



Marcin Jamróży

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Zarządzania i Finansów
Instytut Finansów, Zakład Podatków
mjamro@sgh.waw.pl

OGRANICZONY OBOWIĄZEK PODATKOWY OSÓB FIZYCZNYCH

Streszczenie: Przedmiotem artykułu jest przedstawienie zasad określania statusu podatkowego osoby fizycznej. Uzależnienie zakresu opodatkowania osób fizycznych od kryteriów czysto formalnych jest nieefektywne. Próba oceny obowiązujących rozwiązań legislacyjnych wraz ze sformułowaniem uwag krytycznych odnośnie do ograniczonego obowiązku podatkowego stanowi główny cel analizy. Polski normodawca wprowadził nadmiernie rygorystyczne warunki delimitacji zakresu ograniczonego obowiązku podatkowego osób fizycznych, naruszające zasadę źródła. Cech priorytetowych powinny współcześnie nabierać kryteria ekonomiczne (gospodarcze), a nie osoba płatnika.

Słowa kluczowe: ograniczony obowiązek podatkowy, nierezydent, zasada źródła.

JEL Classification: H24.

Wprowadzenie

Bezsporne jest posiadanie nieograniczonego prawa do nakładania podatków przez państwo suwerenne. Podlega ono jednak ograniczeniom, którym poddało się dobrowolnie. Istnienie samowładności i całowładności podatkowej jest warunkiem koniecznym posiadania przez państwo suwerenności podatkowej [Biegalski, 2000, s. 19]. Nakładanie wielokrotnego opodatkowania w sytuacji wystąpienia dostatecznego powiązania między podatnikiem a państwem jest możliwe [Aleksandrowicz, Fiszer, Jędrzejewski, 1992, s. 9], przy czym konieczne staje się określenie powiązań podmiotu z państwem, które wyznaczą granice objęcia daną jurysdykcją podatkową [Biegalski, 2010, s. 45]. Jednym z ograniczeń zewnętrznych prawa opodatkowania są dwustronne lub wielostronne konwencje podatkowe, które opierają się na poszanowaniu kompetencji innych państw,

względnie wymogi stawiane państwom członkowskim przez Unię Europejską, w szczególności poprzez wdrażanie dyrektyw, ostatnio np. rozwiązań wynikających z Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Przedmiotem artykułu jest przedstawienie zasad określania statusu podatkowego osób fizycznych, jak również powiązanego z tym zagadnieniem ustalania miejsca osiągnięcia dochodów. Charakter współczesnych międzynarodowych stosunków gospodarczych sprawia, że uzależnienie opodatkowania osób fizycznych od kryteriów czysto formalnych, np. obywatelstwo, jest nieefektywne. Precyzyjnie skonstruowane łączniki podatkowe pozwalają na odpowiednie wyznaczenie zasięgu jurysdykcji podatkowej danego państwa oraz ograniczenie sytuacji kolizyjnych. W ostatnich latach wskazuje się coraz częściej na konieczność odejścia od konstrukcji współczesnych systemów podatkowych opartej jednocześnie na zasadzie rezydencji i źródła.

Próba oceny obowiązujących rozwiązań legislacyjnych, zawierająca analizę porównawczą odnośnie do ukształtowania ograniczonego obowiązku podatkowego, stanowi główny cel analizy. Stawia się tezę, że polski normodawca wprowadził w 2017 r. rygorystyczne warunki delimitacji zakresu ograniczonego obowiązku podatkowego osób fizycznych, naruszające zasadę źródła.

1. Zasada rezydencji a zasada źródła

Wskazanie łączników podatkowych jest wynikiem poszukiwania kryteriów racjonalnego rozciągnięcia jurysdykcji podatkowej danego kraju na zdarzenia występujące poza jego terytorium [Biegalski, 2010, s. 43]. Odniesienie się do związku pomiędzy istotnymi cechami podmiotów lub przedmiotów opodatkowania a terytorium danego państwa może być obiektywne (np. miejsce pobytu) lub subiektywne (np. zamieszkanie) [Schindel, Atchabahian, 2005, s. 29]. Łączniki powinny być wyraźnie wskazane w ustawach podatkowych, a ich charakter powinien zawęzać przypuszczalny zasięg opodatkowania [Brzeziński, 2008, s. 221]. Łączniki podmiotowe związane są z cechami osobowymi podmiotu podatkowego (obywatelstwo, czy tzw. domicyl podatkowy). Natomiast łączniki przedmiotowe odnoszą się do miejsca położenia rzeczy (łącznik miejsca położenia rzeczy), źródła przychodów (łącznik źródła) lub wykonywania praw majątkowych (łącznik miejsca wykonywania praw) [Wyrok NSA, 2009].

W międzynarodowym prawie podatkowym wyznaczenie zakresu opodatkowania następuje za pomocą dwóch podstawowych zasad: zasady źródła i zasady rezydencji. Na podstawie zasady źródła (terytorialności) państwo wyznacza ograniczony obowiązek podatkowy, opodatkowując wszelkie przychody (dochody) osiągnięte na jego terytorium, bez względu na posiadanie statusu rezydenta przez osobę je osiągającą. Oznacza to, że państwo zwalnia z opodatkowania dochody nierezydentów osiągnięte za granicą [Gomułowicz, 2007, s. 34]. Wyznaczenie zakresu władztwa podatkowego państwa następuje poprzez identyfikację łącznika o charakterze przedmiotowym. Decydującym kryterium jest określenie, czy określony dochód został wypracowany na terytorium tego państwa [Budesz, Komer, 2012, s. 12].

Za główne zalety wyłącznego stosowania zasady źródła uznaje się [Schindel, Atchabahian, 2005, s. 29 i nast.]:

- zgodność z zasadą suwerenności, zakładającą, że organy podatkowe państwa źródła mają pierwszeństwo opodatkowania osiąganego tam dochodu,
- sprzyjanie konkurencji międzynarodowej poprzez różnicowanie poziomu opodatkowania (w tym poprzez ulgi podatkowe), mającego na celu wyrównanie poziomu kosztów produkcji,
- bodziec do poprawy efektywności wydatków państwowych, w przypadku wprowadzania programów zachęt podatkowych dla inwestorów,
- uproszczenie i redukcję kosztów administrowania poborem podatków ze względu na bliskość źródła i państwa opodatkowującego, a także łatwiejszy przepływ i wymiana informacji,
- eliminacja konieczności zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zasada rezydencji opiera się natomiast na wyznaczeniu przez państwo zakresu nieograniczonego obowiązku podatkowego. Łącznikiem podatkowym o charakterze podmiotowym może być miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, czy obywatelstwo [Budesz, Komer, 2012, s. 12]. Przy badaniu statusu rezydenta wykorzystuje się często kryteria ilościowe, takie jak długość pobytu na terytorium danego kraju [Schindel, Atchabahian, 2005, s. 30]. Zgodnie z zasadą rezydencji, opodatkowaniu podlegają wszelkie dochody rezydenta, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Faktyczne miejsce osiągnięcia dochodu nie ma przy tym pierwszorzędного znaczenia [Budesz, Komer, 2012, s. 12].

Do głównych zalet wyłącznego stosowania zasady rezydencji należy przestrzeganie zasady równości horyzontalnej poprzez uwzględnianie okoliczności osobistych podatnika, takich jak jego sytuacja rodzinna (np. poprzez mechanizm

progresji podatkowej), jak również zneutralizowanie skutków szkodliwej konkurencji podatkowej ze strony tzw. rajów podatkowych. Wyłączne stosowanie zasady rezydencji powoduje większe skomplikowanie rozliczeń z administracyjnego punktu widzenia, jak również konieczność wprowadzenia mechanizmów pozwalających na wyeliminowanie podwójnego opodatkowania [Schindel, Atchabahian, 2005, s. 31 i n.]. Na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, od spełnienia warunku rezydencji zależy, czy mamy do czynienia z państwem rezydencji, które ma wyłączne prawo opodatkowania dochodów danej osoby (względnie w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zastosuje odpowiednio metodę zwolnienia (wyłączenia) albo metodę zaliczenia, jednocześnie przy zachowaniu prawa do opodatkowania całości dochodów podatnika), czy też z państwem źródła, któremu przysługują (albo też nie) ograniczone prawa do opodatkowania określonych kategorii dochodu.

2. Ograniczony obowiązek podatkowy na gruncie ustawy o PIT¹

Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce podlegają osoby, które nie mają na jej terytorium miejsca zamieszkania, rozumianego jako centrum interesów życiowych lub pobyt przekraczający 183 dni w roku podatkowym (zgodnie z art. 3 ust. 1a i 2a ustawy o PIT). Na nierezydencie ciąży nieskonkretyzowana powinność poniesienia świadczenia (podatku dochodowego) wynikająca z osiągnięcia dochodów na terytorium Polski. Ograniczony charakter obowiązku podatkowego związany jest z faktem łączenia tej powinności z osiągnięciem dochodu z (ograniczonego) źródła lub (ograniczonego) miejsca [Bartosiewicz, Kubacki, 2014, s. 48].

Kluczowe w zakresie ograniczonego obowiązku podatkowego, zwłaszcza w kontekście międzynarodowego opodatkowania, jest pojęcie źródła. Pojęcie to nabiera szczególnego znaczenia podczas weryfikacji, czy w konkretnym przypadku dochodzi do podwójnego opodatkowania poprzez nakładanie się nieograniczonego obowiązku podatkowego opartego na zasadzie rezydencji z ograniczonym obowiązkiem opartym na zasadzie źródła [Biegalski, 2010, s. 53]. Tylko ten, kto bez wątplenia objęty jest określonym w ustawie obowiązkiem podatkowym, tj. przedmiotowo-podmiotowym zakresem opodatkowania, obowiązany jest do zapłaty podatku [Brzeziński, 2008, s. 189].

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.), dalej jako „ustawa o PIT”.

Interpretacja przepisów dotyczących miejsca zamieszkania osoby fizycznej nie może się odbywać z pominięciem art. 4a ustawy o PIT. Wynika z niego, że przepisy dotyczące obowiązku podatkowego stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli dana osoba posiada podwójne miejsce zamieszkania dla celów podatkowych, decydującą rolę w ustaleniu rezydencji (tj. miejsca podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) odgrywają reguły kolizyjne zawarte w umowach bilateralnych. Przykładowo, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 6 sierpnia 2008 r., potwierdził, że „postanowienia umów o UPO, w przypadku kiedy podatnik może zostać uznany za posiadającego miejsce zamieszkania jednocześnie w dwóch państwach, obligują do zbadania reguł kolizyjnych określonych w art. 4 ust. 2 umowy, w celu ustalenia jednego państwa rezydencji podatnika”.²

3. Terytorialność na gruncie ustawy o PIT

Katalog dochodów (przychodów) uznawanych za osiągnięte na terytorium Polski przez nierezydentów zawarto w art. 3 ust. 2b ustawy o PIT, istotnie zmodyfikowanym nowelą³, która weszła w życie 1 stycznia 2017 r. Zmiany miały uszczelnić system podatkowy oraz eliminować wątpliwości interpretacyjne, mogące skutkować m.in. unikaniem opodatkowania niektórych dochodów oraz ograniczeniem stosowania preferencji podatkowych w przypadku transakcji dokonywanych wyłącznie lub głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Cele te miały zostać osiągnięte poprzez:

- uzupełnienie katalogu dochodów (przychodów), które uznaje się za osiągnięte na terytorium Polski,
- doprecyzowanie momentu ustalenia wartości aktywów w podmiotach, w których majątek stanowią głównie nieruchomości lub prawa do nieruchomości,
- poszerzenie definicji dochodu osiągniętego na terytorium Polski w związku z regulowaniem, wypłacaniem i potrącaniem należności przez polskie podmioty do odrębnie określonych rodzajów dochodów,
- doprecyzowanie pojęcia dochodów z położonej na terytorium Polski nieruchomości, wskazując, że do dochodów tych kwalifikują się również dochody ze zbycia całości albo części nieruchomości lub jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości.

² Znak IBPB2/415-869/08/MCZ.

³ Dz. U. z 2016 roku, poz. 1550.

Dochodami (przychodami) osiąganymi przez nierezydentów są, po rzeczowej nowelizacji, również dochody (przychody) z:

- papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Polski w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających,
- tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków lub tytułów uczestnictwa – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Polski lub prawa do takich nieruchomości,
- tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

Poważne wątpliwości budzi w szczególności uzupełnienie katalogu dochodów (przychodów), które uznaje się za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Polski, o należności regulowane, w tym stawiane do dyspozycji, wypłacane lub potrącane, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące rezydentami w Polsce, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia. Sama płatność dokonywana przez rezydenta na rzecz nierezydenta wykazuje, w ocenie autora, zbyt słaby związek z terytorium Polski. Kwestię tę trafnie ujął NSA w wyroku z dnia 2 czerwca 2011 r.⁴: „Pod pojęciem «terytorium, z którym wiąże się osiągnięcie dochodów» należy rozumieć miejsce, gdzie dokonują się czynności lub położone są nieruchomości (źródło), które generują dochód i są jego przyczyną sprawczą. Czynnością taką nie jest wypłata pieniędzy, wypłata jest elementem finalnym całego procesu osiągania dochodu. Poza tym (...) nie można utożsamiać pojęcia «dochody osiągnięte na terytorium» z pojęciem «dochody wypłacane, pochodzące, otrzymane z terytorium Polski»”.

⁴ Sygnatura II FSK 138/10.

W odniesieniu do zbycia praw majątkowych, takich jak udziały (akcje), nie rozstrzygnięto między innymi, czy określając wartość majątku spółki należy oprzeć się na wycenie według wartości rynkowych (godziwych), czy też wycenie bilansowej. Niewątpliwe przyjęcie wyceny bilansowej upraszcza ustalenie tego, czy mamy do czynienia ze spółką nieruchomościową. Do obliczenia udziału majątku nieruchomego w majątku spółki należy uwzględniać nieruchomości należące do spółki w sposób pośredni, tj. poprzez udziały posiadane w spółkach zależnych. Dyskusyjne jest, w jaki sposób to czynić. Należy rozważyć przede wszystkim następujące metody uwzględniania „pośredniej” własności nieruchomości:

- wartość udziałów w spółce zależnej, której majątek bezpośrednio lub pośrednio składa się głównie z majątku nieruchomego,
- wartość majątku nieruchomego spółki zależnej proporcjonalna do posiadanych udziałów przez spółkę dominującą.

4. Rezydencja podatkowa osób fizycznych w wybranych jurysdykcjach podatkowych

4.1. Republika Federalna Niemiec

Niemiecki system podatkowy wyróżnia nieograniczony (niem. *unbeschränkte Steuerpflicht*) oraz ograniczony (niem. *beschränkte Steuerpflicht*) obowiązek podatkowy. Zwyczajowo nieograniczony obowiązek podatkowy posiadają osoby mające na terytorium Niemiec siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, oznaczające pobyt na terenie RFN dłuższy niż 6 miesięcy w danym roku obrotowym, niezależnie od przynależności państwowej. Miejsce pobytu na terytorium objętym niemiecką jurysdykcją podatkową zostanie uznane za miejsce stałego zamieszkania, jeżeli pobyt ten nie ma celu przejściowego, takiego jak odwiedziny u krewnego, czy kuracja zdrowotna, ale np. zamieszkiwanie tam z rodziną, czy prowadzenie działalności gospodarczej. Na stałe miejsce zamieszkania wskazują takie okoliczności, jak wykorzystanie miejsca pobytu w celach mieszkaniowych lub własność/najem domu, czy mieszkania, w którym mieści się centrum życiowe podatnika, zamieszkuje tam z rodziną, prowadzi główną działalność zarobkową itp.

Osoby przebywające na terenie Niemiec krócej niż pół roku nie mają zamkniętej drogi do uzyskania statusu rezydenta podatkowego. Mogą ubiegać się o objęcie ich nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, jeżeli złożą odpo-

wiedni wniosek do niemieckiego urzędu skarbowego oraz spełniają dodatkowy warunek dotyczący wysokości zagranicznych zarobków. Dochody takiej osoby uzyskane poza granicami Niemiec nie mogą przekroczyć równowartości kwoty podawanej przez niemiecki organ podatkowy w poszczególnych latach lub dochody uzyskane w Niemczech stanowią 90% łącznych dochodów podatnika. Osobom podlegającym ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie przysługują ulgi, takie jak kwota wolna od podatku, ulgi na dzieci, czy preferencyjne wspólne rozliczenia małżonków.

4.2. Estonia

Rezydencja podatkowa osób fizycznych w Estonii opiera się na porównywalnych zasadach jak w Polsce. Podstawowym warunkiem bycia rezydentem jest zamieszkiwanie na terytorium tego państwa przez okres przekraczający 183 dni w ciągu roku podatkowego. Kolejną przesłanką jest posiadanie stałego miejsca zamieszkania, które stale pozostaje do dyspozycji podatnika. Dodatkowo rezydentami stają się też urzędnicy państwowi oddelegowani do wykonywania pracy w Estonii.

Warto odnotować tzw. e-rezydencję, obowiązującą od 1 grudnia 2014 r. Pojęcia e-rezydenta Estonii nie należy utożsamiać z obywatelstwem tego kraju. W ten sposób nie można korzystać z możliwości fizycznego wjazdu na teren Estonii, czy Unii Europejskiej ani uzyskać praw wyborczych. E-rezydencja jest tożsamością cyfrową (*digital identity*) oferowaną przez państwo estońskie. Posiadacze e-rezydencji, oprócz estońskiej tożsamości cyfrowej, mają również dowód z unikalnym numerem identyfikacyjnym. E-rezydent może dzięki niej otworzyć konto bankowe, firmę oraz korzystać z wielu proponowanych w Estonii e-usług. Pozwala ona logować się do usług online oraz podpisywać dokumenty cyfrowo.

4.3. Stany Zjednoczone

Status rezydenta podatkowego w USA został określony odmiennie niż w większości państw europejskich (w tym w Polsce). Rezydentem podatkowym w USA jest m.in. osoba fizyczna, która spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

- posiada obywatelstwo USA (nawet gdy posiada równocześnie inne obywatelstwa),
- ma prawo do stałego pobytu w USA przez dowolny okres w danym roku (tzw. Zielona Karta),
- dokonała wyboru amerykańskiej rezydencji dla celów podatkowych po spełnieniu przewidzianych w przepisach warunków,
- przebywała w USA przez co najmniej 31 dni w ciągu roku podatkowego oraz łączna liczba tych dni w ciągu bieżącego roku i dwóch poprzednich lat kalendarzowych wynosiła co najmniej 183 dni.

Do ustalenia łącznej liczby dni pobytu stosuje się mnożnik 1 dla liczby dni pobytu w roku bieżącym, 1/3 dla dni pobytu w roku poprzednim i 1/6 dla dni pobytu dwa lata wstecz.

4.4. Chiny

Zakres obowiązku podatkowego w Chinach ustalany jest na podstawie okoliczności faktycznych związanych z sytuacją danej osoby i zależy od miejsca zamieszkania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych. Do takich okoliczności zalicza się:

- miejsce, gdzie przebywa najbliższa rodzina,
- miejsce osobistych i ekonomicznych powiązań,
- miejsce, gdzie dana osoba posiada majątek.

Osoby posiadające miejsce zamieszkania w Chinach podlegają opodatkowaniu od całości światowych dochodów. Osoba jest traktowana jako nierezydent podatkowy, jeśli przebywa w Chinach przez okres nieprzekraczający 90 dni w ciągu roku kalendarzowego i otrzymuje wynagrodzenie od zagranicznego pracodawcy nieposiadającego siedziby na terytorium Chin. Okres 90 dni ulega wydłużeniu do 183 dni kalendarzowych, jeśli osoba jest obywatelem kraju posiadającego z Chinami umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Osoby zagraniczne, które przebywają w Chinach od roku do pięciu lat, płacą podatek od dochodów osiągniętych w Chinach oraz od dochodów zagranicznych. Jednak po uzyskaniu zgody chińskiego organu podatkowego opodatkowanie zagranicznych dochodów może być ograniczone do dochodu uzyskanego od chińskich przedsiębiorstw oraz obywateli Chińskiej Republiki Ludowej. Podatkowi od całości światowych dochodów podlegają cudzoziemcy objęci nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, czyli przebywający w Chinach przez okres powyżej pięciu lat, począwszy od szóstego roku pobytu.

Podsumowanie

Pojęcie rezydencji podatkowej posiada fundamentalne znaczenie, zarówno w polskich, jak i międzynarodowych przepisach podatkowych. Określenie, czy dany podatnik podlega nieograniczonemu czy ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ma na celu wyznaczenie granic jurysdykcji podatkowej. W Polsce łącznie są zasady rezydencji i źródła poprzez wprowadzenie dwóch kategorii podmiotów: osoby podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (rezydenta) oraz osoby podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (nierezydenta). Pomimo ostatnich zmian legislacyjnych, delimitacja zakresu ograniczonego obowiązku podatkowego budzi poważne wątpliwości, zwłaszcza w kontekście należności regulowanych przez polskich rezydentów. Polski normodawca wprowadził w 2017 r. nadmiernie rygorystyczne warunki delimitacji zakresu ograniczonego obowiązku podatkowego naruszające zasadę źródła. Cech priorytetowych powinny współcześnie nabierać kryteria ekonomiczne (gospodarcze), a nie osoba płatnika.

Literatura

- Aleksandrowicz M., Fiszer J., Jędrzejewski S. (1992), *Międzynarodowe prawo podatkowe: Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy”, nr 6.
- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2014), *PIT. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Biegalski A. (2000), *Polska jurysdykcja podatkowa*, Wydawnictwo Kurpisz, Poznań.
- Biegalski A. (2010), *Część I Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne* [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz pod redakcją Bogumiła Brzezińskiego*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa.
- Brzeziński B. (2008), *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
- Budesz K., Komer W. (2012), *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Difin, Warszawa.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U.UE.L.2016.193.1.
- Gomułowicz A. (2007), *Wprowadzenie: Unikanie podwójnego opodatkowania* [w:] M. Jamroży, A. Cloer, *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa.

Schindel A., Atchabahian A. (2005), *Source and Residence: New Configuration and Principles. General Report*, „International Fiscal Association Cahiers”, Vol. 90A.

Ustawa (1991) z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.

Ustawa (2016) z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2016 roku, poz. 1550.

Wyrok NSA (2009) z 5.11.2009 r., sygn. II FSK 2194/08.

LIMITED TAX LIABILITY OF INDIVIDUALS

Summary: The purpose of this paper is to characterize the rules for determining the tax status of individuals. The dependence of the scope of taxation on purely formal criteria is ineffective. An attempt to evaluate the existing legislative solutions in Poland together with the formulation of critical remarks regarding limited tax liability is the main objective of the analysis. The Polish legislator introduced excessively stringent conditions for the delimitation of the scope of limited tax liability of natural persons violating the source principle. Nowadays, priority features should be economic criteria rather than the payer's location.

Keywords: limited tax liability, non-resident, source principle.