



ANNA ZIELONY

STARSZY KONSULTANT PODATKOWY
W RÖDL & PARTNER W WARSZAWIE.

ODDZIAŁ ZAGRANICZNEGO PRZEDSIĘBIORSTWA JAKO PŁATNIK PODATKU U ŹRÓDŁA (WHT) W POLSCE

ANALIZA ORZECZNICTWA SĄDÓW
ADMINISTRACYJNYCH ORAZ
INTERPRETACJI PRZEPISÓW PODATKOWYCH
WYDAWANYCH PRZEZ ORGANY
SKARBOWE PROWADZI DO WNIOSKU,
ŻE WYNAGRODZENIE WYPŁACANE
PODMIOTOM NIE POSIADAJĄCYM SIEDZIBY
LUB ZARZĄDU NA TERYTORIUM POLSKI
(NIEREZYDENTOM) PRZEZ ODDZIAŁ
PRZEDSIĘBIORSTWA ZAGRANICZNEGO,
ZA USŁUGI WYMIENIONE W ART. 21 UST.
1 USTAWY O CIT¹, MOŻE BYĆ PRZEDMIOTEM
PODATKU U ŹRÓDŁA W POLSCE.

CZYM JEST ODDZIAŁ PRZEDSIĘBIORSTWA ZAGRANICZNEGO?

Jedną z form organizacyjnych prowadzenia działalności na terytorium Polski przez przedsiębiorstwo zagraniczne jest oddział. Pojęcie oddziału zostało zdefiniowane w *ustawie o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej*². Zgodnie z definicją zawartą w ustawie, oddziałem jest wyodrębniona i samodzielna

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. 2019 poz. 865).

² Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. (tekst jednolity Dz.U. 2019 poz. 1079).

organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywana przez przedsiębiorcę poza główną siedzibą lub głównym miejscem wykonywania działalności.

Na gruncie prawa podatkowego, utworzenie oddziału przedsiębiorstwa zagranicznego nie powoduje powstania nowego podmiotu podatkowego. Oddział nie jest też odrębną od spółki macierzystej osobą prawną, ale jej wewnętrzną jednostką. Podatnikiem pozostaje podmiot macierzysty czyli spółka mająca siedzibę poza terytorium Polski. Ponadto oddział przedsiębiorcy zagranicznego może stanowić zakład w rozumieniu zapisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (dalej: UPO).

Na potrzeby niniejszego artykułu założono, że oddział stanowi zakład podatkowy.

DOCHODY NIEREZYDENTÓW BĘDĄCE PRZEDMIOTEM PODATKU U ŹRÓDŁA W POLSCE

Przedsiębiorcy dokonujący wypłat na rzecz podmiotów niebędących polskimi rezydentami podatkowymi z tytułów określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT zobowiązani są jako płatnicy do pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego (WHT) od tych wypłat. Zasady poboru podatku WHT stosuje się z uwzględnieniem UPO, których stroną jest Polska.

Katalog dochodów podlegających WHT w Polsce, określony w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT obejmuje m.in. przychody:

- » z odsetek, z praw autorskich i praw pokrewnych,
- » z opłat za usługi świadczone w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej,
- » 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,
- » z tytułu opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żegluga handlowej,
- » uzyskane na terytorium RP przez zagraniczne przedsiębiorstwa żegluga powietrznej z wyłączeniem przy-

chodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego.

OGRANICZONY OBOWIAZEK PODATKOWY

Zgodnie z przepisami polskiej ustawy o CIT, podmioty zagraniczne, które nie posiadają na terytorium Polski siedziby lub zarządu, podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Oznacza to, że podmioty te zapłacą podatek dochodowy tylko od dochodów osiągniętych na terytorium Polski.

Natomiast za dochody osiągnięte na terytorium Polski uważa się w szczególności dochody z tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych przez osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

Dodatkowo dochodami, o których mowa powyżej są także te wymienione m.in. w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT z wyłączeniem dochodów z wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej w Polsce, w tym m.in. poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład.

CZY ODDZIAŁ JEST PŁATNIKIEM PODATKU U ŹRÓDŁA?

W przypadku oddziału przedmiotowe należności są regulowane, wypłacane lub potrącane przez podmiot, który nie posiada siedziby ani zarządu na terytorium Polski. Sam oddział nie jest odrębną osobą prawną ani jednostką organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej. Oddział w Polsce jest wewnętrzną jednostką osoby prawnej czyli spółki macierzystej.

W konsekwencji wypłata należności z tytułów, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT przez podmiot nieposiadający siedziby i zarządu na terytorium Polski skutkuje tym, iż przychody takie nie mogą być uznane za uzyskiwane na terytorium Polski, a zatem nie powinny podlegać podatkowi u źródła w Polsce.

Zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w interpretacjach organów podatkowych dominuje

pogląd, iż decydujące znaczenie dla uznania czy płatności z tego tytułu podlegają opodatkowaniu w Polsce ma fakt dokonywania tych płatności przez polskiego rezydenta podatkowego.

Na gruncie przepisów podatkowych, podmioty, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 są obowiązane jako płatnicy pobierać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe, pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.

KTÓRA UMOWA O UPO MA ZASTOSOWANIE?

Uwzględniając postanowienia zawieranych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy zauważyć, że UPO znajdują zastosowanie do osób i podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach. Jednocześnie UPO zawierane przez Polskę przewidują, że w ich rozumieniu pojęcie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie” oznacza osobę, która według prawa tego państwa podlega tam obowiązkowi podatkowemu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd. Oznacza to, że poszukując UPO, która powinna mieć zastosowanie w danym przypadku należy ustalić kraje będące stronami umowy bilateralnej. Z jednej strony będzie to kraj, w którym rezydencję podatkową posiada podmiot dokonujący wypłaty należności, natomiast z drugiej - kraj, w którym rezydencję podatkową posiada podmiot będący odbiorcą dokonywanej przez oddział płatności.

Przykładowo, jeżeli dokonującym płatności jest polski oddział spółki zagranicznej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Niemiec, to krajem jej rezydencji podatkowej jest Republika Federalna Niemiec. Ustalając UPO, która powinna mieć zastosowanie w przypadku tej konkretnej płatności należy przyjąć, że będzie to umowa zawarta przez Republikę Federalną Niemiec z krajem, w którym odbiorca płatności posiada swo-

ją rezydencję podatkową. Nie będą zatem miały zastosowania postanowienia umów o UPO, których stroną jest Polska.

W świetle powyższych uregulowań należy przyjąć, że wypłaty dokonywane na rzecz nierezydentów podatkowych w związku z nabyciem usług określonych w art. 21 ustawy o CIT, związanych z działalnością oddziału w Polsce, nie będą co do zasady podlegały opodatkowaniu na terenie Polski. W konsekwencji oddział w Polsce nie będzie zobowiązany do potrącenia podatku u źródła od tych wypłat. Jednocześnie, zastosowanie znajdą zapisy umów o UPO zawartych pomiędzy krajem, w którym rezydencję podatkową posiada podmiot dokonujący wypłaty oraz tym, w którym rezydencję podatkową posiada odbiorca płatności. Warunkiem zastosowania przepisów umów bilateralnych jest udokumentowanie siedziby odbiorcy należności certyfikatem rezydencji podatkowej, wydanym przez odpowiednie organy danego kraju.

Analogiczne uregulowania znajdują się w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (PIT).

STANOWISKO ORGANÓW PODATKOWYCH I SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Zaprezentowane powyżej stanowisko znajduje potwierdzenie w orzeczeniach sądów administracyjnych (np. NSA sygn. akt II FSK 3587/14 z 17 maja 2017 r., WSA w Białymstoku sygn. akt I SA-Bk 750/17 z 3 października 2017 r.) oraz w interpretacjach organów skarbowych (np. 0111-KDIB1-2.4010.106.2019.2.BG z 30 maja 2019 r.).

Należy jednak zaznaczyć, że w podobnych stanach faktycznych istnieją odmienne stanowiska. Przykładowo - 2 stycznia 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną⁴, w której stwierdził, że wynagrodzenie z tytułu świadczeń określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT, wypłacane na rzecz nierezydentów faktycznie obciąża polski oddział spółki zagranicznej a świadczone usługi wiążą się z działalnością prowadzoną przez ten oddział. W rezultacie organ

³ Tekst jednolity Dz.U. 2019 poz. 1387

⁴ 0114-KDIP2-1.4010.399.2019.4.SP.

uznał, że wypłacone wynagrodzenie stanowi przychód osiągnięty na terytorium Polski a oddział jest płatnikiem podatku u źródła z tytułu tych wypłat.

Dokonując analizy stanowiska organu należy podkreślić, że powyższe uzasadnienie nie zostało odpowiednio umotywowane. Organ nie odniósł się do wszystkich elementów argumentacji wnioskodawcy. W opisanym stanie faktycznym wnioskodawca stwierdził, że oddział nie jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej z siedzibą na terytorium Polski, tylko częścią spółki z siedzibą w Wielkiej Brytanii. Jednocześnie wskazywał, że skoro tylko polscy rezydenci są obowiązani do poboru podatku u źródła, to nie można takiego obowiązku nałożyć na podmiot brytyjski. Analizując uzasadnienie przedstawione przez Dyrektora KIS trudno oprzeć się wrażeniu, że zostały pominięte istotne elementy stanu faktycznego, a treść rozstrzygnięcia ogranicza się jedynie do okoliczności, które potwierdzają stanowisko organu.

Z uwagi na liczne spory interpretacyjne nie znajdujące jednolitego rozstrzygnięcia, 15 kwietnia 2020 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną⁵ w przedmiocie opodatkowania podatkiem u źródła wypłat dokonywanych przez zakład na rzecz nierezydentów z tytułu świadczeń określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT.

W ocenie Ministerstwa Finansów wyjaśnienia wymaga istotna okoliczność faktyczna, a mianowicie możliwość „przypisania” wydatku zakładowi. Zgodnie z treścią interpretacji, organ uzależnił opodatkowanie nabywanego przez zakład świadczenia od celu jakiemu ma ono służyć. W rezultacie wyróżnił dwa warianty wypłat z tytułu świadczeń nabywanych od nierezydentów tj.:

- 1) oddział prowadzący działalność w Polsce nabywa świadczenia do celów związanych z działalnością tego zakładu a wydatek z tytułu nabycia tego świadczenia jest ponoszony z majątku zakładu i stanowi w ujęciu podatkowym koszt, który powinien być przypisany temu zakładowi,
- 2) wydatek z tytułu nabycia świadczenia od nierezydenta nie służy celom działalności gospodarczej zakładu zagranicznego przedsiębiorcy i nie może być przypisany temu zakładowi.

Należy przy tym podkreślić, że polskie przepisy podatkowe dotyczące podatku u źródła nie rozróżniają wypłat dokonywanych przez oddział zagranicznego przedsiębiorstwa (zakład) na wypłaty z tytułu świadczeń związanych z działalnością zakładu oraz z tytułu świadczeń niezwiązanych z działalnością zakładu (wykorzystywanych na potrzeby spółki macierzystej).

W ocenie Ministerstwa Finansów, w pierwszym wariancie przychód po stronie nierezydenta nie powstaje. W rezultacie ani spółka macierzysta ani jej zagraniczny zakład nie mają obowiązku poboru podatku u źródła.

Natomiast w drugim wariancie, zakładowi należy przypisać takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem. W rezultacie, jeżeli świadczenie nie jest związane z działalnością zakładu i nie może być przypisane temu zakładowi, po stronie nierezydenta powstaje przychód a dokonujący wypłaty zakład ma obowiązek poboru podatku u źródła.

PODSUMOWANIE

Polskie przepisy podatkowe nie precyzują w sposób przejrzysty zasad opodatkowania podatkiem u źródła wypłat dokonywanych na rzecz nierezydentów przez oddział przedsiębiorcy zagranicznego (zakład) z tytułu świadczeń określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT.

W rezultacie w obrocie prawnym funkcjonują liczne interpretacje indywidualne oraz wyroki sądów administracyjnych dotyczące przedmiotowych wypłat, nie znajdujące jednolitego rozstrzygnięcia.

Wydanie przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej określającej zasady poboru podatku u źródła pozwoli ograniczyć dalsze spory z organami podatkowymi w przypadku zagranicznych zakładów nabywających usługi na potrzeby własnego funkcjonowania. Na tym gruncie może jednak powstać wątpliwość co do oceny, które z nabywanych świadczeń należy przypisać zakładowi a które spółce macierzystej.

⁵ SP4.8223.1.2020.