

**Opodatkowanie u źródła.
Pobór podatku u źródła.
Mechanizm zapłaty i zwrotu.
Opinia o stosowaniu
preferencji. Oświadczenia
płatnika**

Rozdział I. Przegląd regulacji w zakresie opodatkowania u źródła

1. Międzynarodowe prawo podatkowe

1. Międzynarodowe prawo podatkowe. Utrwalone w literaturze pojęcie międzynarodowego prawa podatkowego należy rozumieć jako ogół norm podatkowych regulujących międzynarodowe (transgraniczne) stany faktyczne. Zgodnie z taką definicją szczególnie nacisk należy przy tym położyć na międzynarodowy (transgraniczny) charakter tych stanów oraz na cel regulacji¹, które determinują odmienne ukształtowanie podatników, którzy dochody osiągają w więcej niż jednym państwie, w porównaniu do podatników, którzy ograniczają swoją działalność do terytorium jednego państwa². Zatem transgraniczny stan faktyczny należy rozumieć jako interakcję co najmniej dwóch państw regulującą powiązania pomiędzy ich systemami podatkowymi. Źródłem tak zdefiniowanego prawa są bilateralne i multilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Potrzeba istnienia międzynarodowego prawa podatkowego jest wynikiem stosowania powszechnie akceptowanej zasady, zgodnie z którą granice jurysdykcji państwowej nie pokrywają się z granicami terytorium państwa³. Jurysdykcja podatkowa wykracza poza granice państwowe i wzmocniona jest przez przesłanki o charakterze podmiotowym lub przedmiotowym, które uzasadniają opodatkowanie zdarzeń mających miejsce poza granicami tego państwa. Przesłanki przedmiotowe pozwalają na opodatkowanie zdarzeń mających miejsce poza granicami kraju podatnika będącego jej rezydentem. Przesłanki podmiotowe pozwalają na opodatkowanie dochodu osiągniętego na terenie danej jurysdykcji podatkowej przez podatnika niebędącego rezydentem. Natomiast w ujęciu funkcjonalnym międzynarodowe prawo podatkowe należy traktować jako zespół norm prawnych odnoszących się do podatkowych stosunków międzynarodowych, których źródłem są przepisy prawa krajowego⁴.

¹ M.in. normy przeciwdziałające unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w sytuacjach transgranicznych, normy regulujące współpracę państw w sprawach podatkowych lub normy celu gospodarczego, np. zachęty dla inwestorów.

² H. Litwińczuk, Międzynarodowe prawo podatkowe, Warszawa 2022, s. 26.

³ A. Biegalski, Jurysdykcja podatkowa, w: B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2019, s. 124 i n.

⁴ D. Mączyski, Międzynarodowe prawo podatkowe, Warszawa 2015, s. 30 i n.

2. Cele międzynarodowego prawa podatkowego. Na ukształtowanie się międzynarodowego prawa podatkowego wpłynęły trzy zasadnicze kwestie⁵:

- 1) eliminowanie negatywnych zjawisk ekonomicznych w postaci powstania podwójnego opodatkowania zarówno w znaczeniu prawnym, jak i ekonomicznym, m.in. znoszenie barier w międzynarodowym obrocie gospodarczym, które stanowią niezbędny element uwarunkowań prawnych prowadzenia działalności gospodarczej;
- 2) konieczność zapewnienia efektywności krajowych systemów podatkowych w szczególności w ramach współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych. Ten obszar ukształtował się później niż normy znoszące podwójne opodatkowanie, jest on przejawem przekonania, że we współczesnym świecie z uwagi na swobody w zakresie przepływu kapitału i majątku, jurysdykcja podatkowa nie jest w stanie efektywnie wymierzać i pobierać należności podatkowych. Już w fazie wymiaru zobowiązań podatkowych niezbędne okazuje się korzystanie z informacji znajdujących się w posiadaniu innych organów bądź podmiotów innych państw. Ponadto samo naliczenie podatku nie jest jeszcze równoznaczne z jego pobraniem. Pobranie podatku wymaga bowiem dostępu do dochodu lub majątku podatnika znajdującego się często na terenie innej jurysdykcji podatkowej;
- 3) zapobieganie zjawisku międzynarodowego unikania i uchylania się od opodatkowania. O ile u genezy międzynarodowego prawa podatkowego do końca XX w. leżała potrzeba eliminowania podwójnego opodatkowania, o tyle pierwsza i druga dekada XXI w. to dynamiczny rozwój instytucji prawnych służących zintensyfikowaniu międzynarodowej współpracy podatkowej.

2. Podatek u źródła w kontekście międzynarodowego prawa podatkowego

1. Definicja podatku u źródła i jego zasady. Podatek u źródła (ang. *withholding tax*, dalej: WHT) dotyczy dochodów o charakterze transgranicznym podatników, którzy w danym państwie podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu⁶. W większości jurysdykcji podatkowych reżim WHT nie jest powszechnie stosowany do wszystkich rodzajów dochodów⁷, jego zakres przedmiotowy jest ograniczony w szczególności do dochodów pasywnych, których źródło znajduje się na terytorium danego państwa, zatem co do zasady dochodów z tytułu dywidend, odsetek, należności licencyjnych, usług artystycznych, usług niematerialnych⁸, a także do niektórych tzw. zysków bizne-

⁵ *Ibidem*, s. 32 i n.

⁶ *C. Lee, J. Yoon*, IFA Cahiers Report 2018 on Withholding Tax in the Era of BEPS, CIVs and Digital economy, General Report (vol. 103B), s. 7.

⁷ *Ibidem*, s. 11.

⁸ *M. Hearson*, The European Union's tax treaties with developing countries. Leading by example? Report for the European United Left/Nordic Green Left (GUE/NGL) in the European Parliament 2018, s. 6.

2. Podatek u źródła w kontekście międzynarodowego prawa podatkowego

sowych, chyba że są one przypisane do PE na terytorium państwa źródła. Występowanie podatku u źródła wiąże się ze szczególnym trybem jego rozliczenia. Mimo że formalnie podatnikiem WHT jest tzw. podmiot zagraniczny, to jednak na tzw. krajowym podmiocie, jako nabywcy świadczenia, ciąży obowiązek obliczenia, pobrania i zapłaty tego podatku.

W kontekście międzynarodowym reżim WHT określa granice egzekwowalnych praw podatkowych między państwem, w którym dany podmiot jest zarejestrowany dla celów podatkowych (państwo rezydenta), a państwem, z którego pochodzi dochód (państwo źródła)⁹. Podstawą zastosowania podatku u źródła jest ustalenie, z jakiego rodzaju źródła pochodzi wypłata (np. czy są to przychody z umowy o pracę, odsetek, dywidend, licencji, zlecenia, praw autorskich itd.). Po ustaleniu pojawia się podstawowa kwestia związana z międzynarodowymi źródłami prawa, ponieważ należy koniecznie odnieść się do umowy międzynarodowej z danym krajem, z którego podmiotem dokonuje się transakcji. Przy rozliczeniu tego podatku odpowiedzialność leży po stronie podmiotu dokonującego wypłaty należności wynagrodzenia (określanego jako płatnik), a nie podmiotu, który je otrzymuje (określanego jako odbiorcę należności). WHT jest potrącany w państwie źródła, czyli w państwie płatnika, a nie jest potrącany w państwie odbiorcy należności. Nie każda jednak wypłata na rzecz zagranicznego kontrahenta skutkuje obowiązkiem rozliczenia WHT¹⁰.

2. Relacja państwo – podatnik. Podatek u źródła – w kontekście międzynarodowym – jest często określany jako tzw. podatek końcowy. Jest wykorzystywany do zapewnienia egzekwowania praw podatkowych państw, w sytuacji gdy krajowy system opodatkowania dochodów nie ma zastosowania przy danej transakcji. Stąd znacznie łatwiej jest zidentyfikować cel fiskalny WHT, którym jest zapewnienie opodatkowania dochodu (przychodu) w miejscu, w którym został wypracowany, zgodnie z prawem krajowym, unijnym oraz umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania (umowy o UPO), których dane państwo jest stroną¹¹. Mając na uwadze, że WHT stanowi jedno ze źródeł dochodów publicznych będących podstawą do finansowania wydatków publicznych oraz jest skutecznym narzędziem do zabezpieczenia krajowej podstawy opodatkowania i zwalczania przenoszenia zysków do innych jurysdykcji, w szczególności tych o niskich stawkach

⁹ V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, 1998, t. 2, s. 70.

¹⁰ Warto zauważyć, że dla polskich podatników czy to kwestie prawidłowego rozliczenia WHT czy też braku obowiązku jego rozliczenia nabrały szczególnego wymiaru w wyniku wojny w Ukrainie i potrzeby podjęcia działań transgranicznych (w tym m.in. relokacji prowadzonej działalności) i dokonywania zakupów usług od podmiotów/kontraktorów ukraińskich, zob. np. <https://www.kochanski.pl/podatek-u-zrodla-i-przepisy-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 6.6.2023 r.).

¹¹ Projekt objaśnień podatkowych WHT 19.6.2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-objasnien-do-przepisow-w-zakresie-zasad-poboru-podatku-u-zrodla> (dostęp: 6.6.2023 r.).

podatkowych jak raje podatkowe¹², tym samym, celem pośrednio fiskalnym reżimu WHT staje się ograniczenie ryzyka uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, z tym że należy wykluczyć doprowadzenie do sytuacji podwójnego opodatkowania. WHT po stronie płatnika to nie tylko czynności związane z samym poborem podatku, ale również obowiązki informacyjne (m.in. złożenie deklaracji). W rezultacie na płatniku spoczywa obowiązek weryfikacji konkretnego rodzaju świadczenia na gruncie krajowych przepisów i w ścisłym związku z postanowieniami umów o UPO, z uwzględnieniem orzecznictwa i najbardziej aktualnej praktyki organów podatkowych¹³.

3. Kompetencje państw do opodatkowania dochodu podatkiem u źródła. O ile ustawodawca krajowy samodzielnie ustala zakres podatku u źródła w ramach swojej jurysdykcji podatkowej, o tyle zakresu tego nie można traktować jako ostatecznego. Skonstruowany przedmiotowo-podmiotowy zakres opodatkowania nierezydentów na podstawie prawa wewnętrznego jurysdykcji podatkowej może być zmodyfikowany przez normy dotyczące zwolnień podatkowych stanowiących implementację dyrektyw unijnych lub analogicznie treści umów o UPO – w tym także wprowadzających niższe stawki podatku¹⁴. Umowy o UPO zawierają regulacje ustanawiające pierwszeństwo ich stosowania przed przepisami podatkowymi prawa wewnętrznego jurysdykcji podatkowej. Istotą tych umów są tzw. normy rozdziału, przepisy rozdzielające prawo do opodatkowania danego dochodu pomiędzy państwa-strony umowy¹⁵. Konsekwencją tego rozdzielenia jest ograniczenie roszczeń podatkowych, które wynika z prawa wewnętrznego jurysdykcji podatkowej¹⁶. Ograniczenie prawa do samego opodatkowania (w tym wysokości zobowiązania podatkowego) wynikającego z prawa międzynarodowego zawężają zasady opodatkowania wynikające z przepisów prawa wewnętrznego jurysdykcji podatkowej. Istotne jest to, że umowy międzynarodowe takich zobowiązań podatkowych nie tworzą, ich funkcją jest zawężanie zakresu opodatkowania i roszczeń pomiędzy państwami-stronami tej umowy.

¹² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 10.3.2022 r. w sprawie europejskich ram podatku u źródła (2021/2097(INI)) (Dz.Urz. UE C Nr 347, s. 172).

¹³ Zob. m.in. *H. Litwińczuk*, Międzynarodowe prawo podatkowe, Warszawa 2020; *B. Kuźniacki*, Rzecywisty beneficjent a podatek u źródła, Warszawa 2022.

¹⁴ *K. Kanwa, M. Wilk*, Nowy system poboru podatku u źródła: suma wszystkich błędów czyli o „uszczelnianiu” systemu podatkowego „dziurawymi przepisami”, PP 2022, Nr 1, s. 23–29.

¹⁵ *J. Sekita*, Rozliczanie podatku u źródła, Warszawa 2023, s. 16 i n.

¹⁶ W sytuacji gdy opodatkowanie dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych w państwie źródła (ograniczonego jedynie co do wysokości stawki podatkowej) wynikające z umów międzynarodowych będzie mniej korzystne w stosunku do zasad prawa wewnętrznego danej jurysdykcji podatkowej. Takimi rozwiązaniami mogą być zwolnienia, które wynikają z art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 polskiej ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.); zob. *J. Sekita*, Rozliczanie podatku u źródła, Warszawa 2023, s. 16 i n.

2. Podatek u źródła w kontekście międzynarodowego prawa podatkowego

Realizacja tej funkcji w umowach międzynarodowych, w tym też w kontekście WHT, wyraża się m.in.¹⁷:

- 1) szczególną formułą redakcyjną, tj. dochody „mogą być opodatkowane”¹⁸. Zastosowanie tej formuły w umowach podatkowych nie przyznaje podatnikowi i/lub płatnikowi prawa do wyboru państwa opodatkowania dochodu na potrzeby WHT. Należy ją traktować jako przyzwolenie dla opodatkowania danego dochodu, przy jednoczesnym pozostawieniu decyzji o jego faktycznym opodatkowaniu (lub braku opodatkowania) ustawodawcy krajowemu;
- 2) brakiem uregulowania zasad ustalania podstawy opodatkowania. Podstawa jest obliczana zgodnie z regulacjami prawa krajowego (np. w polskim prawodawstwie jako podstawą opodatkowania jest kwota przychodu bez prawa do potrącenia kosztów). Pewnym ułatwieniem rozliczenia WHT jest brak stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania (metody wyłączenia i metody zaliczenia).

W sytuacji gdy danego państwa rezydencji i państwa źródła nie łączy umowa międzynarodowa lub jej stosowanie podlega wyłączeniu (np. z uwagi na brak przedstawienia przez odbiorcę płatności certyfikatu rezydencji), zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku u źródła ustalane jest na podstawie prawa krajowego państwa, rezydentem którego jest podmiot dokonujący wypłaty.

4. Akty prawa międzynarodowego. W doktrynie prawa międzynarodowego „konwencja zawarta przez państwo rezydencji podatnika (państwo, w którym podlega on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) oraz państwo źródła (państwo, na terytorium którego przychód powstał)”¹⁹ determinuje zasady prawidłowego opodatkowania WHT²⁰. Podmioty stosujące umowy międzynarodowe powinny mieć na uwadze pośrednią modyfikację ich treści postanowieniami Konwencji z 24.11.2016 r. wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu²¹.

Zatem akty prawa międzynarodowego rozdziałające kompetencje podatkowe wobec opodatkowania dochodów, m.in. z dywidend, odsetek, należności licencyjnych, w zakresie WHT podzielić można na dwie kategorie:

- 1) **umowy bilateralne (dwustronne)** – których celem jest wspieranie wymiany dóbr i usług oraz przepływu kapitałów i osób poprzez eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym, ale także poprzez zapobieganie unikaniu opodatkowania. Zalicza się do nich ponad 3000 zawartych na świecie umów

¹⁷ J. Sekita, Rozliczanie podatku u źródła, Warszawa 2023, s. 16 i n.

¹⁸ W angielskich wersjach umów możemy znaleźć następujące odniesienia: „*shall be taxed*”, „*may be taxed*” – <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 6.6.2023 r.).

¹⁹ J. Sekita, Rozliczanie podatku u źródła, s. 16.

²⁰ Na temat zasady źródła i rezydencji zob. rozdział III.

²¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.

dwustronnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, a także coraz liczniejsze porozumienia o wymianie informacji podatkowych zawierane z państwami lub terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową²². Intencją państw – stron umowy o UPO – jest wyeliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania bez stwarzania możliwości braku opodatkowania lub niższego opodatkowania poprzez uchylanie się lub unikanie opodatkowania²³. Zawierane są wyłącznie między dwoma państwami, których celem jest m.in. wspieranie międzynarodowego handlu i inwestycji poprzez eliminowanie podwójnego opodatkowania zgodnie z tzw. minimalnym standardem OECD przeciwdziałania nadużywaniu umów o UPO. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania można traktować jako element wiążący systemy podatkowe dwóch państw, których celem pośrednim jest ograniczenie przysługujących im z racji ich suwerenności roszczeń podatkowych²⁴. Ograniczenie to następuje poprzez ustalenie, w jakim zakresie państwa roszczenia te zachowują i w jakim zakresie te roszczenia tracą. Przy tym należy wskazać też na istotną kwestię interpretowania umów międzynarodowych. W zakresie powoływania się w nich na instytucje prawa zapisów konwencji nie należy stosować w sposób ścisły. Zapisy umowy międzynarodowej muszą mieć charakter ogólny, by zachować uniwersalność w różnych systemach prawnych, językach umów²⁵.

- 2) **dyrektywy unijne**, określające zasady postępowania co do podatków wewnątrz Unii Europejskiej, które wpływają bezpośrednio na treść ustaw krajowych państw członkowskich, obligując administracje państw członkowskich do implementowania tych przepisów (w tym również jeśli zaistnieje taka potrzeba wprowadzania zmian w obowiązujących regulacjach krajowych) do krajowych systemów podatkowych w jednolity sposób na terenie całej Unii. Tak więc dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.6.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich²⁶ (tzw. dyrektywa IR) ma na celu zniesienie podatku u źródła od odsetek i należno-

²² Wyróżnić można kilka podstawowych typów dwustronnych umów podatkowych: umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz służące zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania; w porównaniu do tych umów z ograniczonym zakresem podmiotowym i przedmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania niektórych kategorii dochodów osiąganych przez osoby fizyczne; umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do spadków i darowizn; umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych; umowy o opodatkowaniu dochodów z oszczędności; umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do przedsiębiorstw eksploatujących statki morskie lub statki powietrzne w transporcie międzynarodowym, zob. *D. Mączyński*, Międzynarodowe prawo podatkowe, s. 40 i n.

²³ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (dostęp: 10.8.2023 r.).

²⁴ *H. Litwińczuk*, Międzynarodowe prawo podatkowe, s. 26.

²⁵ *J. Sekita*, Rozliczanie podatku u źródła, s. 211.

²⁶ Dz. Urz. UE L Nr 157, s. 49.

2. Podatek u źródła w kontekście międzynarodowego prawa podatkowego

ści licencyjnych wypłacanych przez spółkę państwa członkowskiego na rzecz spółki powiązanej z innego państwa członkowskiego²⁷. Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich²⁸ ma na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidend przekazywanych pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami zależnymi różnych państw członkowskich²⁹.

Nadrzędne cele umów o UPO i unijnych dyrektyw pozostają zbliżone, a są nimi wspieranie działalności gospodarczej i inwestycyjnej poprzez eliminowanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania w zakresie ich podmiotowego i przedmiotowego opodatkowania³⁰. Mechanizm umowy o UPO, dyrektywy IR czy też dyrektywy PS to ich zastosowanie tylko w sytuacji, gdy dochód z państwa źródła jest alokowany do państwa rezydencji, ponieważ tylko w takim wypadku może dojść do podwójnego opodatkowania tego dochodu, a zatem do potrzeby zastosowania ww. źródeł prawa. Umowy o UPO, dyrektywa IR, dyrektywa PS pozostają w ścisłym związku z krajowym prawem podatkowym państw-stron tych umów zgodnie z alokacją dochodu do podatnika wynikającą z prawa podatkowego tych państw i kierując się alokacją dochodu z państwa źródła do podmiotu państwa rezydencji. Natomiast decyzja o alokacji dochodu pozostaje autonomiczną decyzją krajowego ustawodawcy.

Z uprawnień przyznawanych przez poszczególne umowy o UPO i w prawie Unii Europejskiej (tzn. dyrektyw PS i IR) powinni korzystać inwestorzy (udziałowcy) z kraju objętego tymi postanowieniami, jeżeli są oni podatnikami w stosunku do otrzymanej należności i spełniają inne warunki przewidziane dla tych uprawnień (np. w określonych sytuacjach posiadają status rzeczywistego właściciela). Analogiczne wnioski mają zasto-

²⁷ Dyrektywa IR ma na celu zniesienie podatku u źródła od odsetek i należności licencyjnych wypłacanych przez spółkę państwa członkowskiego na rzecz spółki powiązanej z innego państwa członkowskiego. Została ona wdrożona do polskiego porządku prawnego poprzez regulację art. 21 PDOPrU, która przewiduje zwolnienie od podatku u źródła dla spółek podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym w innym niż Polska państwie członkowskim UE. Zwolnienie dotyczy przychodów ze wskazanych w ustawie kategorii odsetek i należności licencyjnych (np. z odsetek, z praw autorskich, z praw do znaków towarowych, *know-how*).

²⁸ Dz.Urz. UE L Nr 345, s. 8 ze zm.

²⁹ Przepisy dyrektywy Rady 90/435/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z 22.12.2003 r., w zakresie opodatkowania dywidend dotyczą bezpośrednio materii objętej art. 10 Konwencji Modelowej OECD. W świetle umów o UPO wzorowanych na art. 10 ww. konwencji dywidendy podlegają zasadniczo opodatkowaniu w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania beneficjenta dywidendy, jednak państwo źródła ma prawo do pobrania obniżonego podatku u źródła od wypłacanych dywidend. Wdrożenie dyrektywy PS wiąże się ze stosowaniem zwolnienia od opodatkowania dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na podstawie art. 20, 22 oraz 22c PDOPrU.

³⁰ B. Kuźniacki, Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła, Warszawa 2022, s. 677.

sowanie w przypadku wypłat należności podlegających preferencyjnemu traktowaniu na podstawie przepisów unijnych dyrektyw podatkowych (tj. dyrektywy PS i dyrektywy IR). Tutaj warto przypomnieć zmiany regulacji w stosunkach państw członkowskich Unii Europejskiej z Wielką Brytanią. Do zakończenia procedury brexit, tj. do 31.12.2020 r., obowiązywały regulacje, które traktowały Wielką Brytanię jako państwo członkowskie, a zatem były stosowane przepisy wynikające z dyrektyw PS i IR, od momentu zakończenia procedury brexit – Wielkiej Brytanii dyrektywy te już nie obowiązują³¹.

Unijne dyrektywy i umowy o UPO przynależą do reżimów prawa unijnego i międzynarodowego, których normy prawne, zgodnie m.in. z polską Konstytucją, są usytuowane wyżej w hierarchii aktów prawa niż krajowe ustawy (np. jak PDOPrU, ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³² czy ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa³³) oraz są stosowane bezpośrednio po ich implementacji do prawa krajowego³⁴. Pierwszeństwo prawa międzynarodowego, w tym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nad prawem jest respektowane na zasadzie *pacta sunt servanda* wyrażonej w art. 26 Konwencji wiedeńskiej z 23.5.1969 r. o Prawie Traktatów³⁵. Jednakże taka sytuacja nie prowadzi automatycznie do nieważności prawa krajowego. Istnieją zarówno państwa, w których zasada pierwszeństwa umów międzynarodowych w stosunku do prawa krajowego została podniesiona do rangi zasady konstytucyjnej, jak i państwa, które w ogóle nie mają takiej zasady i stosują ogólne reguły kolizyjne przyjęte w prawie (min. *lex posteriori derogat legi priori*), których skutkiem może być uchylenie normy traktatowej przez normę krajową³⁶.

Warto tutaj też wspomnieć o kwestii prawa pomocniczego UE w kontekście WHT. Artykuł 19 Traktatu z 7.2.1992 r. o Unii Europejskiej³⁷ stanowi podstawę prawną dla prawa pomocniczego, nadając Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej kompetencje sądu najwyższej instancji, który zapewnia prawidłową wykładnię i właściwe stosowanie prawa UE zarówno w zakresie spraw wniesionych bezpośrednio do TSUE, jak i w przypadku wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Dokonując interpretacji prawa UE, TSUE często musi się wykazać inicjatywą, aby wypełnić wszelkie luki w prawie pierwotnym i/lub wtórnym. Orzeczenia TSUE tworzą oficjalną i wiążącą wykładnię przepisów prawa UE i jako takie stanowią źródło prawa (także dla samego TSUE).

³¹ Brexit – Informacja o obowiązywaniu przepisów o podatkach dochodowych po zakończeniu okresu przejściowego, <https://www.podatki.gov.pl/cit/wyjasnienia/brexit-info-z-2022/> (dostęp: 6.6.2023 r.).

³² T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.

³³ T.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

³⁴ H. Litwińczuk, Międzynarodowe prawo podatkowe, s. 45.

³⁵ Dz.U. Nr 74, poz. 439.

³⁶ P.R. de Sousa, Tax treaty override, w: M. Schiller, P. Weninger (red.), Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation, Wien 2008.

³⁷ Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864[30] ze zm.

2. Podatek u źródła w kontekście międzynarodowego prawa podatkowego

Dnia 26.2.2019 r. TSUE wydał dwa istotne wyroki na gruncie dyrektyw unijnych: 1) wyrok w połączonych sprawach C-116/16 i C-117/16³⁸ dotyczył stosowania zwolnienia w WHT na gruncie dyrektywy PS, 2) wyrok w sprawach C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16³⁹ dotyczył stosowania zwolnienia w WHT w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych na gruncie dyrektywy IR⁴⁰. Oba orzeczenia zapadły na podstawie pytań prejudycjalnych skierowanych przez sądy duńskie co do stosowania duńskiego systemu podatku u źródła od dywidend i odsetek wypłacanych przez przedsiębiorstwa duńskie przedsiębiorstwom w innych państwach członkowskich UE⁴¹. Orzeczenie miało ważne konsekwencje dla stosowania dyrektywy IR oraz dyrektywy PS. W obydwu sprawach, centralną osią wyroków było ustalenie, czy w sytuacji braku krajowych regulacji antyabuzyjnych państwo członkowskie może powoływać się wprost na przepisy dyrektyw UE w celu odmowy przyznania preferencji w podatku u źródła, w przypadku gdy istnieje ryzyko nadużycia prawa⁴². Zdaniem TSUE brak w ustawodawstwie krajowym przepisów dotyczących zapobieganiu nadużycia prawa w WHT nie pozbawia państwa członkowskiego prawa do cofnięcia preferencji podatkowych, jeśli zasadniczym bądź jednym z zasadniczych celów transakcji dokonanej przez podatnika/płatnika jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie. Na tej podstawie TSUE wskazał, że organy krajowe mogą odmówić zastosowania preferencji w podatku u źródła opartych o dyrektywy UE, jeżeli wymagane przesłanki spełniono wyłącznie formalnie i w sposób sztuczny stworzono warunki wymagane do uzyskania tej preferencji.

5. Konwencja MLI. Prawidłowe rozliczenie podatku u źródła wymaga zastosowania przez podatnika regulacji wynikających z krajowego prawa podatkowego oraz właściwej umowy międzynarodowej. Podatnicy (płatnicy) stosujący umowy międzynarodowe powinni również mieć na uwadze Konwencję MLI⁴³. Modyfikuje ona umowy o UPO w zsynchronizowany sposób, bez konieczności prowadzenia czasochłonnych negocjacji bilateralnych. Prawidłowe rozliczenie podatku u źródła wymaga zastosowania regulacji wynikających z krajowego prawa podatkowego oraz właściwej umowy międzynarodowej. Ustalenie aktualnego stanu prawnego (treści umów międzynarodowych) wymaga odwoła-

³⁸ Legalis.

³⁹ Legalis.

⁴⁰ Szerzej zob. rozdział XVIII.

⁴¹ Wyrok Trybunału (wielka izba) z 26.2.2019 r. (wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez *Østre Landsret, Vestre Landsret* – Dania) – *N Luxembourg I* (C-115/16), *X Denmark A/S* (C-118/16), *C Danmark I* (C-119/16), *Z Denmark ApS* (C-299/16) przeciwko *Skatteministeriet* (sprawy połączone C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16), Legalis oraz wyrok Trybunału (wielka izba) z 26.2.2019 r. (wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez *Østre Landsret* – Dania) – *Skatteministeriet* przeciwko *T Danmark* (C-116/16), *Y Denmark Aps* (C-117/16), Legalis.

⁴² *M. Lewandowska, A. Siępień*, Trybunał Sprawiedliwości o nadużyciu zwolnienia z podatku u źródła: zaskakujące rozczarowanie czy przewidywalny kierunek interpretacji? Polskie regulacje niezgodne z prawem UE?, PP 2019, Nr 8, s. 12–20.

⁴³ Zob. też rozdział II.

nia się do Konwencji MLI, wielostronnej umowy międzynarodowej zmieniającej zawarte w umowach dwustronnych normy prawne⁴⁴. Konwencja MLI zmienia umowy międzynarodowe, działając jak równoległy do nich akt prawny, niebędący źródłem zmian treści samej umowy. Pomocne w ustalaniu aktualnego tekstu umów międzynarodowych są m.in. publikowane przez Ministra Finansów tzw. teksty syntetyczne umów międzynarodowych. Teksty syntetyczne nie stanowią źródła prawa (nie są tekstami jednolitymi umowy o UPO), jedynymi źródłami pozostają teksty autentyczne umów o UPO i Konwencji MLI. Teksty syntetyczne należy traktować jako dokumenty, które mają na celu zobrazowanie wpływu Konwencji MLI na daną umowę o UPO, a przez to prowadzić do ułatwienia rozumienia zmian, jakie Konwencja MLI wprowadza do danej umowy o UPO.

3. Znaczenie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w WHT

1. Kompetencje podatkowe państwa przy WHT. Umowy o UPO co do zasady przyzwalają na opodatkowanie dochodów w państwie rezydencji, jak i w państwie źródła. W przypadku kolizji przepisów krajowych dotyczących zasad rezydencji między poszczególnymi państwami, która to determinuje państwo właściwe w zakresie uiszczenia podatku u źródła, zastosowanie znajdują umowy o UPO. Ich zapisy umożliwiają rozstrzygnięcie, w którym państwie podatnik podlega opodatkowaniu. Sam obowiązek podatkowy jednak konstytuują przepisy prawa podatkowego (ustawy), a nie zapisy wynikające z umów o UPO. Zadaniem umów jest przyznanie kompetencji do pobrania WHT, czy właściwie uzgodnienia, które z państw i w jakim zakresie może dany dochód pasywny opodatkować. Skutkiem braku kompetencji podatkowej będzie brak dochodu, który będzie objęty jurysdykcją podatkową danego państwa, który po stronie krajowej ustawy podatkowej będzie determinować powstanie bądź nie powstanie obowiązku podatkowego. Stąd przesłanka kompetencji podatkowej danego państwa staje się niezbędna do opodatkowania dochodu w państwie źródła, gdy powstaje obowiązek podatkowy.

2. Interpretacja zapisów umów o UPO. Ekonomiczną rolą umów o UPO jest wspieranie międzynarodowego handlu i inwestycji poprzez eliminację podwójnego opodatkowania dochodu. Natomiast aby ograniczyć możliwości uzyskania tych przywilejów podatkowych w sytuacjach sprzyjających uniknięciu opodatkowania zaistniała konieczność wprowadzenia tzw. minimalnego standardu OECD przeciwdziałania nadużywaniu umów o UPO obejmującego test podstawowego celu (*principal purpose test*) bądź klauzulę ograniczenia korzyści (*limitation of benefits*). Umowy o UPO obowiązują często bez zmian wiele lat z uwagi na to, że najpierw proces negocjacji umów, a następnie ich ratyfikacji przez obie strony jest długotrwały i nie zawsze kończy się sukcesem⁴⁵. Dlatego treść i struktura umów zawierają sformułowania o charakterze uniwersalnym

⁴⁴ J. Sekita, Rozliczanie podatku u źródła, s. 199.

⁴⁵ Jednym z takich przykładów jest brak ratyfikacji przez Stany Zjednoczone Ameryki podpisanej w 13.2.2013 r. w Warszawie Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ame-

3. Znaczenie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w WHT

i ponadczasowym, co pozwala na zachowanie waloru elastyczności zapisów mimo zmian w systemach prawnych. Charakter ogólny i uniwersalny zapisów wpływa na to, że mogą się one wydawać niedoprecyzowane bądź niedookreślone w stosunku do w krajowych regulacji podatkowych państw-stron⁴⁶. W takiej sytuacji istotną rolę odgrywa ich właściwa wykładnia oparta o reguły interpretacji językowej, kontekstualnej i celowościowej zgodnie z art. 31 ust. 1 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z 23.5.1969 r. Charakterystyczne zapisy umów o UPO, determinowane zarówno leżącym u ich podstawy kontekstem ekonomicznym, jak i potrzebą zagwarantowania waloru uniwersalności postanowień większe znaczenie powinny nadawać wykładni kontekstu i celu tej umowy, niż ma to miejsce w sytuacji interpretacji krajowego prawa podatkowego. Istotną rolę odgrywa też tzw. wykładnia dynamiczna zapewniająca aktualne znaczenie pojęć użytych w umowach o UPO na moment rozstrzygnięcia kwestii/sprawy podatkowej.

Nawiązując do wspomnianego wcześniej minimalnego standardu OECD warto wspomnieć o pracach tej organizacji, których wyniki w zakresie problematyki podatkowej dla państw stanowią istotne źródło⁴⁷. Jednym z największych osiągnięć, jak na razie, ponieważ obecnie na forum OECD toczą się intensywne prace nad globalną reformą opodatkowania bezpośredniego, w tym również dotyczących kwestii WHT, wciąż pozostaje Konwencja Modelowa OECD i Komentarz do niej, który nie stanowi źródła prawa *per se*⁴⁸, mimo tego jest determinantą sposobu wykładni umowy międzynarodowej, przez to stanowiąc niewiążący pisemny instrument prawa międzynarodowego (*soft law*)⁴⁹. Odwołanie się do Modelowej Konwencji OECD i Komentarza do tej konwencji stanowi powszechną praktykę w zakresie interpretacji przepisów umów o UPO⁵⁰. Wykładnia powinna odbywać się z poszanowaniem przepisów innych umów i traktatów, w tym przede wszystkim Konwencji wiedeńskiej, a w szczególności art. 31 stanowiącego ogólną regułę interpretacji traktatów. Zgodnie bowiem z tym przepisem zarówno Modelowa Konwencja OECD, jak i Komentarz do niej uważa się za będące częścią lub kontekstem, albo dodatkowym środkiem interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁵¹. Nie oznacza to oczywiście, że Modelowa Konwencja OECD i Komentarz stają się źródłem prawa np. w rozu-

ryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. z 2013 r. poz. 995).

⁴⁶ Zob. <https://www.prawo.pl/podatki/rozliczanie-podatku-u-zrodla-dr-blazej-kuzniacki,504512.html> (dostęp: 6.6.2023 r.).

⁴⁷ D. Koreń, Charakter Konwencji Modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania, MoPod 2013, Nr 8.

⁴⁸ Status prawny Komentarza budzi wątpliwości, co wynika z faktu, że poszczególne państwa regularnie konsultują jego treść, usuwając w ten sposób rozbieżności dotyczące wykładni przepisów umów międzynarodowych lub sposobu ich stosowania, niekiedy zmiana jego treści stanowi też asumpt do zmiany ustawodawstwa krajowego, zob. D. Mączyński, Międzynarodowe prawo podatkowe, s. 44 i n.

⁴⁹ D.A. Ward, The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, IBFD, s. 38.

⁵⁰ Zob. np. wyr. NSA z 12.8.2021 r., II FSK 126/19, Legalis.

⁵¹ B. Kuźniacki, Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła, Warszawa 2022.

mieniu art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r.⁵², niemniej należy wskazać na ich istotną rolę w zakresie wykładni umów o UPO.

Z uwagi na autonomiczny charakter pojęć używanych w umowach bilateralnych o unikaniu podwójnego i poszanowanie art. 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej, wymaga się, aby umowy międzynarodowe 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. Ponadto stosownie do art. 31 ust. 2 lit. b Konwencji wiedeńskiej dla celów interpretacji traktatu kontekst obejmuje, oprócz tekstu, łącznie z jego wstępem i załącznikami każdy dokument sporządzony przez jedną lub więcej stron w związku z zawarciem traktatu, przyjęty przez inne strony jako dokument odnoszący się do traktatu. Z kolei art. 31 ust. 3 lit. c Konwencji wiedeńskiej stanowi, że łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę wszelkie odpowiednie normy prawa międzynarodowego (a zatem także zwyczaj międzynarodowy tworzony przez jednolitą praktykę państw), mające zastosowanie w stosunkach między stronami. Zarówno zatem Modelowa Konwencja OECD, jak i Komentarz mogą stanowić kontekst w rozumieniu art. 31 Konwencji wiedeńskiej oraz art. 3 ust. 2 poszczególnych umów o UPO⁵³. Wobec tego należy zauważyć, że zgodnie z zaleceniami OECD jej państwa członkowskie są obowiązane do stosowania Modelowej Konwencji OECD jako podstawy przy zawieraniu umów, chyba że jedno umawiające się państwo zgłosiło konkretne zastrzeżenia lub ma szczególne powody, aby konwencji nie stosować. W takich przypadkach kolejne Modelowe Konwencje OECD i Komentarze są częścią kontekstu, a nie uzupełniającym materiałem w rozumieniu art. 32 Konwencji wiedeńskiej.

Funkcjonujące aktualnie umowy o UPO powinny być interpretowane zgodnie z Komentarzem, chyba że zasadnicze zmiany w Modelowej Konwencji OECD wykluczałyby taką interpretację. Komentarz do Modelowej Konwencji OECD będzie miał mniejsze znaczenie w przypadku konwencji zawieranych między państwami członkowskimi OECD i państwami, które nie są członkami OECD, oraz zawieranych wyłącznie między państwami, które nie są członkami OECD. Jeżeli jednak Konwencja Modelowa OECD

⁵² Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁵³ Np. art. 3 ust. 2 umowy z 14.5.2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90) stanowi, że „przy stosowaniu niniejszej umowy przez Umawiające się Państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie, które nie zostało w niej zdefiniowane, będzie miało takie znaczenie, jakie przyjmuje się w danym czasie zgodnie z prawem tego Państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza umowa, przy czym znaczenie wynikające ze stosowanego ustawodawstwa podatkowego tego Państwa będzie miało pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego Państwa”. Takie samo brzmienie ma art. 3 ust. 2 Konwencji z 6.12.2001 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368), podobne brzmienie ma art. 3 ust. 2 Konwencji z 13.2.2002 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się i unikaniu opodatkowania (Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120 ze zm.).

3. Znaczenie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w WHT

była podstawą negocjacji, to stanowi ona kontekst i może być brana pod uwagę przy interpretacji. Jednocześnie należy dodatkowo podkreślić, że w przypadku braku zdefiniowania w umowach o UPO pojęć (określeń), należy sięgać do autonomicznej wykładni przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Uznaje się zatem istnienie tzw. miękkiego zobowiązania do respektowania jego treści przez strony umowy, co polega na tym, że państwo członkowskie OECD powinno brać pod uwagę jego treść do czasu, aż nie wyrazi swoich zastrzeżeń w danym zakresie⁵⁴. Konwencja nie jest jedynym aktem wzorcowym (nie zawiera wiążących norm prawnych ani dla państw członkowskich OECD, ani dla państw niebędących członkami) dla zawierania bilateralnych umów o UPO, chociaż to dokument zdecydowanie najczęściej stosowany⁵⁵. W 1980 r. Organizacja Narodów Zjednoczonych zwróciła uwagę na problem podwójnego opodatkowania w kontekście państw rozwijających się, skutkiem czego było opracowanie równoległej do Konwencji Modelowej OECD – Konwencji Modelowej ONZ, ta ostatnia wzorowała się w istotnej mierze na Konwencji Modelowej OECD z 1977 r. i Komentarzu do niej. Głównym powodem stworzenia przez ONZ własnej konwencji, odrębnej od Konwencji Modelowej OECD, była ograniczona rola OECD, gdyż organizacja ta skupia znacznie mniej państw członkowskich niż ONZ, i to dodatkowo w większości państw rozwiniętych. Dlatego też Konwencja Modelowa ONZ zmierza ku przyznaniu zdecydowanie większej liczby uprawnień do opodatkowania państwowym rozwijającym się, które są głównie importarami kapitału. Przeprowadzona w 2018 r. analiza 172 umów⁵⁶ podatkowych obowiązujących między członkami UE a krajami rozwijającymi się pokazała, że umowy, które kraje rozwijające się zawarły z członkami UE, nakładają więcej ograniczeń na ich prawa do opodatkowania źródła niż umowy z innymi krajami, nawet innymi państwami-członkami OECD. Umowy między państwami członkowskimi UE a krajami rozwijającymi się bardziej przypominają Modelową Konwencję OECD (która nie została zaprojektowana z myślą o krajach rozwijających się), niż zaproponowany model ONZ.

3. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a prawo krajowe. Polskie przepisy nakładające na podatników PDOPrU i PDOFizU obowiązek rozliczenia WHT należy stosować z uwzględnieniem ewentualnych zmian wynikających z umów o UPO. Postanowienia umów o UPO mają pierwszeństwo stosowania w sytuacji sprzeczności/kolizji z polskimi przepisami, z uwagi na ich status jako ratyfikowanych umów międzynarodowych. Zatem jeśli odbiorca wypłacanej należności posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie, z którym Polska zawarła umowy o UPO, nie można wykluczyć sytu-

⁵⁴ M. Malicka, A. Zalasinski, Rola oficjalnego Komentarza do Modelu Konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym Modelu, KPPod 2005, Nr 1, s. 99.

⁵⁵ D. Koreń, Charakter Konwencji Modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania, MoPod 2013, Nr 8.

⁵⁶ M. Hearson, The European Union's tax treaties with developing countries. Leading by example? Report for the European United Left/Nordic Green Left (GUE/NGL) in the European Parliament 2018, s. 3.

acji, że postanowienia właściwej umowy o UPO będą modyfikować rodzaje należności podlegające WHT, zastosowanie obniżonej stawki podatku albo całkowite jego niepobranie⁵⁷.

Zastosowanie przepisów umowy o UPO nie wystarczy do skorzystania z preferencji przewidzianych w ich postanowieniach, ponieważ nie przewidują one żadnych dodatkowych warunków. Wymogi dotyczące opodatkowania warunkowane będą krajowymi przepisami⁵⁸ PDOPrU i PDOFizU, również z tego powodu, że implementują one dyrektywy unijne. Jednocześnie stosowanie niniejszych przepisów każdorazowo powinno być rozpatrywane z uwzględnieniem umów o UPO, których stroną jest Polska. Z uwagi na zasadę wyłączności ustawowej elementów konstrukcji podatku z art. 217 Konstytucji RP, umowy o UPO zawsze wymagają ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie. W przypadku zatem pokrywania się zakresu postanowień umowy z przepisem ustawy zastosowanie znajdzie zasada pierwszeństwa ratyfikowanej umowy, wobec czego przepis ustawy zostanie pominięty, a w jego miejsce należy zastosować odpowiednie samowykonalne unormowanie umowy międzynarodowej⁵⁹. Jeżeli natomiast nastąpi kolizja norm dyrektywy z umową międzynarodową, do czego może dojść w przypadku transferu płatności między rezydentami państw członkowskich UE, prymat znajdują uregulowania prawa unijnego. Dyrektywa nie wpływa na stosowanie przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dochodów pasywnych, zatem odpowiednie postanowienia umów międzynarodowych znajdują zastosowanie co do przypadków nieuregulowanych w dyrektywie lub uregulowanych w niej mniej korzystnie, niż ma to miejsce w umowie⁶⁰.

4. Reguły opodatkowania dochodów pasywnych. Umowy o UPO ustanawiają co do zasady regułę jednoczesnego opodatkowania dywidend w państwie rezydencji podatnika i w państwie źródła⁶¹. Opodatkowanie dywidendy w państwie źródła jest niezależne od jej opodatkowania w państwie rezydencji. Wynika ono z regulacji krajowego prawa podatkowego państwa źródła ograniczonego postanowieniami konwencji/umowy międzynarodowej określającej limit opodatkowania. Warunkiem zastosowania obniżonej

⁵⁷ Zob. np. <https://www.kochanski.pl/podatek-u-zrodla-i-przepisy-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 6.6.2023 r.).

⁵⁸ W rezultacie skorzystanie z możliwości przewidzianych w umowach o UPO (czyli np. zastosowanie obniżonej stawki WHT) w sposób zgodny z oczekiwaniami polskiego prawodawcy wymaga od podmiotu wypłacającego należność (płatnika) m.in. certyfikatu rezydencji podatkowej kontrahenta (odbiorcy należności), dochowania tzw. należytej staranności przy weryfikacji warunków do zastosowania obniżonej stawki WHT (ewentualnie zwolnienia z podatku lub jego niepobierania). Przy ocenie dochowania należytej staranności płatnik powinien, zgodnie z polskimi przepisami, uwzględniać charakter, skalę prowadzonej przez siebie działalności oraz powiązania osobiste lub korporacyjne pomiędzy płatnikiem i odbiorcą należności.

⁵⁹ M. Florczak-Wątor, w: P. Tuleja (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Lex/el. 2021, kom. do art. 217.

⁶⁰ Zobacz np. art. 7 ust. 2 dyrektywy PS.

⁶¹ Szczegółowo na temat opodatkowania dywidend zob. rozdział V.

3. Znaczenie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w WHT

stawki jest posiadanie określonego udziału w kapitale spółki wypłacającej dywidendę. W Komentarzu Konwencji Modelowej OECD z 2014 r.⁶² wskazuje się, że wartość udziału przyjmuje się na dzień „zaistnienia zobowiązania podatkowego”, w Komentarzu Konwencji Modelowej OECD z 2017 r.⁶³ zaktualizowano te zapisy zgodnie ze zmianą art. 10, określając terminowy wymóg posiadania udziałów przez 365 dni. Kwestia ta podobnie została uregulowana w art. 8 ust. 1 Konwencji MLI, która przewiduje możliwość zmian umów międzynarodowych poprzez dodanie warunku, iż możliwość skorzystania ze stawki obniżonej dotyczy jedynie inwestorów posiadających niezbędny udział przez okres 365 dni. Zatem jeśli dana umowa o UPO nie jest modyfikowana konwencją MLI i nie posiada zapisów szczególnych (np. warunku posiadania określonego udziału w kapitale spółki wypłacającej dywidendę przez określony czas), to Konwencję Modelową OECD z 2014 r. można traktować jako określającą sposób wykładni dla umów o UPO niezawierających ww. wymogu. Umowy o UPO nie zawierają regulacji dotyczących zasad ustalania podstawy opodatkowania i rozliczania podatku w państwie źródła. Jeżeli w stosunku do zagranicznego podatnika nie ma zastosowania umowa o UPO (posiadanie rezydencji w państwie, z którym nie zawarto umowy o UPO), zobowiązanie podatkowe jest ustalane wyłącznie na podstawie regulacji krajowej, w Polsce będzie to na podstawie PDOPrU lub PDOFizU, a podstawa opodatkowania będzie ustalana na podstawie tych regulacji.

Również przeważająca konstrukcja w zawieranych umowach o UPO przewiduje opodatkowanie odsetek w obu państwach (państwie rezydencji i państwie źródła)⁶⁴. Natomiast niektóre umowy przewidują opodatkowanie odsetek jedynie w państwie rezydencji podatnika, np. umowa o UPO między Polską a Francją. Co do zasady za państwo źródła jest uznawane państwo, w którym ma miejsce zamieszkania lub siedzibę dłużnik wypłacający odsetki, tj. podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Niektóre umowy międzynarodowe określają kategorie odsetek niepodlegające opodatkowaniu w państwie źródła. Mechanizm interpretowania umowy o UPO zakłada, że jeżeli podatek z źródła jest rozliczany np. w Polsce, znaczenie użytych w przepisie pojęć (niezdefiniowanych w umowie) jest ustalane zgodnie z rozumieniem użytych w nim słów przyjętych w języku polskim (zgodnie z regułą interpretacyjną uznającą priorytet znaczenia wynikającego z przepisów państwa źródła⁶⁵). Jeżeli w stosunku do zagranicznego podatnika nie ma zastosowania umowa o UPO (posiadanie rezydencji w państwie,

⁶² Komentarz do MK OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (wersja skrócona z 15.7.2014 r.), <https://doi.org/10.1787/9789264239081-en> (dostęp: 10.9.2023 r.).

⁶³ Komentarz do MK OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (wersja skrócona z 21.11.2017 r.), <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en> (dostęp: 10.9.2023 r.).

⁶⁴ Szczegółowo na temat opodatkowania odsetek zob. rozdział VI.

⁶⁵ Np. art. 3 ust. 2 umowy z 13.9.2011 r. między Rzeczpospolitą a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. z 2012 r. poz. 991 ze sprost.).

z którym nie zawarto umowy o UPO), zobowiązanie podatkowe jest ustalane wyłącznie na podstawie regulacji krajowej.

4. Możliwe kierunki zmian WHT

1. Projekt dyrektywy FASTER – nowa inicjatywa legislacyjna Komisji Europejskiej. Dnia 19.6.2023 r. Komisja Europejska opublikowała projekt dyrektywy FASTER (*Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes*)⁶⁶. Pierwotna koncepcja (konsultacje publiczne Komisja przeprowadziła w 2022 r.) obejmowała dwa elementy: standaryzowany elektroniczny certyfikat rezydencji (*electronic Tax Residence Certificate*, eTRC) oraz system szybkiego zwrotu WHT (QRS). Projekt dyrektywy z 19.6.2023 r. istotnie różni się od pierwotnej koncepcji. Za tą zmianą stoi m.in. kwestia bardzo dużego różnicowania krajowych systemów podatku WHT w państwach członkowskich przez co trudno będzie wypracować kompromisowe rozwiązanie. Nowy projekt dyrektywy przewiduje obligatoryjne wprowadzenie elektronicznego (zdigitalizowanego) i jednolitego (standaryzowanego) certyfikatu rezydencji (eTRC), który ma być automatycznie wydawany w ciągu 24 godzin. Przewiduje także wprowadzenie dwóch systemów poboru WHT, ale tylko w zakresie dywidend wypłacanych przez spółki publiczne (tj. notowane na giełdzie i innych regulowanych rynkach). Państwa członkowskie mogą jednak rozszerzyć stosowanie tych systemów na odsetki od obligacji dopuszczonych do obrotu na rynkach regulowanych. Pierwszy system to *Relief at Source System* (RSS), który polega na stosowaniu preferencji podatkowej w momencie wypłaty dywidendy (odsetek). Drugi system to QRS, który polega na stosowaniu preferencji dopiero w procedurze szybkiego zwrotu WHT, wszczynanej na wniosek certyfikowanych pośredników finansowych już po wypłacie należności i poborze WHT bez uwzględnienia preferencji. Zwrot ma być dokonywany w terminie 25 dni. Państwa członkowskie mogą wybrać jeden z tych systemów albo różne kombinacje obydwu. Obydwa systemy poboru WHT mają opierać się na dwóch nowych instytucjach: certyfikowanych pośrednikach finansowych (CFI) i krajowym rejestrze takich pośredników (*National Register*). Pośrednicy mają mieć obowiązek przekazywania do administracji podatkowej określonych informacji na temat wypłacanych należności. Projekt dyrektywy przewiduje dość odległy termin transpozycji do prawa państw członkowskich do 31.12.2026 r.

2. Podstawowe kierunki zmian WHT. Inicjatywę legislacyjną Komisji Europejskiej należy powiązać z aktywnością państw na forach międzynarodowych w dwóch kierunkach:

- 1) wspierania inwestycji transgranicznych (projektowane ułatwienia w procedurze rozliczenia, zwrotu WHT przy inwestycjach transgranicznych);

⁶⁶ Zob. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/faster-initiative_en (dostęp: 6.6.2023 r.).

- 2) ograniczania erozji bazy podatkowej ze względu na brak wspólnych, unijnych zasad podatku u źródła od płatności wychodzących do państw trzecich oraz brak wspólnych zasad i procedur, które zapewniłyby efektywniejsze opodatkowanie wewnątrzunijnych przepływów dywidend, należności licencyjnych i odsetek, w tym brak możliwej minimalnej efektywnej stawki podatkowej⁶⁷.

W Rezolucji Parlamentu Europejskiego z 10.3.2022 r. w sprawie europejskich ram podatku u źródła⁶⁸ znalazł się dodatkowo ważny postulat z zakresu polityki podatkowej, aby ograniczyć agresywne planowanie podatkowe praktykowane w niektórych z państw członkowskich Unii Europejskiej, gdzie brak stosowania podatków u źródła od płatności wychodzących lub ich ograniczone stosowanie mogą być nadużywane do agresywnego planowania podatkowego i nabywania korzyści umownych. Ten postulat wynika z gorzkiej konstatacji, że obowiązujący system na mocy dyrektyw IR i PS wraz z brakiem wspólnych zasad WHT i procedur zapewniających opodatkowanie wewnątrzunijnych przepływów dywidend, odsetek i należności licencyjnych, może umożliwiać, by nieopodatkowane przepływy zostały przetransferowane z UE do krajów trzecich o niskich stawkach podatkowych, co prowadzi do znacznych strat w dochodach publicznych państw członkowskich.

3. Potrzeba standaryzacji systemów WHT na poziomie międzynarodowym. Luki prawne i brak pewności podmiotów działających transgranicznie na poziomie jednolitego rynku unijnego buduje przekonanie opinii publicznej, że WHT tworzy bariery dla inwestycji transgranicznych⁶⁹. Odpowiednie zaadresowanie tej kwestii w nowych regulacjach państw członkowskich powinno zwiększać apetyt podmiotów na inwestycje transgraniczne, a to wymaga standaryzacji rozwiązań w kierunku łatwiejszych i tańszych procedur, procesu zwrotu, jak i ograniczenia ryzyka podwójnego opodatkowania na poziomie UE.

Natomiast trzeba też zauważyć, że w ostatnich latach, zarówno na szczeblu unijnym, jak i międzynarodowym, dokonano znacznych postępów w uszczelnianiu przepisów, np. BEPS. Jednym z takich działań mogą stać się ramy porozumienia OECD/G20 w sprawie reformy opartej na dwóch filarach, ukróceniu praktyk przenoszenia zysków do jurysdykcji o niskich/zerowych stawkach podatkowych (tzw. rajów podatkowych), ograniczeniu szkodliwej konkurencji podatkowej między terytoriami oraz wypracowaniu norm międzynarodowych, aby przedsiębiorstwa płaciły sprawiedliwą część podatku w każdej jurysdykcji. Słabością porozumienia mogą być zawarte klauzule wyłączenia podatkowego, wyłączenie *de minimis*, jak i zakres jego stosowania koncentrujący się na przedsiębiorstwach wielonarodowych, których skonsolidowane obroty globalne wynoszą co najmniej 750 mln euro.

⁶⁷ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 10.3.2022 r. w sprawie europejskich ram podatku u źródła [2021/2097(INI), Dz.Urz. UE C Nr 347, s. 172].

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ *Ibidem*.

Innym kierunkiem wartym rozważenia jest wykorzystanie podatku u źródła jako podatkowego narzędzia ochronnego (*defensive measures*), szczególnie przez państwa członkowskie Unii Europejskiej, które mogą stosować wobec krajów wymienionych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych. Wydaje się, że podatek WHT, o ile będzie podobnie funkcjonować w państwach członkowskich (nastąpi pewna standaryzacja reżimu WHT) może taką rolę w przyszłości spełnić, jak wcześniej np. przepisy CFC.

4. Wnioski końcowe. Z perspektywy regulacyjnej wydaje się, że właściwym kierunkiem jest wspieranie zdolności zasad międzynarodowego prawa podatkowego do wpływania na zachowanie zarówno podatników korporacyjnych w organizowaniu ich działalności transgranicznej, jak i państw w projektowaniu ich systemów WHT. Obecna inicjatywa BEPS, będąca bezprecedensowym ćwiczeniem w koordynacji podatkowej na poziomie globalnym mającym na celu powszechne praktyki unikania opodatkowania, stanowi dobry przykład tego, jak międzynarodowe prawo podatkowe stara się spełnić swoją funkcję regulacyjną, kierując się zarówno potrzebami finansów publicznych, jak i interesem ekonomicznym podatników.

[Przejdź do księgarni →](#)