

Rödl & Partner

Echo



Data: 27.02.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

KIEDY USŁUGI ZŁOŻONE SĄ OPODATKOWANE U ŹRÓDŁA

Większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę wyłącza możliwość opodatkowania w państwie źródła wynagrodzenia wypłacanego za usługi pośrednictwa handlowego. Wyjątkiem jest umowa z Rumunią.

Interpretacje indywidualne wydawane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wskazują, że usługi pośrednictwa handlowego podlegają, według ustawy o CIT, opodatkowaniu podatkiem u źródła. Zdecydowana większość zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłącza jednak możliwość opodatkowania wynagrodzenia wypłacanego za realizację tego typu usług w państwie źródła. Wyjątkiem w tym zakresie jest umowa zawarta z Rumunią.

WĄTPLIWOŚCI INTERPRETACYJNE

Opodatkowaniu podatkiem u źródła podlegają przychody uzyskiwane przez zagranicznych podatników z tytułu świadczenia na rzecz polskich podmiotów:

- usług doradczych,
- usług 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.

Istotne wątpliwości interpretacyjne dotyczą usług złożonych, które nie zostały wprost wskazane w ustawie, a które zawierają w sobie usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła. Przykładem takiej usługi jest usługa pośrednictwa handlowego.

Dyrektor KIS w wydawanych przez siebie interpretacjach indywidualnych wskazuje, że umowy pośrednictwa handlowego, na mocy których przedstawiciel zobowiązuje się do wyszukiwania klientów, oferowania towarów, negocjowania umów, udziału w targach oraz do prowadzenia obsługi posprzedażowej w zamian za wynagrodzenie prowizyjne

uzależnione od zrealizowanej sprzedaży, podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła. Argumentuje to złożonością czynności wchodzących w skład umowy pośrednictwa handlowego. Zdaniem organu podatkowego w skład umowy pośrednictwa handlowego wchodzi m.in. usługi polegające na reklamie, badaniu rynku oraz doradztwie, a te zostały wprost wymienione w ustawie o CIT jako podlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła. Zdaniem dyrektora KIS, chociaż umowa pośrednictwa handlowego posiada elementy charakterystyczne dla świadczeń innych niż reklamowe, badania rynku czy doradcze, to cechy charakterystyczne dla świadczeń reklamowych, badania rynku oraz doradczych przeważają nad elementami charakterystycznymi dla innych świadczeń (tak np. interpretacja z 4 czerwca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.185.2021.2.PC). Organy podatkowe zmieniły linię interpretacyjną w zakresie usług pośrednictwa handlowego, ponieważ w przeszłości twierdziły, że usługi te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła (tak np. interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 października 2016 r., IPPB5/4510-751/16-2/MK).

NIEJEDNOLITE ORZECZNICTWO

Orzecznictwo sądów administracyjnych nie jest jednolite. 20 lutego 2020 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim (I SA/Go 795/19) wydał niekorzystny dla podatnika wyrok. Uznał, że cel gospodarczy usług pośrednictwa handlowego jest zbieżny z celami gospodarczymi zarówno usług doradczych, jak i usług badania rynku, usług reklamowych oraz usług zarządzania i kontroli. Podobnie uznał WSA w Szczecinie w wyroku z 10 listopada 2021 r. (I SA/Sz 768/21).

Odmienne stanowisko zajął WSA w Warszawie, który w wyroku z 9 lipca 2020 r. (III SA/Wa 2603/19) wskazał, że podobieństwo usług świadczonych przez pośrednika handlowego do usług reklamowych, usług badania rynku oraz usług doradczych nie przesądza, że elementy te przeważają w umowie pośrednictwa handlowego. Zdaniem sądu, podstawowym celem usługi pośrednictwa handlowego jest doprowadzenie do zawarcia umowy sprzedaży pomiędzy zlecającym a podmiotem trzecim. Wszystkie działania podejmowane przez pośrednika, również te noszące cechy reklamy, doradztwa czy badania rynku, podporządkowane są głównemu celowi, czyli doprowadzeniu do zawarcia umowy, co uzasadnia ich pomocniczy charakter. To, że umowa pośrednictwa handlowego łączy w sobie elementy różnych usług, nie uzasadnia opodatkowania jej podatkiem u źródła.

Decydujący głos należy przyznać Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu, który w wyroku z 15 grudnia 2020 r. (II FSK 2430/18) stwierdził, że usługi pośrednictwa handlowego podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła. Zdaniem sądu, usługi reklamowe oraz zarządzanie zostały w ustawie o CIT wprost wskazane jako podlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła. Wykonywanie ich w ramach jednej usługi określanej jako umowa pośrednictwa handlowego nie ma wpływu na uznanie tych czynności za podlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła. W opinii sądu wystarczające jest, że w ramach usługi pośrednictwa wykonywana jest co najmniej jedna usługa podlegająca opodatkowaniu podatkiem u źródła.

SPECYFIKA UMOWY POLSKO-RUMUŃSKIEJ

Pośrednik handlowy swoje wynagrodzenie uzyskuje najczęściej w formie prowizji. Zdecydowana większość zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO) przewiduje opodatkowanie prowizji pośredników handlowych w państwie ich rezydencji podatkowej. Należy przy tym podkreślić, że wynagrodzenie w postaci prowizji za świadczenie usług pośrednictwa handlowego nie mieści się w katalogu należności licencyjnych. Innymi słowy, pod warunkiem dochowania należytej staranności przez płatnika, według zdecydowanej większości UPO wypłacona prowizja nie podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce.

ODMIENNE ZASADY

Polsko-rumuńska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wprowadza szczególne, na tle innych UPO, zasady opodatkowania prowizji. Poprzez prowizję należy rozumieć płatności na rzecz brokerów, generalnego agenta komisowego lub innej osoby, która na podstawie polskich przepisów jest traktowana jako broker lub agent. W świetle interpretacji indywidualnych i orzecznictwa sądów pośrednik handlowy powinien być uznany za agenta. W konsekwencji, prowizja wypłacana pośrednikowi handlowemu jest prowizją, o której mowa w art. 13 ust. 3 polsko-rumuńskiej umowy.

Taka kwalifikacja prowizji oznacza, że zgodnie z art. 13 ust. 2 umowy prowizja wypłacana przez podmiot z siedzibą na terytorium Polski kontrahentowi z siedzibą na terytorium Rumunii podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce według stawki 10 proc. Podstawą opodatkowania jest kwota brutto prowizji. Zastosowanie preferencyjnej 10-proc. stawki podatku w miejsce wynikającej z ustawy o CIT stawki w wysokości 20 proc. jest uzależnione od spełnienia przez płatnika wymogu dochowania należytej staranności.

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.) umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Rumunii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzona w Warszawie dnia 23 czerwca 1994 r. (Dz.U. z 1995 r., nr 109, poz. 530)

Tomasz Kośmider, doradca podatkowy [w gliwickim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autora:

Każdą płatność trzeba odrębnie przeanalizować. Rozwiązanie przyjęte w polsko-rumuńskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, polegające na określeniu zasad opodatkowania podatkiem u źródła płatności o charakterze prowizyjnym za usługi pośrednictwa handlowego w odrębnym artykule, jest rozwiązaniem wyjątkowym. Według zdecydowanej większości umów takie wynagrodzenie będzie opodatkowane w państwie rezydencji podatkowej pośrednika. W umowie z Rumunią przewidziano możliwość opodatkowania prowizji w państwie źródła stawką 10 proc. Podatnicy korzystający z usług pośredników handlowych z siedzibą w Rumunii powinni dokładnie przeanalizować zawarte przez siebie umowy oraz zweryfikować prawidłowość prowadzonych rozliczeń podatku u źródła. Artykuł 13 umowy z Rumunią jest dowodem na konieczność przeprowadzania indywidualnej analizy każdej płatności za usługi niematerialne do kontrahentów zagranicznych, ponieważ płatność za tę samą usługę na rzecz podmiotu z rumuńską rezydencją podatkową i np. niemiecką rezydencją podatkową może mieć zdecydowanie różne konsekwencje podatkowe.