

Pobór podatku u źródła – system zasad czy pułapek?

Withholding tax – a system of rules or traps?

dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Zakład Prawa Podatkowego i Celnego, ORCID: 0000-0002-8999-2469

dr Piotr Karwat

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Zakład Prawa Podatkowego i Celnego, ORCID: 0000-0003-0303-8154

Streszczenie

W artykule odniesiono się do terminu „beneficial owner” (rzeczywisty właściciel) używanego w międzynarodowym prawie podatkowym. W szczególności omówiono rozumienie tego pojęcia w Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku¹ oraz ewolucję tej instytucji. Polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie definicji rzeczywistego właściciela do materialnego prawa podatkowego, co znalazło odzwierciedlenie m.in. w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych². Równolegle w projekcie objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. – Zasady poboru podatku u źródła³ wytłumaczono, w jaki sposób należy interpretować powyższą definicję. W artykule wskazano, że w polskim rozumieniu klauzula *beneficial owner* ma sens antyabuzywny, co nie wynika ani z prawa międzynarodowego, ani z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) i Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK).

Słowa kluczowe: *beneficial owner*, klauzule antyabuzywne, nadużycie prawa, podatek u źródła.

Abstract

The article refers to the concept of beneficial owner in international tax law. In particular, the understanding of this concept in the OECD Model Convention on Income and Wealth Tax was indicated, referring to the evolution of this institution. The Polish legislator decided to introduce the definition of the beneficial owner clause into the substantive tax law, which was reflected, inter alia, in the Corporate Income Tax Act. At the same time, an explanation of how the Polish definition of beneficial owner should be interpreted was prepared in the form of a draft explanation. The article indicates that the Polish understanding of the commented clause gives it an anti-abusive sense, which does not follow from international law, also the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the Polish Constitutional Tribunal.

Keywords: *beneficial owner*, anti-abuse clauses, abuse of rights, withholding tax.

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Od wprowadzenia do polskiego porządku prawnego definicji rzeczywistego właściciela upłynęło już kilka lat. Pomimo awizowanych w projekcie ustawy⁴ uzasadnionych celów tej nowelizacji w kolejnych latach dokonano istotnych zmian. Pojęciu nadano charakter zbliżony do klauzul przeciw unikaniu opodatkowania. Trzeba zatem odpowiedzieć na pytanie, czy takie zmiany mają wpływ na ocenę polskich regulacji z perspektywy międzynarodowego prawa podatkowego oraz klauzuli *beneficial owner* występującej w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z uwagi na nadanie polskiej klauzuli charakteru antyabuzywnego trzeba się także odnieść do polskich przepisów, w tym także Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ Stąd w pierwszej kolejności przybliżony zostanie termin *beneficial owner* w międzynarodowym prawie podatkowym. W dalszej kolejności

analizie zostanie poddana polska definicja rzeczywistego właściciela oraz jej postulowane rozumienie, zaprezentowane w projekcie objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r.

2. POJĘCIE *BENEFICIAL OWNER*A

W literaturze uznaje się za *beneficial owner*a osobę, która prawnie, ekonomicznie lub faktycznie ma władzę umożliwiającą kontrolowanie ostatecznego przypisania dochodu pochodzącego z państwa źródła. Tym podmiotem nie będzie pośrednik (ang. *agent*, *nominee*) ani jednostka pośrednicząca (ang. *conduit entity*), która jest prawnie, ekonomicznie lub faktycznie związana instrukcjami mocodawcy, udziałowca, współudziałowca czy wierzyciela⁶. Weryfikacja statusu beneficjenta powinna uwzględniać podejście *substance over form*⁷. Pozwala ono bowiem wykluczyć wspomnianego pośrednika i jednostki pośredniczące z omawianej kategorii podmiotów.

Znaczenie terminu *beneficial owner* należy odczytywać przede wszystkim zgodnie z prawem międzynarodowym. Na potrzeby wykładni przepisów umów międzynarodowych posługujących się tym pojęciem nie powinniśmy jednak stosować krajowych zasad wykładni prawa, lecz korzystać z zasad wynikających z prawa międzynarodowego, w tym Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów, sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r.⁸, a w szczególności jej art. 31 ust. 1. Stosownie do treści tego uregulowania traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście oraz w świetle jego przedmiotu i celu. Również znaczenie nadawane terminowi „rzeczywisty właściciel” występującemu w przepisach krajowych powinno nawiązywać do jego międzynarodowego rozumienia, o czym piszemy dalej.

Modelowa konwencja OECD nie zawiera definicji *beneficial ownera*. Analiza poszczególnych wersji komentarza do art. 10 tej konwencji wskazuje, że podejście do tego terminu ewoluowało, w tym ulegało zawężeniu (np. w odniesieniu do kręgu podmiotów pośredniczących)⁹.

Klauzula *beneficial owner* przeciwdziała zjawisku *treaty shopping*, a więc sytuacji, w których osoba niebędąca rezydentem określonej jurysdykcji podatkowej uzyskuje korzyści przewidziane umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, właściwe dla rezydentów. W rezultacie podstawiony odbiorca płatności w umawiającym się państwie (jako zobowiązany do tego) przekazuje tę płatność innemu podmiotowi. Wspomniana klauzula w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczy dochodów biernych (dywidend, odsetek i należności licencyjnych), gdzie zastosowanie ma mechanizm *withholding tax*.

3. RZECZYWISTY BENEFICJENT W USTAWIE Z DNIA 15 LUTEGO 1992 R. I PROJEKCIE OBJAŚNIEŃ Z DNIA 19 CZERWCA 2019 R.

Pojęcie rzeczywistego beneficjenta czy też rzeczywistego właściciela (art. 4a pkt 29 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) zostało wprowadzone w celu doprecyzowania warunków „stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła” i ujęcia ustawowego klauzuli *beneficial owner* jako „konceptji międzynarodowego prawa podatkowego”¹⁰. Dodatkowo wskazano, że owa klauzula nie powinna być środkiem o charakterze ogólnym, mającym na celu przeciwdziałanie każdemu rodzajowi nadużycia prawa czy unikania opodatkowania¹¹. To – jak się wydaje – powinno przyświecać rozumieniu tego pojęcia zaprezentowanemu przez Ministerstwo Finansów w projekcie objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r.¹²

Zgodnie z art. 4a pkt 29 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. rzeczywisty właściciel to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części;
- 2) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi;
- 3) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z

prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Trzeci warunek wymaga oceny działalności gospodarczej podmiotu uwzględniającej aspekty ekonomiczne. Na takie rozumienie wskazuje też projekt objaśnień: „Zgodnie z przepisem art. 4a pkt 29 lit. c ustawy o CIT¹³ (analogicznie art. 5a pkt 33d lit. c ustawy o PIT¹⁴) przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą należy odwołać się do przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT w zakresie zagranicznych jednostek kontrolowanych, w których kryterium to zostało już zdefiniowane na potrzeby podatków dochodowych. Przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej należy uwzględniać nie tylko przy dokonywaniu zwrotów podatku u źródła oraz dokonywaniu weryfikacji wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Przesłankę tę płatnik powinien brać pod uwagę również przy stosowaniu preferencji z UPO^{15/16}.”

Mimo że odesłanie do przepisów określających, jakie okoliczności powinny być uwzględnione przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, zostało wykreślone z definicji rzeczywistego właściciela z art. 4a pkt 29 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.¹⁷, to nadal należy brać pod uwagę charakter i skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności (por. art. 4a pkt 29 lit. c *in fine* przywołanej ustawy). Powyższa zmiana miała w intencji projektodawcy „ograniczyć wątpliwości interpretacyjne” oraz „zbliżyć rozumienie pojęcia rzeczywistego właściciela do jego rozumienia na gruncie międzynarodowym”¹⁸. Intencję z całą mocą aprobujemy, naszym zdaniem jednak cel nie został osiągnięty z kilku powodów.

Po pierwsze, kryterium rzeczywistej działalności gospodarczej właściciela należności jest niedookreślone. Występuje wyraźna analogia między omawianą przesłanką a przesłanką sztuczności wprowadzoną do ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowaniu (art. 119a i 119c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁹).

Po drugie, ocena działalności gospodarczej właściciela odsetek oparta na czynnikach ekonomicznych nie uwzględnia rozumienia terminu *beneficial owner* w prawie międzynarodowym. W komentarzu do Modelowej konwencji OECD wielokrotnie (por. komentarz do art. 10, 11 i 12) wskazuje się, że klauzula *beneficial owner* ma na celu zniesienie zastosowania umowy w sprawie podwójnego opodatkowania w sytuacji, gdy odbiorca płatności jest agentem, pośredniczącym, powiernikiem (ang. *agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator* – por. przykładowo komentarz do art. 12, pkt 4.3.)²⁰. Co prawda w komentarzu nie raz podkreśla się, że poszczególne przepisy służą do zapobiegania „unikaniu opodatkowania oraz uchylaniu się od płacenia podatków” (ang. *prevent tax avoidance and evasion* – komentarz do art. 1 Modelowej konwencji OECD), ale w tym zakresie mają charakter ogólny i stanowią odzwierciedlenie prac OECD związanych z przeciwdziałaniem tym zjawiskom (por. dokumenty OECD dotyczące *hybrid mismatch* i ogólnie projekt BEPS)²¹. Wynikiem tych prac było uzgodnienie konwencji

MLI²², w której znalazły się ogólne klauzule antyabuzywne, w tym PPT (ang. *principal purpose test*). W konsekwencji charakter antyabuzowy klauzuli *beneficial owner* należy rozumieć wąsko, co jest akcentowane w kilku miejscach komentarza.

Przykładowo w komentarzu do art. 12 Modelowej konwencji OECD²³ zauważa się, że koncepcja *beneficial owner* dotyczy niektórych form unikania opodatkowania (tj. tych, w których zakłada się zobowiązanie do przekazania należności licencyjnych komuś innemu), ale nie dotyczy ona innych przypadków transakcji abuzywnych (takich jak niektóre formy *treaty shopping*). Stąd klauzula *beneficial owner* nie może być stosowana ani w celu ograniczenia, ani w celu „wspomagania” innych instytucji, które służą do przeciwdziałania czynnościom abuzywnym.

Wprowadzenie klauzul antyabuzywnych o charakterze ogólnym, w tym wspomnianej klauzuli PPT, dodatkowo wzmacnia powyższą argumentację i pozwala na uznanie, że klauzula *beneficial owner* dotyczy sytuacji, w których istotą jest wyłączenie uprawnień w stosunku do podmiotów zobowiązanych do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi. Oznacza to, że określony w polskiej definicji, dodatkowy warunek rzeczywistej działalności gospodarczej (art. 4a pkt 29 lit. c *in fine* ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) nie znajduje podstawy w regulacjach międzynarodowego prawa podatkowego ani w istotnych opracowaniach na temat prawa międzynarodowego, w tym także w komentarzu do Modelowej konwencji OECD.

Po trzecie, omawiana zmiana legislacyjna w polskim ustawodawstwie ignoruje historyczną treść definicji rzeczywistego właściciela. W pierwotnej wersji (przed zmianą) za takiego uznawano podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi²⁴. Definicja ta była najbliższa terminowi *beneficial owner* z prawa międzynarodowego, odwoływała się do formalnych warunków określonych w komentarzu do Modelowej konwencji OECD, o czym była mowa wyżej. Po kolejnej nowelizacji²⁵ w definicji pojawiły się odwołania do oceny ekonomicznej działalności podmiotu otrzymującego należność (postawiono wymóg, by beneficjent ponosił ryzyko ekonomiczne związane z utratą należności oraz by prowadził rzeczywistą działalność gospodarczą, przy czym ocena w tym zakresie miała się odbywać według kryteriów przewidzianych dla zagranicznych jednostek kontrolowanych w art. 24a ust. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Później zastąpiono odesłanie do przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej autonomicznym sformułowaniem, że przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter i skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności²⁶.

Poza pierwszą zmianą – kolejne nowelizacje utrzymywały w treści definicji rzeczywistego właściciela kryteria oparte na ocenie ekonomicznych aspektów działalności beneficjenta, co stanowi diametralną różnicę względem analogicznego pojęcia w regulacjach międzynarodowych. W konsekwencji, wbrew intencjom projektodawcy, ostatnia nowelizacja definicji rzeczywistego właściciela nie zbliża rozumienia tego po-

jęcia do tego, które można wywieść z komentarza do Modelowej konwencji OECD.

Z uwagi na to, że tak pojmowany *beneficial owner* zaczyna przypominać kolejną klauzulę antyabuzywną, warto przypomnieć, jakie warunki powinny spełniać przepisy prawa odnoszące się do zwalczania unikania opodatkowania. Na obowiązek wprowadzenia wysokich standardów ochrony podatnika w postępowaniach w sprawie unikania opodatkowania wskazywał TK w wyroku z dnia 11 maja 2004 r.²⁷, w którym uznał art. 24b § 1 o.p. za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP.

Najważniejszym elementem art. 24b o.p. oraz jego współczesnego odpowiednika, tj. art. 119a o.p., jest ustalenie obowiązywania normy prawnej wiążącej negatywne skutki podatkowe z osiągnięciem określonego celu (dokonaniem czynności, po których nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, czy też dokonaniem czynności przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej). Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 24b § 1 o.p., gdyż z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP wynikają standardy należytej określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów, a przepis ten nie spełniał ww. warunków. Dotyczyło to m.in. sposobu ujęcia w art. 24b § 1 o.p. przesłanek legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. W tym wypadku nie osiągnięto maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu, a przyjęta formuła mogła skutkować prawotwórstwem organów stosujących prawo podatkowe. Ponadto TK wskazał, że norma art. 24b § 1 o.p. zawierała bardzo istotne braki w treści swojej dyspozycji, dające podstawy do uznaniowości i nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jej podstawie.

Kiedy spojrzy się na sposób rozumienia beneficjenta rzeczywistego w polskich przepisach i praktyce orzeczniczej, należy dojść do wniosku, że powyższe uwagi co do ogólnej klauzuli antyabuzywnej pozostają aktualne w odniesieniu do prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej jako kryterium oceny, czy dany podmiot jest rzeczywistym właścicielem.

Powyższe potwierdza również analiza orzecznictwa TSUE, które odwołuje się do terminu *beneficial owner* występującego w prawie wtórnym. W tzw. sprawach duńskich TSUE odniósł się z jednej strony do powyższego pojęcia, z drugiej zaś – do koncepcji nadużycia prawa unijnego. Co do pierwszego zagadnienia wyraźnie wskazał, że zachowuje aktualność jego rozumienie w prawie międzynarodowym, a także komentarzu do Modelowej konwencji OECD. W zakresie nadużycia prawa odwołał się do bogatego orzecznictwa TSUE wypracowanego w sprawach dotyczących podatków pośrednich i dochodowych. Uznał więc za sztuczną taką konstrukcję, gdy dzięki podmiotowi pośredniczącemu wprowadzonemu do struktury grupy pomiędzy spółkę wypłacającą dywidendy a spółkę z grupy, która jest ich właścicielem, unika się zapłaty podatku od dywidend. Na istnienie konstrukcji mającej na celu nieuzasadnione skorzystanie ze zwolnienia z podatku u źródła wskazują następujące okoliczności²⁸:

- 1) dywidendy objęte zwolnieniem z podatku u źródła są wypłacane dalej, w całości lub prawie w całości i w bardzo krótkim czasie po ich otrzymaniu, przez spółkę, która je otrzymała, na rzecz podmiotów niespełniających przesłanek do zastosowania zwolnienia (ponieważ podmioty te nie mają siedziby w żadnym państwie członkowskim lub nie są one utworzone w żadnej z form wymienionych w dyrektywie Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich [90/435/EWG]²⁹);
- 2) dana grupa spółek jest skonstruowana w taki sposób, że spółka otrzymująca dywidendy wypłacone przez spółkę będącą dłużnikiem sama musi wypłacić dalej te dywidendy trzeciej spółce niespełniającej przesłanek do zastosowania zwolnienia, a w konsekwencji ta pierwsza spółka realizuje jedynie nieznaczny zysk podlegający opodatkowaniu, gdy działa jako spółka pośrednicząca w celu umożliwienia przepływu finansowego ze spółki będącej dłużnikiem do podmiotu, który jest właścicielem zapłaconych kwot. Wskazana przesłanka będzie spełniona, jeżeli zobowiązanie spółki do wypłaty dywidendy zarówno jest umowne, jak i ma charakter ustawowego zobowiązania spółki otrzymującej dywidendy do wypłacenia ich dalej podmiotowi trzeciemu (co w polskim porządku prawnym nie ma zastosowania, ale może wystąpić w innej jurysdykcji podatkowej), a także w sytuacji, kiedy spółka, mimo że nie jest związana zobowiązaniem umownym lub ustawowym, nie dysponuje „pełnym” prawem do korzystania i pobierania korzyści z tych kwot (również nie dotyczy polskiego systemu prawnego);
- 3) między spółkami zaangażowanymi w rozpatrywane transakcje istnieją umowy finansowe prowadzące do wewnątrzgrupowych przepływów finansowych, których skutkiem jest dalsza dystrybucja dywidendy na rzecz podmiotów niespełniających przesłanek do zastosowania zwolnienia;
- 4) spółki pośredniczące nie mają swobody dysponowania pod względem ekonomicznym otrzymanymi dywidendami;
- 5) istnieje zbieżność w czasie między, z jednej strony, wejściem w życie nowych istotnych przepisów podatkowych (np. zmieniających zasady przyznania zwolnienia z podatku u źródła), a z drugiej strony – opracowaniem złożonych transakcji finansowych i udzielaniem pożyczek w ramach tej samej grupy.

W sprawach duńskich TSUE podkreślił, że organ podatkowy ma prawo do odmowy uznania zwolnienia z podatku u źródła, jeżeli udowodni, że rzekomy właściciel dywidend jest jedynie spółką pośredniczącą, za pomocą której dokonano nadużycia prawa³⁰. Trybunał odniósł się do pojęcia rzeczywistego odbiorcy zgodnie z komentarzem do Modelowej konwencji OECD. Łączenie kwestii rozumienia terminu *beneficial owner* oraz doktryny orzeczniczej nadużycia prawa nie oznacza jednak, że te zagadnienia powinny być również łączone przy wykładni polskich uregulowań dotyczących rzeczywistego właściciela, a takie podejście – wbrew brzmieniu przepisów – prezentują Minister Finansów (co wynika z treści projektu objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r.), organy podatkowe, a nawet sądy w niektórych wyrokach.

4. ZAKRES ZASTOSOWANIA KLAUZULI RZECZYWISTEGO WŁAŚCICIELA

Definicja rzeczywistego właściciela została wprowadzona m.in. na potrzeby stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (tj. zwolnienia odsetek od należności licencyjnych wypłacanych pomiędzy określonymi podmiotami powiązаныmi), będącego implementacją dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (tzw. dyrektywa IR od ang. *interest & royalty directive*)³¹. Regulacja ta obejmuje tylko wypłaty na rzecz nierezydentów. Pojęcie rzeczywistego właściciela, choć wprowadzone do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., stanowi zatem pojęcie prawa międzynarodowego i dotyczy stosunków transgranicznych wyłącznie we wskazanym w ww. dyrektywie zakresie. Z tej przyczyny nie można uznać, że spełnienie przesłanek uznania za rzeczywistego właściciela wpływa na zwolnienie dywidend ze zryczałtowanego podatku dochodowego.

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (tzw. dyrektywa PS od ang. *parent-subsidiary directive*)³² nie uzależnia zastosowania preferencji podatkowej od statusu odbiorcy należności (dywidendy) jako jej właściciela. Taki zaś warunek *explicite* wyrażony został w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49/WE.

Aby wytłumaczyć tę widoczną na pierwszy rzut oka różnicę, warto odwołać się do stanowiska Rzecznik Generalnej Juliane Kokott przedstawionego w dniu 1 marca 2018 r.:

„43. Właśnie w przypadku rozległych struktur grupy [przekraczających] kilka granic wyżej wskazany efekt kaskadowy, bez zwolnienia na obydwu poziomach, byłby zwielokrotniony, jeśli jednocześnie następowałoby jeszcze za każdym razem opodatkowanie u źródła. Jest oczywiste, że stanowi to utrudnienie [w funkcjonowaniu] rynku wewnętrznego.

44. Dla celu uniknięcia tego rodzaju kaskadowego podwójnego opodatkowania, w znaczeniu ekonomicznym i prawnym, bez znaczenia jest jednak to, czy podmiot otrzymujący dywidendy jest także «właścicielem» dywidend lub podmiotem o podobnym statusie. Rozstrzygające znaczenie ma to, czy podmiot płacący dywidendy był obciążony podatkiem dochodowym od osób prawnych i podmiot otrzymujący dywidendy ponownie musiał zapłacić podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu dywidendy. To samo dotyczy zakazu opodatkowania u źródła. Rozstrzygające jest to, czy dochody z tytułu dywidend podlegają w państwie rezydencji podatkowi od osób prawnych. W niniejszej sprawie zostało to jednoznacznie potwierdzone przez luksemburską administrację finansową.

45. W tym względzie bowiem logiczne jest, iż dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych³³ (w odróżnieniu od dyrektywy o odsetkach i należnościach licencyjnych³⁴) uwzględnia «tylko» zyski wypłacane przez spółkę zależną na rzecz swojej spółki dominującej (powyżej określonej wielkości udziału). Ponieważ dywidendy – w odróżnieniu od wypłaty odsetek – co do zasady nie stanowią wydatków operacyjnych zmniejszających zysk, zrozumiałe jest także, że dyrektywa o

spółkach dominujących i zależnych zgodnie ze swoim brzmieniem nie zawiera żadnych dalszych kryteriów materialnych (jak przykładowo otrzymywanie dywidendy we własnym imieniu i na własną rzecz lub podobne)³⁵.

Z orzecznictwa TSUE wynika, że państwa członkowskie nie mogą jednostronnie wprowadzać restrykcyjnych środków, uzależniających prawo do zwolnienia z poboru podatku u źródła, przewidziane w art. 5 ust. 1 dyrektywy 2011/96/UE, od spełnienia różnych przesłanek³⁶. Prawo do uzyskania zwolnienia z opodatkowania u źródła nie powinno zatem zależeć m.in. od tego, czy spółka płacąca dywidendę przedstawi sposób dalszego wykorzystania dywidendy przez podmioty ją otrzymujące lub też czy podmiot otrzymujący dywidendy jest „właścicielem” dywidend lub podmiotem o podobnym statusie. Świadomą decyzją prawodawcy unijnego było nietraktowanie warunku uznania za właściciela dywidendy jako przesłanki zastosowania zwolnienia w myśl art. 5 dyrektywy 2011/96/UE.

W kwestii dywidend powyższa dyrektywa nie przewiduje, aby status odbiorcy dywidendy jako spółki pośredniczącej wpływał negatywnie na dopuszczalność zastosowania zwolnienia na podstawie art. 5, o ile rzecz jasna nie mamy do czynienia z uchylaniem się od opodatkowania, oszustwem podatkowym lub nadużyciem. Niezależnie od tego, że przesłanka uznania za rzeczywistego właściciela nie wynika ani z dyrektywy 2011/96/UE, ani z ustawodawstwa krajowego, to jako oczywiście niewłaściwe należy ocenić traktowanie jej w kategoriach abuzywnych, co może polegać w szczególności na przyjęciu, że wystarczający dla odmowy zastosowania zwolnienia z opodatkowania jest sam brak statusu bezpośredniego odbiorcy dywidendy jako jej rzeczywistego właściciela (np. z uwagi na charakter spółki jako pośrednika), z pominięciem weryfikacji przesłanek nadużycia (uchylenia się od opodatkowania). Nie powinno ulegać wątpliwości, że na potrzeby zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom nie jest niezbędne i proporcjonalne przyjęcie przepisu krajowego uzależniającego zastosowanie zwolnienia od spełnienia przesłanki, by odbiorca dywidendy miał status rzeczywistego właściciela.

Jak wspomniano, warunek uznania za rzeczywistego właściciela nie został określony w dyrektywie 2011/96/UE. Ponadto trzeba zaznaczyć, że również postulowany w orzecznictwie sądów administracyjnych³⁷ wymóg jego spełnienia przez odbiorcę dywidendy nie może zostać uznany za klauzulę nadużycia prawa, skoro samoistnie nie warunkuje stwierdzenia nadużycia.

Tego rodzaju wykładni systemowej nie sposób także usprawiedliwić treścią art. 91 Konstytucji RP. Z ust. 2 i 3 tego przepisu wynika, że umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, w przypadku gdy ustawy tej nie da się pogodzić z umową, oraz że jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, tj. ma pierwszeństwo w razie kolizji z ustawami. Konstytucja RP nie reguluje „kolizji” między dwiema umowami międzynarodowymi, z których jedna konstytuuje organizację międzynarodową. Kwestię tę rozstrzyga orzecznictwo TSUE, podkreślające pierwszeństwo dorobku praw-

nego Unii Europejskiej (dalej: UE). Jednakże taka „kolizja” nie zachodzi, albowiem zwolnienie dywidend z podatku u źródła, zaimplementowane na podstawie dyrektywy 2011/96/UE, funkcjonuje w krajowym porządku prawnym na mocy jednego pakietu umów międzynarodowych (traktaty UE) i nie ma do niego zastosowania inna umowa międzynarodowa. Na podstawie tej ostatniej możliwe byłoby stosowanie ewentualnie obniżonej stawki podatkowej.

Wykładnia w orzecznictwie sądów administracyjnych³⁸ została dokonana również z oczywistym naruszeniem art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³⁹, zgodnie z którym zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału oraz w płatnościach między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Wykładnia taka skutkowałaby bowiem nierównym traktowaniem spółek dominujących otrzymujących dywidendę od spółek zależnych mających siedzibę w Polsce. Do wszystkich spółek dominujących mających siedzibę w którymś z państw członkowskich miałoby formalnie zastosowanie zwolnienie z art. 5 dyrektywy 2011/96/UE, faktycznie jednak zwolnienie to byłoby w sposób zróżnicowany ograniczane (lub nie) w zależności od przepisów konwencji bilateralnej zawartej między Polską a państwem członkowskim siedziby spółki dominującej. Ograniczenia te mogłyby polegać na określeniu w konwencji dodatkowych warunków zwolnienia (będących w istocie warunkami skorzystania z obniżonej stawki określonej w konwencji) albo na istnieniu klauzul antyabuzywnych wynikających z konwencji, a niewynikających z prawa UE lub prawa krajowego. Z całą pewnością na uprzywilejowanej pozycji byłyby polskie spółki dominujące, jako że do dywidend wypłacanych im przez polską spółkę zależną nie miałyby zastosowania ograniczenia z jakiegokolwiek umowy bilateralnej.

5. WNIOSKI

Przy ocenie, czy dany podmiot ma status rzeczywistego beneficjenta, powinno się uwzględnić przesłanki wynikające z rozumienia terminu *beneficial owner* w międzynarodowym prawie podatkowym. Takie podejście jest zgodne z zasadą pierwszeństwa stosowania umów międzynarodowych, która wynika z Konstytucji RP, a dotyczy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podobne zastrzeżenie należy wyrazić w stosunku do krajowych przepisów stanowiących implementację unijnych dyrektyw, co – jak wyżej wspomniano – potwierdził TSUE. Konsekwencją powyższego powinno być uznanie, że przy badaniu statusu rzeczywistego właściciela istotne jest to, kto otrzymuje należność dla własnej korzyści (samodzielność decydowania o przeznaczeniu płatności i ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego z utratą tej należności lub jej części) oraz czy nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi.

Kiedy bada się status danego podmiotu jako rzeczywistego beneficjenta, trzeba odpowiedzieć na pytanie, czy ten podmiot mógł samodzielnie decydować o przeznaczeniu płatności i czy ponosił ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części. W szczególności należy ustalić, czy podmiot ten samodzielnie decydował o przezna-

czeniu należności, mógł je zachować lub przeznaczyć na realizację jego statutowych celów. Prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej nie mieści się w terminie *beneficial owner* wynikającym z prawa międzynarodowego oraz orzecznictwa TSUE. Może być natomiast istotne przy ocenie, czy doszło do nadużycia prawa, lub dla celów stosowania klauzul antyabuzyjnych.

Powyższe badanie ma znaczenie w przypadku zastosowania zwolnienia do dochodów (odsetek i należności licencyjnych) innych niż dywidendy. Jednocześnie nie ma podstaw prawnych do przyjęcia, że dla zastosowania zwolnienia z podatku u źródła do płatności dywidendowych na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podatnik musi najpierw zostać uznany za rzeczywistego właściciela. Nie wynika to ani z treści dyrektywy 2011/96/UE, ani z orzecznictwa TSUE. Przywołana dyrektywa nie przewiduje, aby status odbiorcy dywidendy jako spółki pośredniczącej wpływał negatywnie na dopuszczalność zastosowania zwolnienia na podstawie jej art. 5 (poza przypadkami uchylania się od opodatkowania, oszustwa podatkowego lub nadużycia).

Przypisy

- ¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, dostęp: 10.02.2025, dalej: Modelowa konwencja OECD. OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju).
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ <https://www.gov.pl/attachment/df50fb31-a79e-434a-99af-ae0503053acd>, dostęp: 10.02.2025, dalej: projekt objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r.
- ⁴ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 669 (VIII kadencja), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=669>, dostęp: 10.02.2025.
- ⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ⁶ R. Danon, *Interest (Article 11 OECD Model Convention)*, w: *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in the Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, 2008, s. 98.
- ⁷ H. Litwińczuk, *Klauzula «beneficial owner»*, w: *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2022.
- ⁸ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439, dalej: Konwencja wiedeńska.
- ⁹ M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta («beneficial ownership») w międzynarodowym prawie*, Warszawa 2015, rozdział I.
- ¹⁰ Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 669 (VIII kadencja), dok. cyt.
- ¹¹ Tamże, s. 370.
- ¹² Projekt objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r., dz. cyt., s. 12-14.
- ¹³ Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (przyp. red.).
- ¹⁴ Tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm. (przyp. red.).
- ¹⁵ Tj. umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (przyp. red.).
- ¹⁶ Projekt objaśnień z dnia 19 czerwca 2019 r., dz. cyt., s. 19.
- ¹⁷ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105, dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- ¹⁸ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 (IX kadencja), <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532>, dostęp: 12.02.2025.

- ¹⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.
- ²⁰ Zob. *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, w: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, dostęp: 12.02.2025.
- ²¹ Por. przykładowo: OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements. Tax Policy and Compliance Issues*, March 2012, <https://doi.org/10.1787/dcb-1b67a-en>, dostęp: 12.02.2025; OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013 <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>, dostęp: 12.02.2025; OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, dostęp: 12.02.2025.
- ²² *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, Paris 2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, dostęp: 12.02.2025.
- ²³ OECD, *Model Tax Convention...*, dz. cyt., s. 273.
- ²⁴ Por. art. 4a pkt 29 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. na mocy ustawy z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1550).
- ²⁵ Por. art. 4a pkt 29 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy 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).
- ²⁶ Por. art. 4a pkt 29 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 r. na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288.
- ²⁷ Wyrok z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 Skatteministeriet v. T Danmark i Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135, LEX nr 2624470, pkt 100.
- ²⁹ Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 6, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 147, dalej: dyrektywa 90/435/EWG.
- ³⁰ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16, dok. cyt., pkt 118.
- ³¹ Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380, dalej: dyrektywa 2003/49/WE.
- ³² Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, dalej: dyrektywa 2011/96/UE.
- ³³ Tj. dyrektywa 90/435/EWG (przyp. red.).
- ³⁴ Tj. dyrektywy 2003/49/WE (przyp. red.).
- ³⁵ Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott przedstawiona w dniu 1 marca 2018 r. Sprawa C-116/16 Skatteministeriet przeciwko T Danmark, ECLI:EU:C:2018:144, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CC0116>, dostęp: 12.02.2025.
- ³⁶ Por. np. wyrok TSUE z dnia 7 września 2017 r. w sprawie C-6/16 Eqlom Sas i Enka SA v. Ministre des Finances et des comptes publics, ECLI:EU:C:2017:641, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0006>, dostęp: 12.02.2025, pkt 23-24.
- ³⁷ Przykładowo wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Lublinie:
 - 1) z dnia 14 sierpnia 2024 r., I SA/Lu 300/24, LEX nr 3754392;
 - 2) z dnia 17 lipca 2024 r., I SA/Lu 207/24, LEX nr 3752100;
 - 3) z dnia 5 kwietnia 2023 r., I SA/Lu 100/23, LEX nr 3549959;
 - 4) z dnia 5 kwietnia 2023 r., I SA/Lu 136/23, LEX nr 3550616;
 - 5) z dnia 19 maja 2023 r., I SA/Lu 87/23, LEX nr 3576396;
 - 6) z dnia 7 czerwca 2023 r., I SA/Lu 243/23, LEX nr 3583506.
 Zob. także H. Litwińczuk, *Głosa do wyroku WSA w Lublinie z 5.04.2023 r., I SA/Lu 136/23, w przedmiocie odmowy wydania przez organ podatkowy opinii o stosowaniu preferencji*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 2, s. 11-19; M. Wilk, *Znaczenie przesłanki rzeczywistego właściciela («beneficial owner») dla zastosowania zwolnienia dywidend z podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 21-29.
- ³⁸ Tak przykładowo w wyroku WSA w Opolu z dnia 24 lipca 2024 r., I SA/Op 112/24, LEX nr 3755238.
- ³⁹ Wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.

Bibliografia

Literatura

Danon R., *Interest (Article 11 OECD Model Convention)*, w: *Source versus Residence. Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in*

- the Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, 2008.
- Litwińczuk H., *Głosa do wyroku WSA w Lublinie z 5.04.2023 r., I SA/Lu 136/23, w przedmiocie odmowy wydania przez organ podatkowy opinii o stosowaniu preferencji*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 2.
- Litwińczuk H., *Klauzula «beneficial owner»*, w: *Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2022.
- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013 <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>, dostęp: 12.02.2025.
- OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements. Tax Policy and Compliance Issues*, March 2012, <https://doi.org/10.1787/dcb1b67a-en>, dostęp: 12.02.2025.
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>, dostęp: 12.02.2025.
- Wilk M., *Klauzula rzeczywistego beneficjenta («beneficial ownership») w międzynarodowym prawie*, Warszawa 2015.
- Wilk M., *Znaczenie przesłanki rzeczywistego właściciela («beneficial owner») dla zastosowania zwolnienia dywidend z podatku u źródła*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
- Akty prawne**
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380.
- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8.
- Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (90/435/EWG), Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 6, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 147.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r., Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. poz. 1550.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.
- 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.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Dz.U. Nr 122, poz. 1288.
- Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2019 r. w sprawach połączonych C-116/16 i C-117/16 Skatteministeriet v. T Danmark i Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135, LEX nr 2624470.
- Wyrok TSUE z dnia 7 września 2017 r. w sprawie C-6/16 Eqiom Sas i Enka SA v. Ministre des Finances et des comptes publics, ECLI:EU:C:2017:641, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0006>, dostęp: 12.02.2025.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2023 r., I SA/Lu 100/23, LEX nr 3549959.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 kwietnia 2023 r., I SA/Lu 136/23, LEX nr 3550616.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 czerwca 2023 r., I SA/Lu 243/23, LEX nr 3583506.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 sierpnia 2024 r., I SA/Lu 300/24, LEX nr 3754392.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 lipca 2024 r., I SA/Lu 207/24, LEX nr 3752100.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 maja 2023 r., I SA/Lu 87/23, LEX nr 3576396.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 lipca 2024 r., I SA/Op 112/24, LEX nr 3755238.
- Inne źródła**
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, Paris 2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>, dostęp: 12.02.2025.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, dostęp: 10.02.2025.
- Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott przedstawiona w dniu 1 marca 2018 r. Sprawa C-116/16 Skatteministeriet przeciwko T Danmark, ECLI:EU:C:2018:144, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CC0116>, dostęp: 12.02.2025.
- Projekt objaśnień podatkowych z dnia 19 czerwca 2019 r. – Zasady poboru podatku u źródła, <https://www.gov.pl/attachment/df50fb31-a79e-434a-99af-ae0503053acd>, dostęp: 10.02.2025.
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 669 (VIII kadencja), <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=669>, dostęp: 10.02.2025.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 (IX kadencja), <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532>, dostęp: 12.02.2025.