

Rödl & Partner

Echo



Data: 31.01.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

Oddelegowanie pracowników z podatkiem u źródła czy bez

Zdaniem fiskusa oddelegowanie personelu może być podobne do usług doradczych, zarządzania oraz rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu. Dlatego od wypłat za nabycie takich świadczeń należy zapłacić zryczałtowany podatek.

Przepisy dotyczące delegowania pracowników następczą pracodawcom wielu problemów nie tylko ze względu na przepisy dyrektywy Unii Europejskiej, prawa pracy, rozliczeń zasad wynagradzania pracowników delegowanych czy okresu oddelegowania pracowników, ale także w kwestii konieczności poboru podatku u źródła (WHT).

Podatkiem tym są objęte m.in. wynagrodzenia za usługi niematerialne zapłacone przedsiębiorstwom zagranicznym (nierezydentom w rozumieniu ustawy o CIT). Do tej kategorii zalicza się w szczególności usługi doradcze, usługi zarządzania i kontroli, usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu oraz świadczenia o podobnym charakterze (art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT). Sformułowanie „świadczenia o podobnym charakterze” wskazuje, że katalog ma charakter otwarty. Z tego względu od kilku lat toczy się dyskusja z organami podatkowymi, czy katalog ten może obejmować usługę oddelegowania pracowników.

CO NA TO SKARBÓWKA

Zdaniem organów podatkowych usługa oddelegowania pracowników może stanowić świadczenie o cechach charakterystycznych dla rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu lub usług doradczych oraz zarządzania i kontroli. Usługa oddelegowania pracownika, mieszcząc się w pojęciu „świadczeń o podobnym charakterze”, spełnia ona przesłankę, która kwalifikuje tę usługę jako podlegającą podatкови u źródła w wysokości 20 proc. uzyskanych przychodów. Na takim stanowisku stanął dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (m.in. w interpretacjach indywidualnych z 9 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.158.2020.1.ANK lub z 13 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.244.2020.1.SS).

PRZYKŁAD

Polska spółka A w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nabywa od zagranicznej spółki powiązanej B usługę oddelegowania pracownika. Zgodnie z treścią zawartej umowy spółka zagraniczna zobowiązała się udostępnić personel posiadający specjalistyczne umiejętności i wiedzę ekspercką, zgodną z potrzebami spółki A. W trakcie całego okresu wykonywania usługi oddelegowania, pracownik wykonuje zadania na rzecz spółki A, ale formalnie pozostaje pracownikiem podmiotu powiązanego B. Spółka A jest zobowiązana do uiszczenia na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego wynagrodzenia za świadczenie usługi oddelegowania pracownika.

Zdaniem spółki A, nie była ona zobowiązana do pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od wynagrodzenia wypłacanego z tytułu usługi oddelegowania pracownika. Świadczenie to nie mieści się bowiem w katalogu usług podlegających pod WHT. W szczególności usługa oddelegowania pracownika nie stanowi ani nie jest podobna do usług zarządzania i kontroli, jak również do usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu.

Z kolei dyrektor KIS stanął na stanowisku, że pojęcie doradztwa, czyli udzielania fachowych porad, jest tożsame ze świadczeniem odpłatnych usług oddelegowania pracowników (interpretacja indywidualna z 9 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.158.2020.1.ANK). Zgodnie z twierdzeniem dyrektora KIS „trudno przyjąć, że w realiach współpracy gospodarczej świadczenie odpłatnych usług oddelegowania pracowników, którzy będą pełnić funkcje kierownicze lub zarządcze, nie wiąże się faktycznie z udzielaniem fachowych porad z ich strony opartych na specjalistycznej wiedzy, doświadczeniu i kompetencjach biznesowych. Podstawą ich świadczenia jest jakiś zasób wiedzy, a skutkiem ich świadczenia jest podzielenie się tą wiedzą ze świadczeniobiorcą”.

Podsumowując, nabywane usługi dotyczące oddelegowanych pracowników pełniących funkcje kierownicze lub zarządcze, zdaniem organów podatkowych, bezspornie stanowią usługi doradcze. Dlatego spółka A powinna zakwalifikować usługę oddelegowania pracownika jako podlegającą podatkowi u źródła w wysokości 20 proc. uzyskanych przychodów. W dalszej kolejności może jednak skorzystać z regulacji zawartych w odpowiedniej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

STANOWISKO SĄDÓW

Analizą usług delegowania pracowników zajęł się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w swoim wyroku z 13 stycznia 2021 r. (I SA/Gl 1338/20). Sąd uznał, że usługi udostępniania pracowników nie są tożsame z usługami zarządzania i kontroli ani nie stanowią świadczenia o podobnym charakterze. Brak jest bowiem cech charakterystycznych dla tego rodzaju świadczeń, nie stanowią wyraźnie usług rekrutacji pracowników ani usług pozyskiwania personelu.

Zdaniem sądu usługi te mają jednak charakter świadczenia o podobnym charakterze do świadczeń pozyskiwania personelu, gdyż posiadają cechy charakterystyczne dla tego rodzaju świadczenia. Istotą i celem świadczenia udostępniania (poprzez oddelegowanie) pracowników oraz pozyskiwania personelu jest udostępnienie brakującej kadry pracowniczej na określony czas.

Dlatego, pomimo różnic w kwalifikacji usługi oddelegowania na podstawie przepisów ustawy o CIT, istnieje duże prawdopodobieństwo konieczności poboru podatku u źródła.

WYDATEK ZAKŁADU PODATKOWEGO

Ustawa o CIT nie zawiera przepisów dotyczących wprost sytuacji, gdy zagraniczny zakład polskiego rezydenta wypłaca należność nierezydentowi i gdy nabyte świadczenie jest związane z działalnością tego zakładu. Kwestię tę wyjaśnił jednak minister finansów w interpretacji ogólnej z 15 kwietnia 2020 r. (SP4.8223.1.2020). W sytuacji, gdy zakład prowadzi działalność gospodarczą i ponosi ze swojego majątku wydatek, który jest dla tego zakładu kosztem, takie przychody zagranicznego podmiotu nie powinny być traktowane jako uzyskane na terytorium Polski i nie powinny podlegać podatkowi u źródła. Należności wypłacane przez zakład nie powinny więc być opodatkowane podatkiem u źródła.

Reasumując, jeżeli zakład prowadzi działalność gospodarczą i do celów tej działalności nabywa świadczenie, a powstały wydatek jest ponoszony z majątku zakładu i stanowi w ujęciu podatkowym koszt przypisany temu zakładowi, to po stronie nierezydenta nie powstaje przychód, a polski rezydent ani jego zagraniczny zakład nie mają obowiązku poboru podatku u źródła.

Podstawa prawna:

art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.)

Joanna Litwińska, doradca podatkowy, starszy konsultant podatkowy [w krakowskim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autorki:

WZMOŻONE KONTROLE BARDZO PRAWDOPODOBNE

Katalog usług podlegających pod podatek u źródła ma charakter otwarty. W związku z tym organy podatkowe często próbują objąć tym podatkiem zbyt szeroki wachlarz usług niematerialnych. Prawidłowe zakwalifikowanie, a następnie rozliczenie usług nabywanych przez polskich podatników z roku na rok staje się kluczowym działaniem mającym na celu ograniczenie ryzyka prowadzonej działalności. Od 1 stycznia 2021 r. właściwym w kwestii podatku u źródła w zakresie całego kraju jest wyspecjalizowany Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego, który wysyła podmiotom komunikaty ostrzegające o konieczności właściwego rozliczenia WHT. Należy zatem oczekiwać w najbliższym czasie wzmożonych kontroli w zakresie podatku u źródła, zwłaszcza u podatników, którzy otrzymali pismo z LUS.