

Obciążenie podatkiem u źródła usług niematerialnych nabywanych od podmiotów zagranicznych

Lidia Peretiatkowicz*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie zasad rozliczania podatku u źródła od tak zwanych usług niematerialnych nabywanych od podmiotów zagranicznych oraz ukazanie problemów polskich podatników z tym związanych. W artykule omówiono również przepisy dotyczące określenia kryteriów podlegania dochodu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, które obowiązują od 2017 roku. Celem opracowania jest także wskazanie mankamentów konstrukcji podatku u źródła od usług niematerialnych i przedstawienie kierunków zmian w tym zakresie.

Metodologia badania – studia literatury przedmiotu, orzecznictwa, interpretacji podatkowych oraz analiza przepisów prawa.

Wynik – wskazano konsekwencje podatkowe zmian oraz aktualne stanowisko organów podatkowych w zakresie obszarów problemowych dotyczących rozliczania podatku u źródła od usług niematerialnych.

Oryginalność/wartość – artykuł prezentuje obszary problemowe związane z rozliczaniem podatku u źródła od nabywanych usług niematerialnych od podmiotów zagranicznych.

Słowa kluczowe: podatek u źródła, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, opodatkowanie usług niematerialnych

Kody klasyfikacji JEL: H22, H26, K34

Wprowadzenie

Podatek u źródła dotyczy dochodów zagranicznych podatników, podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Ma on ograniczony zakres przedmiotowy. Podatkami u źródła są objęte przychody wymienione w art. 21 Ustawy (1992)¹ i art. 29 Ustawy (1991)², czyli między innymi przychody z tytułu: dywidend, odsetek, należności licencyjnych, usług artystycznych oraz usług niematerialnych.

Występowanie podatku u źródła wiąże się ze szczególnym trybem jego rozliczenia. W tym przypadku mimo że formalnie podatnikiem podatku u źródła jest podmiot zagraniczny, to na polskim podmiocie (nabywcy świadczenia) ciążyć będzie obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia tego podatku na rachunek właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

* mgr Lidia Peretiatkowicz, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów Publicznych, 61-875 Poznań, al. Niepodległości 10, e-mail: lidia.peretiatkowicz@ue.poznan.pl

¹ Dalej: u.p.d.o.p.

² Dalej: u.p.d.o.f.

Rozliczanie podatku u źródła od usług niematerialnych budzi wiele wątpliwości. Wiąże się one nie tylko z brakiem akceptacji zagranicznego podatnika dla zmniejszenia jego należności o kwotę podatku, ale także z samym określeniem, czy dane świadczenie spełnia definicję usługi niematerialnej. Dodatkowo 1 stycznia 2017 roku nastąpiła nowelizacja przepisów dotycząca określenia kryteriów podlegania dochodu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Artykuł składa się z trzech części. W pierwszej z nich wskazano zasady ustalania rezydencji podatkowej podatników. W drugiej scharakteryzowano katalog usług niematerialnych objętych podatkiem u źródła. W trzeciej części przedstawiono obszary problemowe związane z rozliczaniem podatku u źródła od usług niematerialnych, a całość zamyka podsumowanie.

1. Ogólne zasady rozliczania podatku u źródła

1.1. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

W ustawach o podatkach dochodowych zakres obowiązku podatkowego określa miejsce powstania dochodu oraz statut podatkowy podatnika (rezydent lub nierezydent). W konsekwencji na potrzeby podatków dochodowych wyróżnić można dwa rodzaje obowiązku podatkowego, to jest nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy. Objęcie nieograniczonym obowiązkiem podatkowym oznacza dla podatnika opodatkowanie w Polsce zasadniczo wszystkich osiągniętych przez niego dochodów (zarówno ze źródeł polskich, jak i zagranicznych). Podatnicy podlegający jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są objęci obowiązkiem podatkowym wyłącznie w zakresie dochodów, których źródło znajduje się na terytorium Polski.

Podatnicy, którzy spełniają warunek dla posiadania na terytorium Polski nieograniczonego obowiązku podatkowego, określani są mianem rezydentów podatkowych, pozostali z kolei mianem nierezydentów podatkowych (Mariański, Jaszczak, Kuźniacki, Nowak, Wilk, 2014).

1.2. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy podatników CIT

Podział podatników CIT na rezydentów i nierezydentów podatkowych zależy od miejsca siedziby lub zarządu tych podmiotów. Jeśli znajduje się ono na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dany podatnik traktowany jest jako rezydent podatkowy, a w przypadku posiadania siedziby bądź zarządu poza terytorium RP jest on objęty jedynie ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

Problem może się pojawić w sytuacji, gdy zarząd spółki jest wieloosobowy, a czynności zarządcze wykonywane są przez członków tego zarządu w różnych państwach. W praktyce stosowana jest koncepcja tak zwanego miejsca faktycznego zarządu, czyli przyjęcie, że siedziba organu zarządzającego (a zatem również siedziba spółki) znajduje się w miejscu,

w którym podejmowane są kluczowe decyzje dotyczące zarządzania przedsiębiorstwem, a także jego strategii rozwoju itp. (Mariański i in., 2014). Wynika ona z Konwencji Modelowej OECD, na podstawie której zainteresowane państwa podpisują umowy bilateralne o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO).

Obrazując problematykę właściwego ustalenia miejsca siedziby oraz zarządu spółki i konsekwencji podatkowych z tego wynikających, można się posłużyć następującym przykładem. Spółka kapitałowa ma siedzibę na terytorium Czech, natomiast jej faktyczny zarząd ma siedzibę w Polsce. W takiej sytuacji mimo iż spółka ta została zarejestrowana za granicą, będzie ona podlegała opodatkowaniu od całości swoich dochodów w Polsce właśnie ze względu na dokonywanie faktycznych czynności zarządczych na terytorium Polski³.

1.3. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy podatników PIT

Dla podatników PIT kryterium podziału zależy od miejsca zamieszkania podatnika. Za osobę posiadającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznaje się osobę fizyczną, która spełni jeden z dwóch wymaganych ustawą warunków, to jest posiadanie na terytorium RP ośrodka interesów życiowych lub przebywanie na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (art. 3 ust. 2 u.p.d.o.f.).

Warto także zauważyć, że definicja miejsca zamieszkania nie jest identyczna w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych. Przykładowo w uregulowaniach Republiki Włoskiej za miejsce zamieszkania należy uznać to państwo, które podatek za takie uważa. Natomiast w Republice Federalnej Niemiec jest to miejsce, w którym podatek zamieszkuje w okolicznościach wskazujących na jego stały pobyt oraz wykorzystanie tego miejsca w celach mieszkaniowych (Panasiuk, 2013).

1.4. Podwójna rezydencja podatkowa

Niekiedy może również dojść do sytuacji, w której dany podatek będzie spełniał kryteria do uznania go jednocześnie za polskiego rezydenta podatkowego oraz za rezydenta zagranicznego (zgodnie z ustawodawstwem tego państwa).

Powyższe kolizje występują dlatego, że poszczególne państwa przy określaniu rezydencji podatkowej stosują różne kryteria. Ponadto niektóre z nich, ustalając rezydencję podatkową danego podmiotu, korzystają z więcej niż jednego kryterium. Przykładowo przy opodatkowaniu dochodów (przychodów) osób fizycznych mogą to być:

- określona liczba dni spędzonych na terytorium danego kraju,
- posiadanie stałego miejsca pobytu lub domu na terytorium danego państwa,

³ Wynika to z treści art. 4 ust. 3 umowy między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. 2012, poz. 991).

- centrum interesów osobistych i gospodarczych,
- posiadanie obywatelstwa danego kraju (Panasiuk, 2013).

W przypadku kolizji przepisów krajowych dotyczących zasad rezydencji pomiędzy poszczególnymi państwami zastosowanie znajdują UPO. Ich zapisy umożliwiają rozstrzygnięcie, w którym państwie podatnik podlega opodatkowaniu od całości uzyskiwanych dochodów (Mariański i in., 2014).

Ponadto dokumentem rozstrzygającym rezydencję podatkową danego podmiotu jest certyfikat rezydencji wydany przez właściwy organ administracji podatkowej państwa rezydencji. Certyfikat ten stanowi dowód posiadania przez podatnika siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium danego państwa (Bartosiewicz, Kubacki, 2014).

Należy jednak podkreślić, że obowiązek podatkowy konstytuują przepisy ustawy podatkowej, a nie zapisy wynikające z UPO. Zadaniem UPO jest przyznanie kompetencji do pobrania podatku u źródła, to jest uzgodnienia, które z państw i w jakim zakresie może dany dochód opodatkować. W zależności od relacji, jaka zaistnieje między powyższymi uregulowaniami, będzie można mówić lub nie o opodatkowaniu danego dochodu w państwie źródła (tab. 1).

Tabela 1

Relacje między krajową ustawą podatkową a UPO

		Krajowa ustawa podatkowa	
		Powstanie obowiązku podatkowego	Brak obowiązku podatkowego
UPO	Kompetencja podatkowa	Opodatkowanie dochodu w państwie źródła	Nie występuje dochód do opodatkowania
	Brak kompetencji podatkowej	Dochód nie jest objęty jurysdykcją podatkową danego państwa	Nie występuje dochód do opodatkowania, a dane państwo nie posiada kompetencji do jego opodatkowania

Źródło: opracowanie własne.

Zatem aby dany dochód mógł zostać opodatkowany w państwie źródła, muszą jednocześnie zaistnieć dwie przesłanki: przesłanka powstania obowiązku podatkowego i przesłanka kompetencji podatkowej danego państwa.

Powyższe znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie. Przykładowo w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 10 marca 2008 roku (sygn. III SA/Wa 2230/07) czytamy: „Przy opodatkowywaniu przychodów osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., w pierwszej kolejności należy zatem ustalić osobę podatnika, a dopiero później kierując się miejscem zamieszkania lub siedziby tego podatnika zastosować postanowienia odpowiedniej umowy międzynarodowej odnośnie określenia właściwej stawki podatku, czy też w ogóle od tego opodatkowania odstąpić”.

2. Katalog usług niematerialnych

Katalog usług niematerialnych objętych podatkiem u źródła określony został w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. i art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. Zgodnie z ich treścią podatek dochodowy z tytułu uzyskanych przez nierezydentów na terytorium Polski przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze ustala się w wysokości 20% przychodów.

Powyższe świadczenia można podzielić na dwie grupy. Na pierwszą z nich składają się świadczenia nazwane, druga natomiast obejmuje świadczenia o charakterze podobnym do świadczeń nazwanych. Niestety w przepisach nie wskazano jednoznacznie, jakie świadczenia należy uznać za świadczenia podobne. W konsekwencji problem ten był wielokrotnie rozpatrywany przez organy podatkowe i sądy (tab. 2).

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 lipca 2016 roku (sygn. II FSK 2369/15), w tej drugiej grupie mieszczą się świadczenia posiadające cechy charakterystyczne dla wymienionych w katalogu usług niematerialnych, ale zawierające również elementy charakterystyczne dla innych świadczeń. Dla uznania, że takie świadczenie jest objęte zakresem katalogu usług niematerialnych, decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w omawianym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych.

Tabela 2

Świadczenia o podobnym charakterze w interpretacjach i orzecznictwie

Rodzaj usługi	Czy stanowi „świadczenia o podobnym charakterze”?	Rozstrzygnięcie
1	2	3
Usługi szkoleniowe	Nie	interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej (DIS) w Katowicach z 27 lutego 2013 r., nr IBPBI/2/423-1482/12/BG
Usługi pośrednictwa lub przedstawicielstwa handlowego	Nie	interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 27 maja 2015 r., nr. IBPBI/2/4510-251/15/MS
Usługi przeprowadzenia kampanii informacyjnej niezwiązanej z reklamą	Nie	interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 27 lutego 2013 r., nr. IBPBI/2/423-1482/12/BG
Usługi certyfikacji produktów	Nie	interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 18 lutego 2015 r., nr. IBPBI/2/423-1397/14/BG
Usługi windykacji	Nie	interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 3 lutego 2015 r., nr IPPBS/423-1196/14-2/AJ

1	2	3
Usługi przeglądów technicznych	Nie	interpretacja indywidualna DIS w Poznaniu z 28 stycznia 2014 r., nr ILPB4/423-425/13-4/DS
Usługi wdrażania systemów informatycznych	Nie	wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 marca 2012 r., sygn. II FSK 1518/10
Usługi związane z funkcjonowaniem oprogramowania komputerowego	Nie	wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 27 marca 2015 r., sygn. III SA/Wa 1758/14
Umowy ubezpieczeń i reasekuracji	Nie	interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 5 października 2015 r., nr IBPB-1-3/4510-385/15/AW
Usługi zagranicznych agencji celnych (usługi kompleksowej odprawy)	Tak (podobne do usług księgowych i prawnych)	interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 15 marca 2011 r., nr IBPBI/2/423-1802/10/BG

Źródło: opracowanie własne na podstawie: www.sip.mf.gov.pl; www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

Biorąc po uwagę różnorodność świadczeń, które były dotychczas przedmiotem analizy organów podatkowych i sądów, nie ulega wątpliwości, że każdy przypadek powinien być rozpatrywany oddzielnie.

3. Rozliczanie podatku u źródła – wybrane problemy praktyczne

3.1. Określenie państwa źródła przychodu

Do końca 2016 roku kwestia określenia państwa źródła przychodu z tytułu świadczenia usług niematerialnych była częstym przedmiotem sporu podatników z organami podatkowymi. W orzecznictwie wyróżnić można dwie linie orzecznicze dotyczące podatku u źródła, w szczególności tych usług (Światała, 2015).

Pierwsza linia orzecznicza wiąże występowanie podatku u źródła ze statutem usługobiorcy. Jeżeli usługobiorca posiada status rezydenta podatkowego, wówczas dochód uzyskany z tytułu świadczonych na jego rzecz usług powstał w kraju jego rezydencji, co potwierdza przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 sierpnia 2014 roku (sygn. II FSK 2121/12). Zgodnie z drugą linią orzeczniczą kwestię powstania obowiązku rozliczenia podatku u źródła należy wiązać ze skutkiem wykonania usługi. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 4 lipca 2013 roku (sygn. II FSK 2200/11), „dochód jest osiągnięty na terytorium RP wtedy, gdy rezultat usługi w postaci powstania lub powiększenia przychodów następuje u usługodawcy na terytorium Polski”.

Powyższa rozbieżność w orzecznictwie wynikała z niejasnego sformułowania katalogu przypadków, w których dochód podatnika podlegającego ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uznaje się za uzyskany „na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Jednak ani u.p.d.o.f., ani u.p.d.o.p. nie zawierały precyzyjnej definicji pojęcia dochodów osiągniętych „na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.

Ta bardzo niekorzystna dla podatników sytuacja zmieniła się 1 stycznia 2017 roku. Tego dnia weszła w życie ustawa o zmianie przepisów u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., w wyniku której katalog dochodów osiąganych przez nierezydentów został doprecyzowany poprzez uzupełnienie oraz wskazanie przykładowych sytuacji, w których dochód rezydenta należy jednoznacznie uznać za osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W konsekwencji od 1 stycznia 2017 roku zarówno w przypadku podatników PIT, jak i podatników CIT za dochody (przychody) osiągane przez nierezydentów na terytorium Polski uważa się w szczególności dochody (przychody) z tytułu usług niematerialnych stawiane do dyspozycji, wypłacane lub potrącane przez podmioty mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia (art. 3 ust. 2b pkt 7 u.p.d.o.f., art. 3 ust. 3 pkt 5 u.p.d.o.p.).

Oznacza to, że jeśli dany nierezydent świadczy usługę mieszczącą się w katalogu usług niematerialnych, wówczas na polskim podmiocie ciążyć będzie obowiązek obliczenia, pobrania i wpłacenia tego podatku na rachunek właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W takiej sytuacji polski podmiot wypłacający wynagrodzenie występuje w roli płatnika podatku u źródła, którego stawka wynosi 20% przychodu.

3.2. Certyfikat rezydencji a rozliczenie podatku u źródła

Powyższe przepisy należy stosować z uwzględnieniem UPO, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jednak zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej UPO lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania/rezydencji usługodawcy na podstawie uzyskanego od niego certyfikatu rezydencji.

Niestety organy podatkowe wymagają posiadania przez płatnika podatku u źródła oryginału certyfikatu rezydencji swojego kontrahenta. Akceptowane posiadanie certyfikatu w formie elektronicznej następuje pod warunkiem, że dane państwo wydaje certyfikaty rezydencji tylko i wyłącznie w formie elektronicznej (por. interpretację DIS w Katowicach z 17 czerwca 2013 r., sygn. IBPBI/2/423-342/13/MO). Gdy dane państwo umożliwi otrzymanie certyfikatu rezydencji zarówno w formie papierowej, jak i elektronicznej, polskie organy podatkowe wymagają posiadania wersji papierowej. Ponadto taki certyfikat zachowuje aktualność do końca okresu, na jaki został wydany. Jeżeli jednak taki okres nie został wskazany, wówczas zachowuje on swoją ważność przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania.

3.3. Kurs waluty stosowany do obliczenia wysokości podatku u źródła

Ze względu na fakt, iż usługi są świadczone przez podmiot zagraniczny, wynagrodzenie może zostać ustalone w walucie obcej. W takiej sytuacji płatnik podatku u źródła powinien

dokonać odpowiedniego przeliczenia tej należności na złote, aby określić podatek do zapłaty we właściwej wysokości.

Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych (wyrażonym przykładowo w interpretacji DIS w Katowicach z 13 kwietnia 2015 r., nr IBPBI/2/4510-53/15/MS) w celu przeliczenia kwoty wynagrodzenia na złote należy zastosować kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania wpłaty.

3.4. Ubruttowanie należności

Kwotę podatku u źródła należy potrącić od kwoty należnej kontrahentowi. Potrącenie stanowi procent wypłacanej należności. Jeżeli natomiast strony w umowie nie zawarły, że wynagrodzenie zawiera podatek u źródła, lub zagraniczny kontrahent nie przedstawi ważnego certyfikatu rezydencji, wówczas polski podmiot jako płatnik będzie zobowiązany dokonać zapłaty podatku z własnych środków.

Należy jednak rozważyć, w jaki sposób, to jest od jakiej kwoty, podatek ten powinien zostać obliczony. Niestety w przepisach u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p. nie zostały wskazane jednoznaczne reguły postępowania w takim przypadku. Można w tym zakresie wyróżnić dwie metody (tab. 3).

Tabela 3

Obliczenie podatku u źródła

Wyszczególnienie	Metoda 1 (wypłacona należność = kwota brutto)	Metoda 2 (wypłacona należność = kwota netto)
Kwota należności do zapłaty	10 000 euro	10 000 euro
Stawka podatku u źródła	20%	20%
Podstawa opodatkowania	10 000 euro	12 500 euro
Kwota podatku u źródła	2000 euro	2500 euro

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z pierwszą z tych metod podatek płatny ze środków własnych płatnika powinien zostać obliczony na takich samych zasadach, jak by miało to miejsce w przypadku zwykłego potrącenia podatku – kwota wynagrodzenia stanowi podstawę obliczenia podatku (kwota brutto)⁴.

Natomiast zgodnie z drugą metodą należy dokonać „ubruttowienia” podstawy opodatkowania. Owo ubruttowienie polega na założeniu, że podstawa opodatkowania obejmuje kwotę należną kontrahentowi (kwota netto) oraz kwotę niepotrąconego podatku u źródła. Powyższe stanowisko zdaniem organów podatkowych powinno mieć zastosowanie, jeżeli

⁴ Por. interpretacja indywidualna DIS w Poznaniu z 20 lutego 2012 r., nr ILPB4/423-438/11-5/MC.

strony w umowie wyraźnie wskażą, że kwota wynagrodzenia stanowi cenę netto, czyli bez potrącenia podatku u źródła lub jakichkolwiek innych podatków⁵.

Natomiast przy ustalaniu, która z metod powinna mieć zastosowanie, decydujące znaczenie powinna mieć treść postanowień umowy pomiędzy stronami.

Uwagi końcowe

Wprowadzenie 1 stycznia 2017 roku doprecyzowanych zasad ustalania miejsca powstawania dochodu dla usług niematerialnych, zgodnie z którymi jest ono powiązane z państwem rezydencji płatnika, jest mniej korzystne niż powiązanie źródła dochodu z efektem świadczonej usługi. Należy jednak pamiętać, że prawo do opodatkowania podatkiem u źródła według nowo wprowadzonych zasad występuje bezwzględnie w sytuacji, gdy Polska nie zawarła z danym państwem UPO. W przeciwnym razie kwestia ta zależy od postanowień umowy. Należy też zauważyć, że powiązanie źródła dochodów z miejscem siedziby płatnika wynagrodzenia pozostaje w sprzeczności z wytycznymi OECD, w których podkreśla się, że takie powiązanie jest nieuzasadnione.

Ponadto taka zasada wymaga od polskiego podatnika odpowiedniego sporządzania zapisów umownych określających cenę usług. W przeciwnym razie może stać on przed dylematem – prowadzić spór sądowy z zagranicznym kontrahentem czy też ponieść koszt podatku u źródła. Należałoby zatem zastanowić się nad wprowadzeniem takich rozwiązań podatkowych, które będą w tej kwestii wspierać polskich podatników.

Jednocześnie postulować należy dalszą kontynuację prac nad doprecyzowaniem krajowych regulacji dotyczących podatku u źródła, choćby w kwestii ubruttowienia podstawy opodatkowania (co nastąpi w przypadku konieczności zapłaty podatku z własnych środków podatnika).

Należy również rozważyć zmianę przepisów dotyczącą formy lub samego obowiązku pozyskania certyfikatu rezydencji w przypadku nabywania usług niematerialnych od podmiotów zagranicznych. W obecnym stanie prawnym organy podatkowe dysponują szeregiem instrumentów usprawniających wymianę informacji między administracjami skarbowymi poszczególnych państw, za pomocą których mogą zweryfikować rezydencję danego podmiotu.

Warto się jednocześnie zastanowić nad zdefiniowaniem katalogu cech świadczeń podobnych do usług niematerialnych, co zdecydowanie zmniejszy liczbę wniosków o wydanie interpretacji w tym zakresie i ułatwi prowadzenie działalności polskim przedsiębiorcom.

⁵ Por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 16 listopada 2012 r., nr IPPB5/2/423-1036/12/AP; interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 2 kwietnia 2015 r., nr IPPB5/4510-31/15-4/AJ.

Literatura

- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2014). *PIT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Małecki, P., Mazurkiewicz, M. (2014). *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Mariański, A., Jaszczak, D., Kuźniacki, B., Nowak, A., Wilk, M. (2014). *CIT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Panasiuk, A.M. (2013). Podmiot zobowiązania podatkowego – rezydencja podatkowa w wybranych krajach. W: A.M. Panasiuk, *Opodatkowanie dochodów kapitałowych osób fizycznych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Świtła, F. (2015). Usługi świadczone przez nierezydentów a orzecznictwo sądowe w sprawach podatku dochodowego. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 49–66.
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowego od osób fizycznych. Dz.U. 2016, poz. 2032.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U.2017, poz. 1948.

TAX BURDEN ON SERVICES PURCHASED FROM FOREIGN ENTITIES

Abstract: *Purpose* – explanation of the tax implications of the services purchased from foreign entities in light of changes introduced on 1 January 2017.

Design/methodology/approach – studies of literature, analysis of tax interpretation and legal acts.

Findings – pointed out tax implications of the new changes introduced and the current position of the tax authorities in the areas of withholding tax settlement.

Originality/value – this paper has cognitive value about current problems of polish taxpayers with regard to the settlement of withholding taxes on purchased services from foreign entities.

Keywords: withholding tax, personal income tax, corporate income tax

Cytowanie

Peretiatkowicz, L. (2017). Obciążenie podatkiem u źródła usług niematerialnych nabywanych od podmiotów zagranicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/2), s. 227–236. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/2-03.