

Rödl & Partner

Echo



Data: 9.10.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

DO CERTYFIKATÓW REZYDENCJI MOŻNA STOSOWAĆ REGULACJE „KRYZYSOWE”

Gdy polski płatnik nie ma możliwości zdobycia odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej kraj rezydencji podatkowej kontrahenta, może wykorzystać rozwiązania awaryjne, m.in. przewidziane w tarczy antycovidowej.

Zastosowanie podatkowych preferencji w podatku u źródła i dochowanie należytej staranności nieodłącznie związane są z wymogiem posiadania odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej spełnienie warunków danej preferencji podatkowej. Dokumentacja ta ma zawsze jeden stały element: certyfikat rezydencji (w celu udokumentowania kraju rezydencji podatkowej kontrahenta).

PRAKTYCZNE PROBLEMY

Spełnienie opisanego wymogu w praktyce może się wiązać z problemami natury praktycznej. Zdarza się bowiem, że mimo iż zagraniczny kontrahent jest rezydentem podatkowym danego kraju, nie jest możliwe uzyskanie certyfikatu. W części przypadków wynika to z braku woli kontrahenta (globalni giganci w ramach swoich polityk po prostu nie dostarczają certyfikatów rezydencji klientom innym niż kluczowi), jednocześnie wymuszając w systemie płatności i umowach płatność należności bez poboru podatku.

W takich przypadkach płatnik jest zobowiązany do ubruttowania należności i odprowadzenia podatku u źródła ze swoich własnych środków.

W innych przypadkach pozyskanie certyfikatu nie jest możliwe z uwagi na szczególny status podatkowy podmiotu. Dotyczy to przykładowo międzynarodowych instytucji podatkowych, takich jak Międzynarodowy Bank Odbudowy i Rozwoju (Bank Światowy), Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju (EBOR) czy Europejski Bank Inwestycyjny (EBI). W celu uniknięcia dyskusji z organami podatkowymi minister finansów pisemnie potwierdził immunitet podatkowy oraz brak obowiązku przedstawiania certyfikatów przez ww. podmioty (wyjaśnienia z 29 maja 2001 r., PB7/033-1934/2001).

Często powodem niemożności uzyskania certyfikatu są inne obiektywne przyczyny. Przykład ostatnich dwóch lat pokazał, że w trakcie pandemii organy skarbowe różnych krajów działały mniej sprawnie lub w ogóle przez pewien czas były sparaliżowane. Uzyskanie certyfikatów było niemożliwe lub przeradzało się w kilkumiesięczny proces. W szczególności dotyczyło to krajów wystawiających certyfikaty jedynie w formie papierowej (m.in. Ukraina, Grecja, USA, Cypr, Litwa, Turcja czy Rosja).

Problemy związane z lockdownem i miejscowym paraliżem pracy organów pojawiają się zresztą dalej, w tym roku chociażby przy próbie uzyskania certyfikatów od kontrahentów z zamkniętego przez kolejną falę Covid Szanghaju.

Rödl & Partner

Obiektywnym powodem niemożności uzyskania certyfikatu jest sytuacja polityczna – tak było w przypadku wojny na Ukrainie. W początkowym okresie wojny z oczywistych względów ukraińskie organy podatkowe nie funkcjonowały w normalnym trybie. Obecnie sytuacja się poprawiła i ukraińscy kontrahenci sukcesywnie dostarczają polskim płatnikom certyfikaty rezydencji. Przez pewien okres uzyskanie certyfikatu nie było jednak w ogóle możliwe, a w obrocie gospodarczym dalej przeprowadzano transakcje z Ukrainą. Co istotne, w ramach należytej staranności płatnik powinien posiadać niezbędną dokumentację dotyczącą zwolnienia przed wypłatą należności.

Na wszystkie opisane wyżej przypadki polski płatnik podatku u źródła nie ma wpływu. W części opisanych przypadków płatnik może wykorzystać rozwiązania awaryjne, zawarte w polskich ustawach podatkowych, a także tymczasowe przepisy wciąż częściowo obowiązującej tarczy antycovidowej (tj. ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem Covid-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych).

DOPUSZCZALNOŚĆ KOPII WPROWADZONA NA STAŁE

Pierwszym ułatwieniem jest możliwość posługiwania się kopiami certyfikatów, pod warunkiem, że informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym. Przepis ten pojawił się najpierw jako przepis tymczasowy z tzw. tarczy antycovidowej, a od 1 stycznia 2022 r. został wprowadzony na stałe do polskiego prawa podatkowego.

Warto pamiętać, że zasada ta obowiązuje wyłącznie w kontekście płatności mających miejsce po 8 marca 2020 r., czyli nie można jej zastosować wstecz, np. do dokumentowania wypłat należności mających miejsce w latach 2018 i 2019. W celu dochowania należytej staranności, oprócz kopii certyfikatu warto pozyskać od kontrahenta oświadczenie o aktualności danych zawartych w certyfikacie.

Podatnicy mogą zatem posługiwać się kopiami certyfikatów rezydencji do wszystkich rodzajów transakcji, niezależnie od kwoty wypłacanych należności. Niewątpliwie jest to znaczne ułatwienie dla podatników przeprowadzających transakcje z globalnymi graczami, w przypadku których uzyskanie oryginału certyfikatu rezydencji przez płatnika niebędącego kluczowym klientem w praktyce było niewykonalne. Co więcej, niektóre przedsiębiorstwa międzynarodowe zamieszczają certyfikaty rezydencji na stronie internetowej i umożliwiają ich pobranie przez kontrahentów. Kopie ułatwiają także obecnie współpracę z ukraińskimi kontrahentami, którzy nie muszą dla każdego ze swoich polskich nabywców pozyskiwać oddzielnego certyfikatu rezydencji, lecz mogą ograniczyć się do jednego, którego kopie przekażą dalej. W mojej ocenie nie ma tu znaczenia, że dana kopia nie wskazuje konkretnego polskiego płatnika lub wskazuje innego płatnika (nie ma bowiem możliwości, by rezydencja podatkowa zmieniała się w zależności od kontrahenta).

ROZWIĄZANIA PANDEMICZNE

Co jednak w sytuacji, gdy nie jest możliwe uzyskanie kopii, bo z przyczyn obiektywnych kontrahent nie dysponuje oryginałem i nie może go uzyskać? Z pomocą mogą przyjść wciąż obowiązujące przepisy tarczy antycovidowej.

Uproszczenie wprowadzone zostało w art. 31ya ust. 1 tarczy i dotyczy certyfikatów rezydencji niezawierających okresu ważności (a więc zgodnie z polskim prawem ważnych przez dwanaście miesięcy od ich wydania). W przepisie tym przyjęto fikcję prawną, że jeśli w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii w związku z Covid-19 minie dwunasty miesiąc od daty wydania certyfikatu, to dla celów podatku u źródła można dalej z niego korzystać, aż do upływu dwóch miesięcy po odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii.

Z rozwiązania tego można korzystać do upływu dwóch miesięcy po odwołaniu stanu zagrożenia epidemicznego w Polsce.

PRZYKŁAD

Polski płatnik, który nie może uzyskać od kontrahenta aktualnego certyfikatu niezawierającego okresu ważności, wydanego w 2022 r. Ma jednak taki certyfikat wydany w 2019, 2020 lub 2021 r. Płatnik może się nim posłużyć w swojej dokumentacji dla celów podatku u źródła za 2022 r.

Jeśli natomiast nie miałby takiego certyfikatu z poprzednich lat, gdyż np. zaczął współpracę z danym kontrahentem w 2022 r., to może spytać kontrahenta, czy nie dysponuje on swoimi starszymi certyfikatami bez określenia daty ważności, wydanymi w 2019, 2020 lub 2021 r.

Jeśli natomiast polski płatnik posiadałby certyfikat kontrahenta wydany ze wskazaniem okresu ważności (i okres ten obejmuje 2019 r. lub 2020 r.), to może go używać dla celów dokumentowania wypłat dokonywanych na bieżąco dla kontrahenta aż do momentu upływu dwóch miesięcy od dnia odwołania stanu zagrożenia epidemicznego. Koniecznym warunkiem jest tu jednak uzyskanie od kontrahenta oświadczenia co do aktualności zawartych w nim danych.

Ustawa nie precyzuje jak często należy uzyskiwać oświadczenia. Dla bezpieczeństwa płatnika częstotliwość powinna być dostosowana do charakteru transakcji i ustalona w polityce należytej staranności płatnika.

Podstawa prawna:

- art. 26 ust. 1i–1n ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.)
- art. 31ya ust. 1 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem Covid-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2095 ze zm.)

ZDANIEM AUTORKI

Tymczasowe rozwiązania nie wystarczą

Większość opisanych w artykule przepisów pomagających rozwiązać praktyczne i niezawinione problemy płatników z gromadzeniem certyfikatów są nadal przepisami tymczasowymi, chociaż istnieje potrzeba wprowadzenia takich kryzysowych rozwiązań na stałe do polskich przepisów podatkowych, chociażby po to, by w przypadku nowej nadzwyczajnej sytuacji podatknicy nie musieli czekać na kolejną tarczę czy nowelizację przepisów).

Dodatkowo, konstrukcja tych przepisów uzależnia stosowanie kryzysowych rozwiązań o podatku u źródła od sytuacji w Polsce (obowiązują tylko w stanie zagrożenia epidemicznego/epidemii w Polsce). Tymczasem – przynajmniej w zakresie certyfikatów rezydencji - powinny one uwzględniać przede wszystkim nadzwyczajne sytuacje w innych krajach (epidemia w Polsce nie ma jednak wpływu na wystawianie certyfikatów rezydencji np. w Australii). Przykład bieżącego roku pokazuje, że wprowadzenie takich rozwiązań jest niezbędne, aby polski przedsiębiorca nie ponosił w Polsce fiskalnych konsekwencji spowodowanych sytuacją polityczną czy epidemiologiczną w innym kraju.

Anna Pilarska, doradca podatkowy, Manager w warszawskim biurze Rödl & Partner