

PODATEK OD ZAKUPÓW ZAGRANICZNYCH?

O PODATKU U ŹRÓDŁA (WHT) SŁÓW KILKA

Michał Brudziński

21.05.2024 r.

Webinarium zostało realizowane przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości w ramach projektu Centrum Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw.



Plan prezentacji:

1. Mechanizm opodatkowania podatkiem u źródła:

- nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce,
- katalog transakcji opodatkowanych podatkiem u źródła (WHT – „*Withholding Tax*”),
- umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- preferencje podatkowe,
- klauzula *beneficial owner*.

2. Pobór i rozliczenie podatku:

- potrącenie podatku z wynagrodzenia a zapłata podatku „z własnej kieszeni”,
- należyta staranność płatnika,
- certyfikaty rezydencji,
- obowiązujące terminy,
- deklaracje i informacje podatkowe.



Plan prezentacji (cd.):

3. Omówienie najczęstszych przypadków w praktyce:

- najem, leasing maszyn, środków transportu (samochodów osobowych),
- umowy zlecenia i umowy o dzieło z cudzoziemcami,
- usługi pośrednictwa i przedstawicielstwa handlowego,
- zakup domeny internetowej,
- hosting, usługi chmurowe (cloud),
- reklama w internecie (Facebook, Google Ads),
- platformy rekrutacyjne (LinkedIn),
- udział w targach, wystawach i konferencjach,
- portale typu stock,
- dostęp do zagranicznej bazy danych,
- licencje na oprogramowanie komputerowe (Microsoft, Adobe).



[Powrót do planu prezentacji](#)

Rozdział 1.

Mechanizm opodatkowania
podatkiem u źródła



Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce

Ustalenie „**podatkowego**” miejsca zamieszkania / siedziby / zarządu podatnika decyduje o zakresie ciążącego na nim obowiązku podatkowego. Innymi słowy, od „podatkowego” miejsca zamieszkania / siedziby / zarządu zależy czy podatnik podlega **nieograniczonemu** czy **ograniczonemu** obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

Nieograniczonym obowiązkiem podatkowym objęci są podatnicy, którzy w Polsce mają miejsce zamieszkania / siedzibę / zarząd (**REZYDENCI**). Podlegają oni obowiązkowi podatkowemu **od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów**.

Natomiast, jeśli podatnik będzie miał miejsce zamieszkania / siedzibę / zarząd za granicą (**NIEREZYDENT**), to w Polsce będzie płacił podatek **tylko od dochodów (przychodów) uzyskanych w danym roku podatkowym w Polsce (ograniczony obowiązek podatkowy)**.



OSOBA PRAWNA

- siedziba
- zarząd



OSOBA FIZYCZNA

- miejsce zamieszkania
 - centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych)
 - pobyt trwający dłużej niż 183 dni w roku



Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce (cd.)

Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium RP przez **NIEREZYDENTÓW**, uważa się w szczególności **dochody (przychody)** z 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 RP, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.**

WNIOSEK 1: o objęciu przychodu usługodawcy opodatkowaniem w PL decyduje wyłącznie rezydencja podatkowa (polska) nabywcy usług (usługobiorcy)

WNIOSEK 2: także usługi realizowane w całości poza PL mogą podlegać opodatkowaniu w PL



Katalog transakcji opodatkowanych podatkiem u źródła

Opodatkowanie w PL dotyczy wypłaty świadczeń rozumianych jako **przelew / potrącenie / inny sposób uregulowania należności** z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i 22 ust. 1 ustawy o CIT oraz w art. 29 ust. 1 i 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, tj.:

- z **odsetek – 20%**;
- z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how) („**należności licencyjne**”) – **20%**;
- z opłat za świadczone usługi w zakresie **działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej**, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – **20%**;
- 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 („**usługi niematerialne**”) – **20%**;



Katalog transakcji opodatkowanych podatkiem u źródła (cd.)

- z tytułu należnych **opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich** przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych – **10%**;
- uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez **zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej**, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera – **10%**;
- z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych („**dywidendy**”) – **19%**;
- należności z tytułu powołania do **zarządu, rady nadzorczej, komisji lub innego organu stanowiącego Spółki** – **20%**;
- należności z tytułu wykonywania usług na podstawie **umowy zlecenia lub umowy o dzieło** poza działalnością gospodarczą – **20%**;
- należności z tytułu **umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze** – **20%**.



Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – preferencje podatkowe

Równoczesne stosowanie przez państwa zasady rezydencji oraz zasady źródła prowadzi do nakładania się jurysdykcji podatkowych określonych państw, co skutkuje powstaniem niekorzystnego zjawiska **podwójnego opodatkowania**. Eliminacji tego zjawiska służy wprowadzenie unormowań o charakterze międzynarodowym – **umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO)**.

W praktyce UPO ograniczają podwójne opodatkowanie albo poprzez wskazanie, że określone dochody rezydenta podatkowego danego państwa **podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie** (tzn. w państwie rezydencji podatkowej) albo przez **ustalenie maksymalnej stawki podatku**, jaka może zostać zastosowana w stosunku do danego dochodu w państwie źródła (najczęściej jest to 5%, 10% lub 15%).

Regulacje UPO zawieranych przez Polskę bazują na postanowieniach **Konwencji Modelowej OECD** w sprawie podatku od dochodu i majątku. UPO powinny być więc **interpretowane także w świetle tej Konwencji i Komentarza OECD do Niej**. Niezależnie, przy wykładni UPO powinna być brana pod uwagę **praktyka orzecznicza sądów obcych**.

Aktualnie RP jest stroną UPO z **91 państwami**. Ich zestawienie jest dostępne na stronie:

<https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>



Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – preferencje podatkowe (cd.)

Jednocześnie należy wziąć pod uwagę **Konwencję MLI** – Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzoną w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.

MLI zawiera mechanizmy walki z działaniami, które powodują zmniejszenie podstawy opodatkowania oraz transfer dochodów do jurysdykcji o niskim poziomie lub braku opodatkowania (w tym **tzw. minimalny standard stosowania** – np. **tzw. klauzula PPT** - principal purposes test).

Celem MLI jest ułatwienie procesu modyfikacji sieci istniejących UPO, w zsynchronizowany sposób, bez konieczności prowadzenia czasochłonnych negocjacji dwustronnych.

Należy każdorazowo weryfikować czy/jak Konwencja MLI wpływa na daną UPO.

Teksty syntetyczne są dostępne na: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>

Aktualnie MLI jest objętych **54 polskich UPO**.



Klauzula *beneficial owner*

Korzyści wynikające z UPO, polegające na zwolnieniu dochodów z podatku u źródła bądź obniżeniu stawki podatkowej, przyznawane są **wyłącznie rezydentom podatkowym państwa-strony UPO**. Jednocześnie, objęcie odbiorcy tych dochodów ww. preferencjami podatkowymi uzależnione jest od posiadania przez ten podmiot **statusu prawnego rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*)**.

W praktyce przyjmuje się, że klauzula *beneficial owner* ma zapobiegać uchylaniu się od opodatkowania, w tym tworzeniu sztucznych struktur (pośredników/agentów/zastępców) w państwach trzecich, w UPO z którymi przewidziano preferencyjną stawkę podatkową lub zwolnienie z opodatkowania określonych dochodów – zwłaszcza, gdy w stosunku do rzeczywistego odbiorcy płatności nie ma w ogóle zastosowania UPO (w związku z brakiem jej zawarcia) lub UPO zawiera niekorzystne rozwiązania.

Pojęcie *beneficial owner* **nie jest zdefiniowane na gruncie polskich UPO**.



Klauzula *beneficial owner* (cd.)

Jest natomiast zdefiniowane w polskich przepisach podatkowych- ilekroć jest mowa o **rzeczywistym właścicielu**, oznacza to podmiot, który spełnia **łącznie** następujące warunki:

- **otrzymuje należność dla własnej korzyści**, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
- **nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem** lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
- **prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby**, jeżeli należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez ten podmiot w zakresie otrzymanej należności.

Nie wszystkie UPO zawarte przez Polskę zawierają klauzulę *beneficial owner*.

W praktyce **brak klauzuli rzeczywistego odbiorcy w UPO nie oznacza, że nie ma ona zastosowania.**



Rozdział 2.

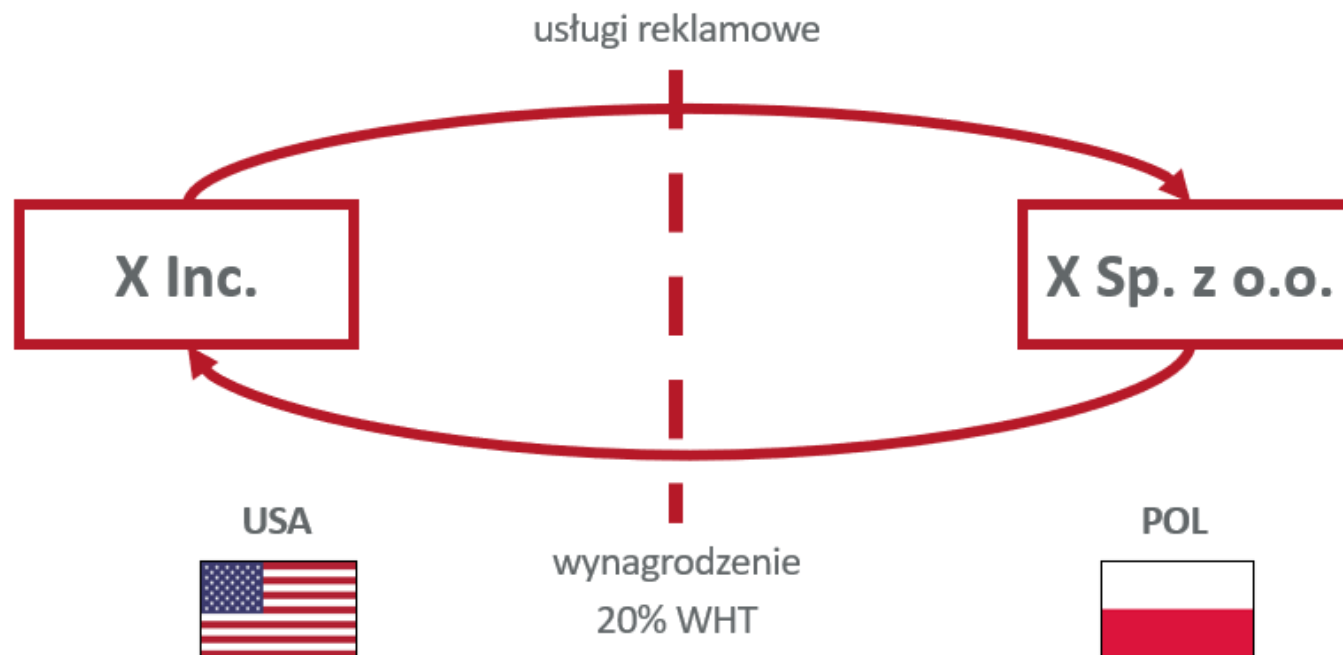
Pobór i rozliczenie podatku



Pobór i rozliczenie podatku

Chociaż podatnikiem jest zagraniczna osoba fizyczna lub prawna, **rozliczenie podatku u źródła dokonywane jest przez płatnika (polski podmiot nabywający świadczenie i wypłacający z tego tytułu wynagrodzenie).**

- *przykład – usługi niematerialne*



Potrącenie podatku z wynagrodzenia a zapłata podatku „z własnej kieszeni”

Co do zasady ciężar ekonomiczny podatku u źródła ponosi podatnik, który otrzymuje kwotę wynagrodzenia pomniejszoną o potrącony WHT.

Zdarzają się jednak przypadki, w których **płatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku u źródła „z własnej kieszeni”**, np.:

- umowa nie przewiduje w ogóle możliwości potrącenia podatku z wynagrodzenia bądź też przewiduje, ale postanowienia umowne w tym zakresie są niewystarczające;
- warunki zawarcia umowy/forma realizacji płatności nie pozwalają na potrącenie podatku.

Ubruttowanie należności – dostępne sposoby:

1. Wprowadzenie odpowiednich postanowień umownych:
 - klauzula *net of tax*,
 - wynagrodzenie kontrahenta podwyższone o taką kwotę, aby kontrahent uzyskał sumę równą kwocie, którą uzyskałby, gdyby podatek nie został potrącony.
2. Potwierdzenie reguły *net of tax* w korespondencji handlowej.
3. „Ubruttowanie jednostronne” (np. umowy adhezyjne).



Należyta staranność płatnika

Weryfikacja zastosowania preferencyjnej stawki podatku lub zwolnienia, wynikających z UPO, powinna się odbywać z **należyłą starannością**.

Weryfikacja taka powinna być elementem całościowej analizy, która może pozwolić na ocenę, czy wypłata należności nie jest np. dokonywana w ramach sztucznej struktury i czy jest możliwe zastosowanie preferencji podatkowej wynikającej z UPO.

Obowiązek dochowania należytej staranności spoczywa na płatniku, który dokonując wypłaty nie pobiera podatku u źródła na podstawie UPO, stosuje zwolnienie lub obniżoną stawkę. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Przyjęta przez organy podatkowe wykładnia obecnie obowiązujących przepisów podatkowych prowadzi do wniosku, że **niepobranie podatku zgodnie z UPO/zastosowanie obniżonej stawki podatku wynikającej z UPO jest możliwe nie tylko pod warunkiem udokumentowania siedziby kontrahenta dla celów podatkowych certyfikatem rezydencji, ale także pełnej weryfikacji warunków zwolnienia z opodatkowania/preferencyjnego opodatkowania wypłacanych należności** (np. status kontrahenta jako rzeczywistego właściciela w stosunku do wypłacanych należności; prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby; inne). Podkreślenia wymaga, że weryfikacja ta musi być dokonana z zachowaniem należytej staranności.



Certyfikaty rezydencji

Certyfikat rezydencji jest dokumentem wydawanym przez właściwą administrację podatkową, potwierdzającym określony stan faktyczny – miejsce rezydencji podatnika dla celów podatkowych. Wydając takie zaświadczenie właściwy organ potwierdza, że – **na moment wydania tego dokumentu bądź na moment w nim określony** – stan faktyczny wskazany w jego treści jest zgodny ze stanem faktycznym, wynikającym z ewidencji, rejestrów prowadzonych przez ten organ bądź z innych danych znajdujących się w jego posiadaniu.

Jednocześnie certyfikat rezydencji stanowi **dokument, w oparciu o który możliwe jest ustalenie, czy od należności wypłacanych na rzecz danego podatnika powinien zostać pobrany przez płatnika podatek, a jeśli tak – jaka stawka podatku** (tj. wynikająca z przepisów polskich czy postanowień stosownej UPO) **powinna zostać zastosowana**.

Certyfikatu rezydencji nie może zastąpić inny dowód (np. dokument potwierdzający prowadzenie przez określony podmiot działalności gospodarczej na terytorium danego kraju – wypis z sądu rejestrowego, wypis z ewidencji działalności gospodarczej, a także informacja o nadaniu numeru identyfikacji podatkowej, czy też decyzja podatkowa, zaświadczenie audytora/notariusza/doradcy podatkowego).

Miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych **może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji**, jeżeli informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.




Certyfikaty rezydencji (cd.)

Okres ważności:

- Jeżeli w certyfikacie rezydencji **jest wskazany okres**, którego certyfikat dotyczy, w tym np. poprzez wskazanie, że certyfikat jest ważny na dany rok – **certyfikat powinien być uwzględniany wyłącznie w odniesieniu do wypłat ze wskazanego okresu, niezależnie od momentu jego wydania**, nawet jeśli data wydania i uzyskania przez płatnika tego certyfikatu jest późniejsza niż wynikający z certyfikatu okres obowiązywania.
- W sytuacji, gdy w certyfikacie rezydencji **nie jest wskazany okres**, którego on dotyczy, a jedynie wskazana jest data jego wystawienia – **certyfikat powinien być uwzględniany wyłącznie do transakcji mających miejsce przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania**, nawet jeśli data uzyskania tego certyfikatu przez płatnika jest późniejsza niż wynikający z certyfikatu okres obowiązywania.
- Jeżeli w certyfikacie rezydencji **jest wskazany okres**, którego certyfikat dotyczy, **a także potwierdzenie bieżącej rezydencji podatkowej z datą wydania** – certyfikat **powinien być uwzględniany w odniesieniu do wypłat ze wskazanego okresu oraz okresu 12 miesięcy od momentu jego wydania**, nawet jeśli data uzyskania tego certyfikatu przez płatnika jest późniejsza niż wynikający z certyfikatu okres obowiązywania.



Certyfikaty rezydencji (cd.)



DEPARTMENT OF THE TREASURY
INTERNAL REVENUE SERVICE
PHILADELPHIA, PA 19255

CERTIFICATION
PROGRAM

Date: March 23, 2020

000460 Taxpayer: [REDACTED]
TIN: [REDACTED]
Tax Year: 2020

I certify that the above-named corporation is a U.S. corporation, and a resident of the United States of America for purposes of U.S. taxation.


LuCinda J. Comegys
Field Director, Accounts Management

Form 6166 (Rev. 6-2008)
Catalog Number 43134V



Obowiązujące terminy

W większości przypadków, momentem uzyskania przychodu przez zagranicznego podatnika jest moment wypłaty na jego rzecz należności.

W tej dacie także płatnik powinien pobrać podatek u źródła.

TERMIN PŁATNOŚCI PODATKU U ŹRÓDŁA

W przypadku płatności na rzecz
podatników **CIT**

w terminie **do 7. dnia** miesiąca
następującego po miesiącu, w którym
pobrano podatek

W przypadku płatności na rzecz
podatników **PIT**

w terminie **do 20. dnia** miesiąca
następującego po miesiącu, w którym
pobrano podatek



Deklaracje i informacje podatkowe

W trakcie roku podatkowego, na wniosek kontrahenta, płatnik wykazuje informacje o pobranym WHT na formularzu **IFT-1** (w przypadku płatności na rzecz podatników PIT) lub **IFT-2** (w przypadku płatności na rzecz podatników CIT). Formularz jest wystawiany w dwóch egzemplarzach – po jednym dla kontrahenta oraz urzędu skarbowego, w terminie **14 dni od daty otrzymania wniosku**.

Po zakończeniu roku podatkowego płatnik obowiązkowo przygotowuje następujące dokumenty:

- **deklarację PIT-8AR** o zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych, wysyłań do urzędu skarbowego w terminie **do końca stycznia** roku następującego po roku podatkowym;
- **deklarację CIT-10Z** o wysokości pobranego przez płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, wysyłań do urzędu skarbowego w terminie **do końca pierwszego miesiąca roku** następującego po roku podatkowym;
- **informacje IFT-1R** o wysokości przychodów uzyskanych przez nierezydentów (**podatników PIT**), dla każdego kontrahenta osobno, w terminie **do końca lutego** roku następującego po roku podatkowym; informacje przygotowywane są w dwóch egzemplarzach – po jednym dla kontrahenta i dla urzędu skarbowego;
- **informacje IFT-2R** o wysokości przychodów uzyskanych przez nierezydentów (**podatników CIT**), dla każdego kontrahenta osobno, w terminie **do końca trzeciego miesiąca roku** następującego po roku podatkowym; informacje przygotowywane są w dwóch egzemplarzach – po jednym dla kontrahenta i dla urzędu skarbowego.



Deklaracje i informacje podatkowe (cd.)



UWAGA: Obowiązek sporządzenia i przesłania informacji **IFT-1/IFT-1R/IFT-2/IFT-2R** ciąży na płatnikach także wtedy, gdy zgodnie z obowiązującymi przepisami podatkowymi nie byli zobowiązani do poboru podatku (transakcje zwolnione z WHT).

PIT-8AR/CIT-10Z składany jest natomiast w przypadku powstania obowiązku poboru WHT.



UWAGA: dochody kontrahentów-podatników CIT podlegające opodatkowaniu WHT oraz pobrany efektywnie podatek wykazuje się także w informacji **CIT-8/O** – gdy jako płatnicy składamy zeznanie CIT.



Rozdział 3.

Omówienie najczęstszych
przypadków w praktyce



Omówienie najczęstszych przypadków w praktyce

Czy podatek u źródła powinniśmy pobrać od:

- opłat z tytułu najmu, leasingu maszyn, środków transportu (samochodów osobowych)?
- wynagrodzenia z umowy zlecenia i umowy o dzieło zawartej z cudzoziemcem?
- wynagrodzenia za usługi pośrednictwa i przedstawicielstwa handlowego?
- opłat z tytułu zakupu domeny internetowej?
- opłat z tytułu hostingu, usług chmurowych (cloud)?
- opłat z tytułu reklamy w internecie (Facebook, Google Ads)?
- opłat z tytułu dostępu do platform rekrutacyjnych (LinkedIn)?
- opłat z tytułu udziału w targach, wystawach i konferencjach?
- opłat z tytułu dostępu do baz typu stock?
- opłat z tytułu dostępu do baz danych?
- opłat licencyjnych (licencje na oprogramowanie komputerowe – Microsoft, Adobe)?



Dziękuję za udział w webinarium, które zostało zrealizowane w ramach projektu Centrum Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw!



KONTAKT

Michał Brudziński
Doradca podatkowy, SOLVEO

tel.: +48 512 418 863

e-mail: m.brudzinski@solveoadvisory.pl

www.solveoadvisory.pl

