzw. *games assets*) lub dodatków do gier komputerowych. Podmiot taki może mieć w Polsce ponad 100 kontrahentów. Dla każdego z nich jest zobowiązany zdobyć odrębnie certyfikat rezydencji podatkowej, zamiast mieć możliwość dokonać odpisu poświadczonego notarialnie jednego z nich. Jeżeli dodamy do tego regulacje o ważności certyfikatów przez 12 miesięcy, dochodzimy do sytuacji, w której podmiot zagraniczny musi co miesiąc zdobywać od swojego organu podatkowego bardzo dużą ilość certyfikatów.

Opisany powyżej problem ustawodawca dostrzegł i postarał się rozwiązać, wprowadzając do nowych regulacji obowiązujących od 2019 r. możliwość posługiwania się (pod pewnymi warunkami) kopiami certyfikatów rezydencji.

## 5. NOWA PROCEDURA ZWIĄZANA Z POBOREM PODATKU U ŹRÓDŁA OD 1 STYCZNIA 2019 R.

Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>16</sup> ustawodawca wprowadził nowe zasady rozliczania podatku u źródła oraz zmienił zakres odpowiedzialności płatnika za niepobrany lub niepobrany w pełnej wysokości podatek.

Nowelizacji uległ art. 26 ustawy o p.d.o.p. oraz odpowiadający mu art. 41 ustawy o p.d.o.f. Nowe przepisy różnicują zasady poboru podatku u źródła w zależności od wartości wypłat z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy o p.d.o.p., art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o p.d.o.f. (odsetki, należności licencyjne, dochody z działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, usługi niematerialne, dochody z transportu międzynarodowego) oraz art. 22 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. (dywidendy i inne dochody z udziału w zyskach osób prawnych). Kwotą różnicującą zasady wypłat podatku u źródła będzie próg 2 mln zł rocznie na rzecz jednego kontrahenta.

W nowelizacji omawianych przepisów ustawodawca wprowadził również pojęcie „należytej staranności”. I tak art. 21 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. stanowi, że przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Działania płatnika powinny więc charakteryzować się należyłą starannością. Płatnik obowiązany jest więc odpowiednio reagować nie tylko na przypadki w sposób oczywisty nieupoważniające do obniżenia stawek (np. wypłata należności licencyjnej autorskiej na rzecz agenta literackiego, a nie twórcy), ale w zależności od skali swojej działalności podejmować działania weryfikacyjne w celu zbadania prawidłowości rozliczania podatku. Nowa regulacja nakłada na płatników nie tylko obowiązek znajomości prawa (co jest bezsporne), ale przede wszystkim obowiązek ustalania

wszystkich okoliczności faktycznych wpływających na zasady poboru podatku u źródła (np. weryfikacja, czy wypłata jest dokonywana na rzecz rzeczywistego odbiorcy, czy certyfikat rezydencji jest dokumentem autentycznym). Trudno teraz przewidzieć, jakim zakresem działań weryfikujących prawidłowość rozliczeń będą obciążani płatnicy<sup>17</sup>.

Inną dość znaczącą zmianą, mającą wpływ na zasady rozliczenia podatku u źródła, jest rozszerzenie definicji rzeczywistego właściciela. Stosownie do starej definicji obowiązującej przed 2019 r. rzeczywistym właścicielem był podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi (art. 4 ust. 29 ustawy o p.d.o.p.). Nowa definicja rzeczywistego właściciela zawiera dodatkowe przesłanki: ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego z utratą tej należności lub jej części oraz prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ustalenie rzeczywistego właściciela ma bardzo istotne znaczenie dla ustalenia właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz zastosowania właściwej stawki podatku u źródła. Bez wątpliwa stwierdzenie, czy odbiorca należności jest ich rzeczywistym właścicielem, będzie wymagało od płatnika ustalenia dodatkowych okoliczności faktycznych.

Rozszerzenie definicji rzeczywistego właściciela w zakresie przepisów o podatku u źródła i nałożenie dodatkowych obowiązków na płatnika jest elementem walki ze zjawiskiem określanym jako *treaty shopping* (kupczenie umowami). Jest to zjawisko polegające na takim układaniu transferów międzynarodowych, aby w sposób optymalny wykorzystać benefity różnych umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu minimalizacji obciążeń podatkowych. *Treaty shopping* to nic innego jak sytuacja, w której podmiot nieuprawniony do korzystania z przepisów umowy międzynarodowej używa, w najszerszym tego słowa znaczeniu, innego podmiotu (osoby fizycznej, spółki) w celu skorzystania z przepisów tej umowy międzynarodowej<sup>18</sup>. Rozszerzenie definicji beneficjanta rzeczywistego ma więc na celu walkę z opisanym zjawiskiem w celu możliwości ustalenia końcowego beneficjanta wypłacanych należności, a tym samym implikacji odpowiednich skutków podatkowych.

Tak jak było to wspomniane we wcześniejszej części artykułu, z początkiem 2019 r. zliberalizowano wymogi związane z certyfikatem rezydencji podatkowej w związku z wypłatami z tytułu usług niematerialnych (usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze). Stosownie do art. 41 ust. 9e ustawy o p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 1n ustawy o p.d.o.p. w przypadku tych należności za te usługi miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10 tys. zł w roku kalendarzowym, a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem

faktycznym. Za kopię można będzie uznać dokument uzyskany bez posiadania przez płatnika jego oryginału (czyli np. ściągnięcie ze strony podatnika)<sup>19</sup>. Należy podkreślić, że możliwość posługiwania się kopią certyfikatu będzie jedynie w stosunku do usług niematerialnych wymienionych w art. 29 ust. 1 pkt 5 ustawy o p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p. W przypadku dochodów z innych tytułów opodatkowanych podatkiem u źródła nadal będzie konieczność posiadania certyfikatu rezydencji podatkowej na dotychczasowych zasadach<sup>20</sup>.

## 6. OPODATKOWANIE WYPŁAT DO 2 MLN ZŁ

Dotychczasowy mechanizm rozliczania podatku u źródła z uwzględnieniem postanowień umów międzynarodowych będzie ograniczony do płatników, którzy dokonują wypłat należności do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika (art. 26 ustawy o p.d.o.p. oraz art. 41 ust. 12 ustawy o p.d.o.f.). Jeżeli suma wypłat nie przekroczy ww. wartości, nadal – w razie posiadania certyfikatu rezydencji – polski płatnik może zastosować postanowienia umów międzynarodowych.

Suma wypłat obejmuje wszystkie wypłaty podlegające podatkowi u źródła. Suma liczona jest w okresie roku podatkowego płatnika (a nie podatnika). Jeżeli rok podatkowy płatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, to kwota limitu obliczana będzie jako iloczyn jednej dwunastej kwoty 2 mln zł i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego, w którym dokonano wypłaty.

Nowe regulacje nakazują sumowanie wypłat na rzecz tego samego podatnika. Wątpliwości mogą pojawić się w przypadku wypłat na rzecz podmiotów transparentnych podatkowo (głównie spółek osobowych). W spółce transparentnej podatkowo podatnikiem podatku dochodowego nie jest spółka, podatnikami są jej wspólnicy. W takiej sytuacji wartość wypłat powinna być liczona w stosunku do każdego wspólnika spółki osobno, niezależnie od pozostałych wspólników. Takie podejście może być trudne ze względu na konieczność każdorazowego ustalania statusu podatkowego odbiorcy należności oraz liczby wspólników (jeżeli jest to spółka).

Podkreślenia wymaga wprowadzenie w nowych regulacjach domniemania co do wysokości dokonanych wypłat na rzecz podatnika. Stosownie do art. 41 ust. 14 ustawy o p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 2l ustawy o p.d.o.p., jeżeli nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę 2 mln zł. Domniemanie to jest istotne w kontekście odpowiedzialności płatników podatku w sytuacji, w której nie są oni w stanie sprawdzić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika.

W przypadku wypłat mieszczących się w limicie 2 mln zł płatnik będzie mógł na starych zasadach nie pobierać podatku lub pobrać podatek niższy stosownie do treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Do płatności pomiędzy podatnikami będącymi osobami prawnymi zastosowanie znajdą również inne szczególne mechanizmy zwalniające z poboru podatku u źródła. Stosownie bowiem do art. 26 ust. 1c ustawy o p.d.o.p. płatnicy dokonujący wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p.

(odsetki i należności licencyjne – zapis ten nie dotyczy pozostałych świadczeń wymienionych w art. 21 ust. 1) oraz art. 22 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. (dywidendy i inne dochody z udziału w zyskach osób prawnych), potrącając podatek, mogą stosować zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o p.d.o.p. Zastosowanie zwolnienia jest możliwe pod warunkiem udokumentowania przez zagraniczną spółkę, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:

- 1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji lub
- 2) istnienia zagranicznego zakładu – zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że pomimo że zwolnienie z podatku u źródła wynikające z art. 21 ust. 3 ustawy o p.d.o.p. dotyczy tylko świadczeń określonych w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p. (odsetki, należności licencyjne), kiedy ustala się wartość wypłat, sumuje się wszystkie wypłaty należności objęte podatkiem u źródła, również te niebędące odsetkami i należnościami licencyjnymi<sup>21</sup>.

## 7. OPODATKOWANIE WYPŁAT POWYŻEJ 2 MLN ZŁ

Jeżeli suma wypłat w roku podatkowym płatnika na rzecz tego samego podatnika przekroczy wartość 2 mln zł, płatnicy (z pewnymi wyjątkami) będą zobowiązani do pobrania standardowej stawki podatku u źródła określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. oraz art. 29 i 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o p.d.o.f. Obowiązek poboru podatku u źródła według standardowej stawki (20% lub 19%) będzie istniał nawet w razie spełnienia warunków zastosowania zwolnień wynikających z art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o p.d.o.p. lub prawa do obniżenia stawki podatku na mocy umowy międzynarodowej. Zasada ta będzie obowiązywać w stosunku do nadwyżki ponad kwotę 2 mln zł. Oznacza to, że wypłata powodująca przekroczenie limitu będzie podlegać dwóm rygorom podatkowym:

- 1) do limitu 2 mln zł – opodatkowanie na standardowych zasadach,
- 2) powyżej 2 mln zł – opodatkowanie według standardowych stawek (19%, 20%).

W razie przekroczenia limitu wypłat przez płatnika w stosunku do konkretnego podatnika (beneficjanta) nowe zasady będą obowiązywały tylko tego jednego podatnika. Wypłaty dokonywane przez tego samego płatnika na rzecz innych podatników poniżej kwoty 2 mln zł będą podlegać normalnym zasadom poboru podatku u źródła.

Od obowiązku opodatkowania nadwyżki wypłat ponad 2 mln zł standardowym podatkiem u źródła (19%, 20%) będzie można się zwolnić w dwóch sytuacjach.

Pierwsza sytuacja wynika z art. 41 ust. 15 ustawy o p.d.o.f. oraz odpowiednio art. 26 ust. 7a ustawy o p.d.o.p. Po przekroczeniu limitu wypłat 2 mln zł płatnik nadal będzie mógł nie pobrać podatku lub pobrać go w niższej kwocie wynikającej

z treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub przepisów polskich, jeżeli złoży oświadczenie, że:

- 1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego;
- 2) po przeprowadzeniu weryfikacji przez płatnika (z zachowaniem staranności wynikającej ze skali działalności płatnika) nie posiada on wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania regulacji zmniejszających zobowiązanie podatkowe.

Oświadczenie powinno być składane wyłącznie w postaci elektronicznej (nie później niż w dniu dokonania wypłaty). Jeżeli płatnikiem jest spółka, oświadczenie powinno być złożone przez kierownika jednostki w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>22</sup> (nie później niż w dniu wypłaty). W momencie złożenia oświadczenia płatnik powinien dysponować wszystkimi dokumentami wymaganymi przez prawo (m.in. certyfikat rezydencji podatkowej). Wraz ze złożeniem oświadczenia płatnik bierze na siebie odpowiedzialność za spełnienie wszystkich wymogów prawnych obniżenia podatku. Oświadczenie będzie wywoływało ograniczony czasowo skutek prawny. Będzie ono ważne do końca 2. miesiąca po miesiącu, w którym zostało złożone. Jeżeli płatnik nadal będzie dokonywał wypłat na rzecz tego samego beneficjanta (podatnika), powinien co 2 miesiące składać nowe oświadczenie.

Druga sytuacja, w której można się zwolnić od poboru podatku na nowych zasadach, dotyczy tylko podatników podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 (odsetki i należności licencyjne) lub art. 22 ust. 1 (dywidenda) ustawy o p.d.o.p. Wynika ona z art. 26 ust. 2g ustawy o p.d.o.p. Płatnik wypłacający opisane należności na rzecz spółki powiązanej kapitałowo i korzystający ze zwolnienia z podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy o p.d.o.p. będzie mógł stosować to zwolnienie nawet od nadwyżek ponad 2 mln zł po uzyskaniu opinii w sprawie stosowania zwolnienia. Stosowanie opinii będzie jednak ograniczone. Nie będzie można jej stosować, jeżeli – pomimo posiadania opinii – z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, będzie wynikać, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków zwolnienia lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w opinii. W takiej sytuacji płatnik nie będzie mógł stosować zwolnienia.

Ustawodawca przedstawił również sytuacje, w których organ będzie mógł odmówić wydania opinii. Będą to zarówno przypadki bezwzględnie uzasadnione, takie jak niespełnienie przez podatnika warunków uprawniających do zwolnienia, jak i sytuacje opierające się na przypuszczeniu, takie jak:

- 1) wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności;
- 2) uzasadnione podejrzenie możliwości zastosowania przepisów przeciwdziałających działaniom optymalizacyjnym (art. 119a o.p., art. 22c ustawy o p.d.o.p.);

3) przypuszczenie, że podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby tego podatnika dla celów podatkowych.

Opinia będzie stosowana przez okres maksymalnie 36 miesięcy. Może ona wygasnąć wcześniej, m.in. w wyniku poinformowania organu podatkowego przez płatnika o zmianie stanu faktycznego wpływającej na możliwość stosowania zwolnienia.

Jeżeli przekroczone zostaną kwoty wypłat należności ponad limit 2 mln zł i nie zostaną zastosowane instrumenty uprawniające do niestosowania nowej procedury (oświadczenie płatnika, opinia o stosowaniu zwolnienia), podatek u źródła będzie pobierany według standardowych stawek (19%, 20%). Nie oznacza to jednak całkowitej utraty prawa do stosowania zwolnienia z podatku lub obniżenia podatku na podstawie umów międzynarodowych. Jeżeli prawo krajowe lub umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania daje możliwość zwolnienia z podatku lub jego obniżenia, zwrot różnicy zapłaconego podatku będzie mógł nastąpić poprzez zwrot nadpłaconego podatku (art. 28b ust. 1 ustawy o p.d.o.p.). Wniosek o zwrot podatku może złożyć podatnik lub płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku. Wraz z wnioskiem należy złożyć wszelkie dokumenty uprawniające do zastosowania zwolnienia lub obniżenia podatku u źródła (m.in. certyfikat rezydencji podatkowej, oświadczenie itd.).

#### 8. ELEMENTY PREWENCYJNE (ZWIĘKSZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI PŁATNIKA)

Nowej procedurze poboru podatku u źródła towarzyszą nowe, dodatkowe obowiązki spoczywające na płatniku. W związku z tym zwiększono zakres odpowiedzialności płatników. Bez wątplenia ma to na celu lepszą egzekwowalność nowych przepisów i nacisk na płatników, by dochowywali należytej staranności w zakresie wypełniania obowiązków wynikających z nowej procedury.

Obecnie zgodnie z art. 30 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>23</sup> przepisów o odpowiedzialności płatnika nie stosuje się, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. Stosownie do nowo wprowadzonego przepisu § 5a płatnik nie może skorzystać z wyłączenia lub ograniczenia swojej odpowiedzialności, jeżeli:

- 1) płatnik i podatnik byli podmiotami powiązаныmi;
- 2) płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym;
- 3) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, lub na terytorium, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 4) płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym;
- 5) niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza.

Analizując przypadki, w których płatnik ponosi zawsze odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika, nawet bez jego winy, można dojść do wniosku, że ustawodawca celowo wprowadził przypadki agresywnej optymalizacji podatkowej. Tym samym nałożył bezwzględną odpowiedzialność na płatników w sytuacjach, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że jest stosowany międzynarodowy schemat mający na celu unikanie opodatkowania, a organ podatkowy może nie mieć możliwości ustalenia tego schematu.

#### 9. PROBLEMY PRAKTYCZNE ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM NOWYCH ZASAD

Wraz z wprowadzeniem nowych zasad poboru podatku u źródła można dostrzec kilka problemów praktycznych, które mogą pojawić się w trakcie stosowania nowych regulacji.

Pierwszy dotyczy domów maklerskich i innych podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych. Zgodnie z art. 41 ust. 4d ustawy o p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 2b ustawy o p.d.o.p. w przypadku wypłat należności z tytułu odsetek lub dywidend uzyskanych z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub rachunkach zbiorczych płatnikami podatku u źródła od tych wypłat są podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych lub rachunki zbiorcze dla podatników będących uprawnionymi z tych rachunków, jeżeli wypłata należności z papierów wartościowych następuje za pośrednictwem tych podmiotów.

Ze względu na brak wymiany informacji pomiędzy podmiotami prowadzącymi rachunki papierów wartościowych podmioty te nie są w stanie ustalić faktu przekroczenia limitu sumy wypłat ponad 2 mln zł w stosunku do jednego podatnika. Może się bowiem zdarzyć sytuacja, gdy jeden podatnik (podmiot zagraniczny) będzie posiadał rachunki maklerskie w kilku domach maklerskich i będzie uprawniony do należności z tytułu dywidendy z tych samych akcji zapisanych na różnych rachunkach maklerskich prowadzonych przez różne domy maklerskie. W przypadku wypłaty dywidendy z akcji tej samej spółki podatnik (podmiot zagraniczny) będzie uzyskiwał należności za pośrednictwem różnych podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych. Tym samym podmioty te nie są w stanie sprawdzić, czy limit wypłat ponad 2 mln zł został przekroczony i czy należy zastosować procedurę poboru podatku do wypłat ponad 2 mln zł.

Jeżeli do tego weźmiemy pod uwagę rozszerzony zakres obowiązków (należyta staranność) oraz domniemanie przekroczenia kwoty limitu ponad 2 mln zł w przypadkach, gdy nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, można przypuszczać, że domy maklerskie oraz inne podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych będą zawsze pobierały podatek u źródła na zasadach przewidzianych dla wypłat ponad limit, nawet w sytuacji, gdy do przekroczenia limitu może nie dojść.

Kolejna wątpliwość również dotyczy limitu sumy wypłat. Przepisy ustawy o p.d.o.p. (art. 26 ust. 2g ustawy o p.d.o.p.) dają możliwość wyłączenia z obowiązku stosowania nowych procedur poboru podatku u źródła ponad sumę wypłat 2 mln zł z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. (dywidend, odsetek i należności licencyjnych) po uzyskaniu opinii o stosowaniu zwolnienia. Opinia ta

skutkuje prawem do niepobierania podatku u źródła jedynie w zakresie dochodów korzystających ze zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy o p.d.o.p. Zatem w sytuacji, w której płatnik będzie dysponować opinią o stosowaniu zwolnienia, ale będzie wypłacał na rzecz tego samego podatnika należności z innych tytułów nieobjętych zwolnieniem i nastąpi przekroczenie limitu wypłat, płatnik zobowiązany jest pobierać podatek u źródła od takich należności, nawet jeżeli suma tych należności nieobjętych zwolnieniem może być dużo poniżej limitu 2 mln zł. Wątpliwości mogą nasunąć się przy konieczności ustalenia, które należności należy objąć nowymi zasadami poboru podatku u źródła. Wydaje się, że najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby kierowanie się kryterium czasu i rejestru rodzaju należności. Dopiero należności wypłacone ponad limit 2 mln zł po czasie, kiedy limit ten został przekroczony, powinny być objęte nową procedurą poboru podatku u źródła. Przepisy zdają się niezbyt precyzyjne w tym zakresie.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Stan na dzień 14 czerwca 2019 r.
- <sup>2</sup> Model Model Tax Convention on Income and on Capital, <https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.
- <sup>3</sup> T. Krywan, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, LEX. Tamże.
- <sup>4</sup> Tamże.
- <sup>5</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.
- <sup>6</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.
- <sup>7</sup> T. Krywan, *Rozliczenie należności opodatkowanych „u źródła” krok po kroku*, LEX.
- <sup>8</sup> Zob. art. 41 ust. 9e ustawy o p.d.o.f. oraz art. 26 ust. 1n ustawy o p.d.o.p.
- <sup>9</sup> D. Malinowski, *Certyfikat rezydencji podatkowej – obowiązki krajowego płatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 12, s. 3-5.
- <sup>10</sup> J. Sekita, *Rozliczenie podatku u źródła*, LEX/monograph/369421733.
- <sup>11</sup> Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2120/12.
- <sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., II FSK 1577/14; wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., II FSK 944/14; wyrok NSA z dnia 7 października 2014 r., II FSK 2522/12; wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2013 r., II FSK 2362/11.
- <sup>13</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2008 r., I SA/Sz 438/08; wyrok NSA z dnia 11 września 2007 r., II FSK 957/06; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lipca 2005 r., III SA/Wa 747/05. Dz.U. poz. 1328.
- <sup>14</sup> D. Malinowski, *Certyfikat rezydencji podatkowej...*, dz. cyt. Dz.U. poz. 2193.
- <sup>15</sup> J. Sekita, *Zaostrzenie reguł pobierania podatku u źródła*, LEX/publication/738353616.
- <sup>16</sup> M. Zdyb, *Nabywanie korzyści umownych (treaty shopping) oraz nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (treaty abuse)*, LEX/publication/469845063.
- <sup>17</sup> Uzasadnienie ustawy, druk sejmowy nr 2854, VIII kadencja, s. 23: „Posługiwanie się takimi kopiami na masową skalę ma miejsce w szczególności w przypadku usług świadczonych przez podmioty

z branży cyfrowej, które udostępniają je np. na swoich stronach internetowych. Z uwagi na charakter tych podmiotów, świadczących usługi na masową skalę autentyczność danych zawartych w takich dokumentach nie budzi wątpliwości. Celem zabezpieczenia interesów fiskalnych związanych z potencjalnymi nadużyciami przepis ten będzie miał zastosowanie do płatności nieprzekraczających w skali roku podatkowego (na rzecz pojedynczego podmiotu) kwoty 10 000 zł<sup>18</sup>.

<sup>20</sup> J. Sekita, *Zaostrzenie reguł pobierania podatku u źródła*, dz. cyt.

<sup>21</sup> Tamże.

<sup>22</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 351.

<sup>23</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

Bibliografia:

#### Literatura

- Bartosiewicz A., *Eliminacja podwójnego opodatkowania – metoda zaliczenia*, LEX.
- Krywan T., *Metody unikania podwójnego opodatkowania w zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, LEX.
- Krywan T., *Rozliczenie należności opodatkowanych „u źródła” krok po kroku*, LEX.
- Malinowski D., *Certyfikat rezydencji podatkowej – obowiązki krajowego płatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 12.
- Sekita J., *Rozliczenie podatku u źródła*, LEX/monograph/369421733.
- Sekita J., *Zaostrzenie reguł pobierania podatku u źródła*, LEX/publication/738353616.
- Zdyb M., *Nabywanie korzyści umownych (treaty shopping) oraz nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (treaty abuse)*, LEX/publication/469845063.

#### Akty prawne

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1987 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 351.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1328.
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.

#### Orzeczenia sądowe

- Wyrok NSA z dnia 11 września 2007 r., II FSK 957/06.
- Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2011 r., II FSK 1363/09.
- Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2013 r., II FSK 2362/11.
- Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2120/12.
- Wyrok NSA z dnia 7 października 2014 r., II FSK 2522/12.
- Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2016 r., II FSK 944/14.
- Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., II FSK 1577/14.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2008 r., I SA/Sz 438/08.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lipca 2005 r., III SA/Wa 747/05.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 maja 2011 r., III SA/Wa 2443/10.

#### Inne źródła

- Uzasadnienie ustawy, druk sejmowy nr 2854, VIII kadencja.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.08.2019 r.