



Krzysztof Biernacki

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Nauk Ekonomicznych
Katedra Finansów
krzysztof.biernacki@ue.wroc.pl

METODYKA ŹRÓDEŁ PRZY KALKULACJI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH W ROZLICZENIACH MIĘDZYNARODOWYCH

Streszczenie: Krajowe regulacje o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzają metodykę kalkulacji dochodu opartą na źródłach. Analizując przepisy, zauważyć można co najmniej trzy płaszczyzny rozliczenia tego podatku na źródle, które odpowiednio dotyczą kalkulacji dochodu, podatku oraz możliwości łączenia przychodów i kosztów w ramach różnych źródeł. Ta różnorodność kalkulacji ma istotny wpływ na ostateczne obciążenie podatników w sytuacji, gdy osiągają oni dochody zagraniczne. Międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania również opierają się na metodzie źródeł i jak wykazano w artykule – to prawidłowa kwalifikacja osiąganego dochodu do źródła ma większe znaczenie na potrzeby ostatecznego obciążenia podatkowego niż wybór metody unikania podwójnego opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, metodyka źródeł, unikanie podwójnego opodatkowania.

JEL Classification: H21, H24.

Wprowadzenie

Krajowe przepisy o podatkach dochodowych nie wprowadzają wyłącznie łączenia dochodu na źródłach, ale określają aż trzy możliwości kalkulacji podstawy opodatkowania. Uzyskiwanie dochodu za granicą przez polskiego rezydenta podatkowego musi dodatkowo uwzględniać wzajemne „nakładanie się” źródeł określonych przepisami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto hipotezę badawczą o następującym brzmieniu: Obciążenie podatkiem dochodowym osoby fizycznej w Polsce, w przypadku uzyskiwania przez nią dochodów zagranicznych, uzależnione bę-

dzie nie od możliwej do zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania, ale przyjętego przez ustawodawcę sposobu łączenia dochodu na źródłach międzynarodowych i krajowych.

Weryfikacja hipotezy nastąpi w oparciu o metodę case study, która w ostatniej części artykułu egzemplifikowana będzie przykładem ujmującym trzy możliwe scenariusze kalkulacji podatku po stronie osoby fizycznej, tj. krajowego rezydenta podatkowego.

1. Metodyka źródeł w krajowym podatku dochodowym od osób fizycznych

Dotychczas finansowe konsekwencje zastosowanej w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako Pdorf) metody określenia podatku na poszczególnych źródłach dochodu (metoda cedularna) nie były przedmiotem pogłębionej analizy finansowej. W perspektywie jurystycznej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania traktowane są jako selektywny instrument formalnoprawny oddziaływania na alokację dochodu do opodatkowania [Kysar, 2016, s. 1287]. Badania w obszarze nauk prawnych wskazują ponadto, że mogą one mieć negatywny wpływ na wolność przepływu usług w obszarze Unii Europejskiej [Van de Vijver, 2017, s. 11].

Prawidłowa kwalifikacja uzyskiwanych świadczeń do wymienionych w art. 10 Pdorf źródeł przychodu ma istotne znaczenie dla podatnika. W zależności od rodzaju przychodu ustawodawca przewiduje różne zasady obliczania kosztów jego uzyskania, a także sposób zapłaty zaliczek na podatek oraz ostatecznej kwoty podatku [Marciniuk, 2017]. Zgodnie z art. 9 ust. 1a Pdorf, jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów. Przepis ten wprowadza również szereg zastrzeżeń, które de facto prowadzą do rozliczenia podatku na źródle, bez możliwości łączenia dochodu. Co więcej, w podatku PIT funkcjonuje również podatek przychodowy, a także możliwość łączenia przychodów i kosztów w ramach jednego źródła. Zestawienie poszczególnych źródeł, wraz z kosztami ich uzyskania oraz wskazaniem metodyki łączenia przychodów, kosztów i podatku, prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Źródła przychodów w podatku PIT

| Lp. | Kategoria przychodu | Koszty uzyskania przychodu | Relacja do innych źródeł dochodu |
|-----|--|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Stosunek służbowy, stosunek pracy i pochodne (art. 12 ust. 4 ustawy o PIT) | Ryczał kwotowy (art. 22 ust. 2 ustawy o PIT) | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł |
| 2. | Renta i emerytura | brak | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł |
| 3. | Działalność wykonywana osobiście (art. 13 ustawy o PIT) | Ryczał kwotowy jak przy umowie o pracę (art. 22 ust. 9 pkt 5 ustawy o PIT, bez uwzględnienia miejsca zamieszkania podatnika), który dotyczy przychodów otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich; przychodów otrzymywane przez osoby należące do składu zarządów, rad nadzorczych itp. oraz przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem itp. Ryczał procentowy w wysokości 20% przychodu (art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy o PIT), który dotyczy przychodów z osobiście wykonywanej działalności artystycznej itp.; przychodów z działalności polskich arbitrow; przychodów osób, którym organ władzy zlecił wykonanie określonych czynności oraz przychodów z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane od podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł |
| 4. | Pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 14 ustawy o PIT) | Zasady ogólne (art. 22 oraz 23 ustawy o PIT) | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł, za wyjątkiem wyboru przez podatnika stawki 19% (art. 30c ustawy o PIT), kiedy to podatek łączy się z podatkiem z innych źródeł |
| 5. | Działy specjalne produkcji rolnej | Zasady ogólne (art. 22 oraz 23 ustawy o PIT), jeżeli podatnik prowadzi księgi. W przypadku braku ich prowadzenia – ustalenie dochodu w formie ryczału (art. 24 ust. 4 ustawy o PIT) | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł, za wyjątkiem wyboru przez podatnika stawki 19% (art. 30c ustawy o PIT), kiedy to podatek łączy się z podatkiem z innych źródeł |
| 6. | Najem, dzierżawa itp., za wyjątkiem majątku związanego z działalnością gospodarczą (art. 16a ustawy o PIT) | Zasady ogólne (art. 22 oraz 23 ustawy o PIT) | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł |

cd. tabeli 1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----|--|---|--|
| 7. | Kapitały pieniężne (art. 17 ustawy o PIT) | Podatek przychodowy (np. odsetki od depozytów bankowych, za wyjątkiem związanych z działalnością gospodarczą, dywidendy ze spółek kapitałowych wypłacane osobom fizycznym) | Podatek łączy się z podatkiem z innych źródeł |
| | | Podatek dochodowy, gdzie kosztem uzyskania przychodu jest wartość nabycia instrumentu finansowego | Dochód nie łączy się z dochodem z innych źródeł. Połączeniu podlega podatek |
| 8. | Prawa majątkowe (art. 18 ustawy o PIT) | Ryczałt kwotowy w wysokości 50% kwoty przychodu do wysokości limitu (art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy o PIT); ponad wartość limitu brak kosztu | Dochód łączy się z dochodami z innych źródeł |
| 9. | Zbycie nieruchomości lub rzeczy, niezwiązanych z działalnością gospodarczą (art. 19 ustawy o PIT) | Kosztem jest wartość nabycia nieruchomości, powiększona o udokumentowane nakłady na nieruchomość, skorygowana o wartość naliczonej amortyzacji (art. 30e ust. 2 ustawy o PIT) | Dochód nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Połączeniu podlega podatek |
| 10. | Działalność prowadzona przez zagraniczną spółkę kontrolowaną | Zasady ogólne, z korektami wprowadzonymi ustawą (art. 30f ust. 5 ustawy o PIT) | Dochód nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Połączeniu podlega podatek |
| 11. | Inne źródła (art. 20 ustawy o PIT) | Podatek przychodowy (np. zasiłki pieniężne, alimenty, stypendia, przychody z działalności wytwórczej w rolnictwie) | Przychód (dochód) łączy się z dochodem z innych źródeł |
| | | Podatek przychodowy, np. przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych | Podatek łączy się z podatkiem z innych źródeł |
| | | Podatek dochodowy, gdzie koszty wynoszą 20% wartości przychodu przy umowach, do których stosuje się przepisy prawa cywilnego dotyczące umów zlecenia i o dzieło (art. 22 ust. 9 pkt 6 ustawy o PIT) | Dochód łączy się z dochodem z innych źródeł |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy o PIT [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych..., 1991].

Analizując informacje zawarte w tabeli 1, wskazać można trzy płaszczyzny rozliczenia podatku dochodowego:

- łączenie przychodów i kosztów, które może być zastosowane w ramach źródła nr 3 (pozarolnicza działalność gospodarcza), pod warunkiem, że podatnik wykaże realizację transakcji spełniających definicję działalności gospodarczej (art. 5a pkt 6 PdoF);
- łączenie dochodu uzyskiwanego na różnych źródłach, które jest metodą dominującą w podatku PIT;
- łączenie podatku na źródłach, co ma zastosowanie zarówno przy odrębnych źródłach kalkulacji podatku dochodowego, jak i podatku przychodowego.

Do ostatecznej kwalifikacji uzyskiwanego dochodu zagranicznego do jednego w wymienionych w tabeli 1 źródeł niezbędne jest jego przyporządkowanie do źródła określonego w KM OECD [www 1], które jest podstawą do tworzenia umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2. Źródła KM OECD a źródła w podatku PIT

Konwencja modelowa OECD wprowadza w art. 6-21 otwarty katalog źródeł uzyskiwanych dochodów, przy czym w odróżnieniu od regulacji krajowych są to źródła dochodu, a nie przychodu. Rozlicza się zatem ostateczny wynik finansowy podlegający opodatkowaniu, podczas gdy ewentualne koszty w ramach źródła rozpoznawane są według prawa tego państwa, w którym dochód powstał. Systematyka źródeł KM OECD nie pokrywa się jednak z przepisami krajowymi. Różnice prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Systematyka źródeł dochodu w KM OECD oraz w krajowych przepisach o podatku PIT

| Lp. | Kategoria przychodu (dochodu) | Źródło w podatku PIT | Źródło w KM OECD |
|-----|--|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Przychody z tytułu umowy o pracę | Stosunek służbowy, stosunek pracy (art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT) | Dochód z pracy (art. 15 KM OECD) lub wynagrodzenie pracowników państwowych (art. 19 KM OECD) |
| 2. | Przychody z tytułu umów cywilnoprawnych (umowa-zlecenie, o dzieło) | Działalność wykonywana osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT) | brak |
| 3. | Działalność gospodarcza | Pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT) | Zyski przedsiębiorstw (art. 7 KM OECD) lub żegluga morska (art. 8 KM OECD) |
| 4. | Działalność rolnicza niepodlegająca zwolnieniu | Działy specjalne produkcji rolnej (art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT) lub inne źródła (art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT) | Dochód z majątku nieruchomego (art. 6 KM OECD) lub zyski przedsiębiorstw (art. 7 KM OECD) |
| 5. | Dochody z nieruchomości | Najem, dzierżawa (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT) oraz odpłatne zbycie nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT). | Dochód z majątku nieruchomego (art. 6 KM OECD) lub zyski z przeniesienia własności majątku (art. 13 KM OECD) |
| 6. | Dochody (przychody) pasywne | Kapitały pieniężne lub prawa majątkowe (art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT) | Dywidendy (art. 10 KM OECD), odsetki (art. 11 KM OECD) lub należności licencyjne (art. 12 KM OECD) |
| 7. | Wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji zarządczych w spółkach kapitałowych | Działalność wykonywana osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT) | Wynagrodzenia dyrektorów (art. 16 KM OECD) |
| 8. | Wynagrodzenia z tytułu działalności artystycznej | Działalność wykonywana osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT) | Artyści i sportowcy (art. 17 KM OECD) |

cd. tabeli 2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----|-------------------------------------|--|--|
| 9. | Emerytury, renty | Emerytury, renty (art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT) | Emerytury (art. 18 KM OECD) |
| 10. | Studenci (stypendia) i inne dochody | Pozostałe źródła (art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT) | Studenci (art. 10 KM OECD) oraz inne dochodowy (art. 20 KM OECD) |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy o PIT [Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych..., 1991] oraz KM OECD [www 1].

Rozbieżności wynikające z systematyki źródeł w KM OECD i przepisów krajowych skutkować będą możliwością wyboru przez podatnika źródła przychodów (dochodów) w wyniku swobody określenia formy cywilnoprawnej uzyskiwanych świadczeń. Prowadzić to będzie do odmiennych obciążeń podatkowych, mimo analogicznych przesłanek finansowych kształtujących prawopodatkowy stan faktyczny.

3. Case study

W celu zobrazowania różnic wynikających z kwalifikacji osiąganego dochodu rozważyć można następujący przykład. Podatnik będący krajowym rezydentem podatkowym osiąga w Polsce dochód z tytułu umowy o pracę w rocznej wysokości 80 000 zł. Pominięto w tym wypadku obciążenia związane ze składkami społecznymi i zdrowotnymi, a także kwotę wolną od podatku i ewentualne ulgi oraz odliczenia od dochodu. Planuje on rozpocząć za granicą wykonywanie usług, z których dochód może rozliczać w ramach umowy o pracę, jednoosobowej działalności gospodarczej założonej w Polsce oraz założonej za granicą spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Planowany dochód zagraniczny to kwota 150 000 zł rocznie (pominięto różnice kursowe). Wybór spółki z o.o. pociągać będzie za sobą konieczność wypłaty dywidendy, która w świetle literatury powinna być wybierana w przypadku inwestycji w stabilnych gospodarkach [Ahmad, Xiao, 2013, s. 929].

Przykład oparty będzie na postanowieniach polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania [Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania..., 2003; dalej jako UPO], a do kalkulacji podatku zastosowanie będą miały stawki podatku w Polsce oraz Niemczech. W podatku niemieckim PIT oraz CIT przyjęto stawkę w wysokości 30% [www 2]. Kalkulację dochodu do opodatkowania w Polsce należy przeprowadzić w oparciu o każdy ze scenariuszy oddzielnie, wykorzystując określone metody unikania podwójnego opodatkowania [Kosacka-Łędzewicz, 2013].

W przypadku umowy o pracę dochód zagraniczny zostanie opodatkowany w Niemczech (art. 15 ust. 1 UPO), a tym samym podatek wyniesie 50 000 zł. Podatnik, uzyskując dochody z umowy o pracę w Polsce, będzie miał obowiązek połączyć dochody krajowe i zagraniczne, gdyż kwalifikowane będą one do tego samego źródła, jakim jest stosunek pracy (art. 10 ust. 1 pkt 1 Pdorf). Ponadto zastosowanie znajdzie metoda wyłączenia z progresją jako forma unikania podwójnego opodatkowania (art. 24 ust. 2 lit. a) UPO oraz art. 27g ust. 1 Pdorf). Ostatecznie:

- łączny dochód do opodatkowania w Polsce: $80\ 000\ \text{zł} + 150\ 000\ \text{zł} = 230\ 000\ \text{zł}$;
- podatek według skali krajowej (w zaokrągleniu) wyniesie $18\% * 86\ 000\ \text{zł} + 32\% * (230\ 000\ \text{zł} - 86\ 000\ \text{zł}) = 15\ 480\ \text{zł} + 46\ 080\ \text{zł} = 61\ 560\ \text{zł}$; pominięto w tym przykładzie zwolnienie podatkowe z art. 21 ust. 1 pkt 20 Pdorf (tzw. diety zagraniczne);
- stawka efektywna podatku to: $61\ 560\ \text{zł} / 230\ 000\ \text{zł} * 100\% = 26,76\%$;
- kwota podatku do zapłaty w Polsce: $80\ 000\ \text{zł} * 26,76\% = 21\ 408\ \text{zł}$;
- łączna kwota zapłaconego podatku wyniesie: 21 408 zł w Polsce oraz 50 000 zł w Niemczech, co daje 71 408 zł.

Założenie działalności gospodarczej w Polsce i świadczenie w jej ramach usług w Niemczech skutkować będzie powstaniem za granicą zakładu w rozumieniu art. 5 UPO. Natomiast w Polsce pozostaje do opodatkowania dochód z tytułu umowy o pracę. Mając na uwadze, że umowa o pracę oraz dochód z wykonywanej działalności gospodarczej to odmienne źródła zarówno w rozumieniu UPO, jak i Pdorf, należy odrębnie rozliczyć na nich dochód. Jeżeli podatnik będzie wykonywał działalność gospodarczą w oparciu o zasady ogólne w podatku PIT, zastosowanie znajdzie kalkulacja analogiczna, jak ma to miejsce przy umowie o pracę. Pojawi się bowiem łączny dochód na źródłach, które na potrzeby kalkulacji podatku w Polsce podlegać będą sumowaniu. Z kolei jeżeli podatnik dokona w Polsce wyboru stawki 19% przy prowadzeniu działalności gospodarczej, wówczas źródło to staje się podstawą kalkulacji podatku, a nie dochodu. Dochodzi do zmiany metodyki kalkulacji podstawy opodatkowania i w analizowanym przykładzie podatnik zapłaci wyłącznie podatek w Niemczech w wysokości $30\% * 150\ 000\ \text{zł} = 50\ 000\ \text{zł}$ oraz podatek w Polsce od uzyskanego dochodu z umowy o pracę. Mając na uwadze fakt, że dochód krajowy nie przekroczył pierwszego progu skali, podatek ten wyniesie $18\% * 80\ 000\ \text{zł} = 14\ 400\ \text{zł}$. Łącznie zapłacony podatek w tym scenariuszu wyniesie $50\ 000\ \text{zł} + 14\ 400\ \text{zł} = 64\ 400\ \text{zł}$.

Założenie z Niemczech spółki z o.o. (GmbH) skutkować będzie koniecznością potraktowania uzyskiwanego dochodu jako jej zysku brutto. Po jego opo-

datkowaniu nastąpi wypłata dywidendy do podatnika polskiego i zastosowanie znajdzie art. 10 UPO. W ujęciu liczbowym daje to:

- dochód netto do wypłaty przez spółkę niemiecką: $150\,000\text{ zł} - 30\% = 100\,000\text{ zł}$;
- podatek u źródła od wypłaconej dywidendy: $100\,000\text{ zł} * 5\% = 5\,000\text{ zł}$.

Ze względu na istnienie nieograniczonego obowiązku podatkowego po stronie podatnika w Polsce otrzymana dywidenda będzie podlegała tu opodatkowaniu. Jednak również w tym wypadku istotne znaczenie będzie miała metoda kalkulacji dochodu wprowadzona polską ustawą o PIT. Jak wskazuje tabela 1, dywidendy są rozliczane w ramach źródła „kapitały pieniężne”. Jest to źródło kalkulacji podatku, a tym samym dochód (przychód) z tytułu otrzymanej dywidendy nie będzie łączył się z dochodami z innych źródeł. Ze względu na fakt, że art. 24 ust. 2 lit. b) UPO wprowadza metodę zaliczenia na potrzeby unikania podwójnego opodatkowania, będzie ona miała zastosowanie wyłączenie w obrębie tego źródła. Nie będzie w tym wypadku możliwości łączenia tego dochodu z dochodem z umowy o pracę, który podatnik osiągnął w Polsce. Tym samym ostateczny podatek do dywidendy w Polsce wyniesie:

- podatek krajowy od kwoty brutto wypłaconej dywidendy: $100\,000\text{ zł} * 19\% = 19\,000\text{ zł}$;
- pomniejszenie podatku krajowego o podatek zagraniczny: $19\,000\text{ zł} - 5\,000\text{ zł} = 14\,000\text{ zł}$.

W metodzie zaliczenia pomniejszenie ma charakter proporcjonalny, ponieważ jednak cały dochód w ramach tego źródła osiągnięty został za granicą, odliczeniu podlegać będzie cała wartość podatku u źródła. Łączna wartość podatku zapłaconego w tym scenariuszu wyniesie: podatek CIT w Niemczech (50 000 zł), podatek u źródła od dywidendy (5 000 zł), krajowy podatek od dywidendy (14 000 zł) i podatek od krajowego dochodu z umowy o pracę, w wysokości analogicznej, jak w scenariuszu poprzednim (14 400 zł). Łączna daje to kwotę 83 400 zł.

Tabela 3 stanowi podsumowanie każdego ze scenariuszy i wskazuje na efektywną stawkę podatku, będącą różnicą pomiędzy łączną kwotą podatku zapłaconego a sumaryczną podstawą opodatkowania.

Tabela 3. Podsumowanie łącznych obciążeń w każdym ze scenariuszy.

| Obciążenia | Scenariusz 1 | Scenariusz 2 | Scenariusz 3 |
|----------------------|--------------|--------------|--------------|
| Łączna kwota podatku | 71 408 zł | 64 400 zł | 83 400 zł |
| Stawka efektywna | 31,05% | 28% | 36,26% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przykładu.

Dane zawarte w tabeli 3 wskazują, że wyodrębnienie źródła kalkulacji podatku, bez możliwości łączenia dochodu na źródłach, prowadzić będzie do obniżenia łącznej wartości obciążeń podatkowych. Rozwiązanie to znajdzie zastosowanie w scenariuszu drugim pod warunkiem, że podatnik wybierze 19% stawkę podatku na potrzeby rozliczenia działalności gospodarczej. Dojdzie wówczas do „nałożenia się” odrębnego źródła dochodu z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z odrębnym źródłem kalkulacji podatku w świetle przepisów krajowych.

Podsumowanie

Przyjęta w krajowych przepisach metodyka źródeł przy kalkulacji podatku dochodowego od osób fizycznych powinna być rozpatrywana co najmniej trójplaszczynowo, jako łączenie przychodów i kosztów z różnych źródeł, łączenie dochodu oraz łączenie podatku na źródle. To zróżnicowanie ma istotne znaczenie dla kwalifikacji dochodu uzyskiwanego przez krajowych rezydentów podatkowych za granicą. Jak zaprezentowano w artykule, odpowiednia kwalifikacja uzyskiwanego dochodu może doprowadzić do zmniejszenia ostatecznego obciążenia podatkowego, przy czym, jak wykazano w przykładzie, nie jest to efekt zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania, tylko ujęcia dochodu w ramach źródła określonego przepisami krajowymi. Istotne będzie w określonym przypadku, czy w ramach danego źródła przychodu (dochodu) pojawia się zarówno dochód krajowy, jak i zagraniczny, czy tylko krajowy [Jamroży, 2016, s. 37]. Tym samym na ostateczną wartość obciążeń podatkowych większy wpływ będzie miała możliwość zakwalifikowania określonego świadczenia do źródła w rozumieniu przepisów krajowych.

Literatura

- Ahmad N., Xiao W. (2013), *End of Double Taxation: Is the Policy Better When Announced?* “Journal of Policy Modeling”, Vol. 35, Iss. 6, s. 928-942.
- Jamroży M. (2016), *Elementy międzynarodowego prawa podatkowego i kierunki zmian* [w:] M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 25-41.
- Kosacka-Lędziewicz D. (2013), *Dochody uzyskane za granicą*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław.
- Kysar R.M. (2016), *Interpreting Tax Treaties*, “Iowa Law Review”, Vol. 101, s. 1387-1445.

- Marciniuk J. (2017), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Wydanie elektroniczne, C.H.BECK, Warszawa.
- Umowa z dnia 14 maja 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.
- Ustawa z dnia z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991 r., nr 80, poz. 350 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2017 r., poz. 2175.
- Van de Vijver A. (2017), *International Double Taxation in the European Union: Comparative Guidelines from Switzerland and the United States*, "EC Tax Review", Vol. 26, Iss. 1, s. 10-22.
- [www 1] Model Tax Convention on Income and on Capital, Version 2017, www.oecd.org (dostęp: 30.04.2018).
- [www 2] <https://www.e-pity.pl> (dostęp: 30.04.2018).

SOURCE METHODOLOGY IN PERSONAL INCOME TAX IN INTERNATIONAL TAXATION

Summary: Calculation of personal income tax based in many countries on the source methodology. Also in Poland domestic regulation improve different sources. However in practice, there are sources of income, but also sources of tax and the possibility of joining revenue and costs on certain source. This article presents how the source methodology influences on the final tax to pay, when the domestic tax residence – natural person, obtains also income from abroad. Conclusions show that the sources determine the tax, not the method of avoiding double taxation.

Keywords: income tax, international taxation, source methodology.