



Data: 2.12.2024

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

PODATEK U ŹRÓDŁA A WYPŁATY NA RZECZ ZAKŁADU ZAGRANICZNEGO PODMIOTU

Zgodnie z wyrażoną w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT zasadą opodatkowania w kraju źródła, jeżeli podatnicy nie mają na terytorium Polski siedziby lub zarządu, to podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na jej terytorium. Za dochody osiągane na terytorium Polski uważa się w szczególności dochody z wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Polski, w tym poprzez położony na tym terytorium zagraniczny zakład.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o CIT od dokonywanych wypłat należności licencyjnych lub odsetek wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT powstaje dla płatników obowiązek poboru zryczałtowanego podatku dochodowego (podatku u źródła, WHT).

WYPŁATA NA RZECZ ZAKŁADU PRZEDSIĘBIORCY ZAGRANICZNEGO

Wypłacając należności na rzecz zakładu przedsiębiorcy zagranicznego trzeba mieć jednak na uwadze art. 26 ust. 1d ustawy o CIT, zgodnie z którym płatnik, który wypłaca należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 na rzecz zagranicznego kontrahenta prowadzącego działalność poprzez zakład położony na terytorium Polski, nie pobiera zryczałtowanego podatku od dokonywanych wypłat. Zastosowanie zwolnienia jest możliwe, jeśli należności te są związane z działalnością zagranicznego podatnika prowadzoną poprzez ten zakład.

Ratio legis przepisu jest uniknięcie podwójnego opodatkowania tych samych kwot. Jeżeli bowiem nierezydent miał zakład w Polsce i przyporządkowuje określoną płatność do tego zakładu, to podlega ona opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy o CIT przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania w przypadku podatników prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się przychody wymienione w art. 21, jeżeli są związane z działalnością zakładu. Przychód przypisany do zakładu, pochodzący ze źródeł określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT, będzie sumowany z pozostałymi przychodami takiego podmiotu w Polsce. Zakład jako podatnik podatku dochodowego oblicza i odprowadza podatek z tego tytułu. Dodatkowe pobieranie podatku przez płatnika byłoby w takiej sytuacji niezasadne.

WARUNKI ZWOLNIENIA Z PODATKU U ŹRÓDŁA

Niepobranie podatku u źródła przez płatnika zostało uwarunkowane łącznym spełnieniem przesłanek wskazanych w przepisach.

1. Pierwszym wymogiem dla zwolnienia z opodatkowania nierezydenta w Polsce podatkiem u źródła jest udokumentowanie miejsca siedziby podatnika prowadzącego działalność poprzez zagraniczny zakład, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.

2. Drugim warunkiem dla zastosowania zwolnienia jest to, że należności związane są z działalnością zagranicznego podatnika prowadzoną poprzez ten zakład w Polsce. W tym celu niezbędne jest uzyskanie sporządzonego na piśmie oświadczenia.

Jeżeli zatem wypłata będzie następować na rzecz działającego w Polsce zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego, to po przedstawieniu przez sprzedawcę certyfikatu rezydencji oraz uzyskania sporządzonego na piśmie oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu nie pojawi się obowiązek poboru podatku u źródła.

Należy jednak pamiętać, że w przypadku zwolnień wynikających z ustawy lub umowy brak podatku u źródła nie oznacza zwolnienia z wystawienia informacji podatkowej o dokonanych wypłatach i pobranym podatku. Zgodnie z art. 26 ust. 3d ustawy o CIT przy stosowaniu zwolnienia należy wystawić informację IFT-2/IFT-2R.

OŚWIADCZENIE O ZWIĄZKU NALEŻNOŚCI Z DZIAŁALNOŚCIĄ ZAKŁADU

W zakresie oświadczenia ustawodawca nie przewidział określonego wzoru. Powinno ono jednak zawierać dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład, a w szczególności pełną jego nazwę, adres i NIP oraz adres jego zakładu.

Przepisy art. 26 ust. 1d i 1e ustawy o CIT wprost nie regulują czy pisemne oświadczenie ma być wystawione przez osoby uprawnione do reprezentacji podatnika czy do reprezentacji jego polskiego zakładu. Zgodnie z interpretacją indywidualną dyrektora KIS z 21 sierpnia 2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.353. 2019.10.S/JC/PP) przyjmując wykładnię systemową i biorąc pod uwagę treść art. 26 ust. 1f ustawy o CIT należy uznać, że pisemne oświadczenie może pochodzić zarówno od podatnika, jak i jego polskiego zakładu. Może ono być podpisane zgodnie z zasadami reprezentacji przyjętymi przez podatnika.

NIESPEŁNIENIE WARUNKÓW ZWOLNIENIA Z PODATKU U ŹRÓDŁA

Gdy płatnik nie uzyska od sprzedawcy certyfikatu rezydencji i/lub oświadczenia, będzie miał obowiązek pobrać podatek u źródła zgodnie z zasadami ogólnymi.

Jeśli przychód związany jest z działalnością zakładu podmiotu zagranicznego znajdującego się na terenie Polski i zostanie rozliczony w deklaracji CIT-8 w Polsce, to zakład zagraniczny w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania powinien rozważyć zwrócenie się do właściwego urzędu skarbowego z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku u źródła.

NALEŻNOŚCI PONAD KWOTĘ 2 MLN ZŁ

Przepisy art. 26 ust. 2e ustawy o CIT wyłączające możliwość niepobrania podatku u źródła w przypadku, gdy łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o CIT przekracza 2 mln zł nie mają zastosowania do wypłat na rzecz nierezydentów prowadzących działalność przez zakład położony na terytorium Polski.

W przypadku dokonywania wypłat objętych dyspozycją art. 21 ust. 1 ustawy o CIT na rzecz polskich zakładów nierezydentów, których wartość przekroczyła kwotę 2 mln zł:

- płatnik będzie uprawniony do niepobrania podatku pod warunkiem spełnienia przesłanek dokumentacyjnych, tj. udokumentowania miejsca siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji oraz uzyskania pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością zakładu tego podatnika oraz
- będzie on zobowiązany do zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w roku podatkowym tego płatnika, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład,

w szczególności pełną nazwę, adres i NIP podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika.

ZAWIADOMIENIE O WYPŁACIE NALEŻNOŚCI

W interpretacji indywidualnej z 21 sierpnia 2023 r. (0114- KDIP2-1.4010.353.2019.10.S/JC/PP) dyrektor KIS stanął na stanowisku, że skoro obowiązek zawiadomienia powstaje po przekroczeniu limitu (2 mln zł) określonej sumy wypłat należności dokonanych na rzecz danego podatnika (tj. wypłacanych zarówno bezpośrednio na rzecz podatnika, jak i na rzecz jego zakładu) z tytułów wymienionych w art. 21 i 22 ustawy o CIT, to pierwszego zawiadomienia należy dokonać w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu przekroczenia ww. limitu sumy wypłat.

Bez znaczenia w tym przypadku pozostaje wartość wypłat korzystających ze zwolnienia na podstawie art. 26 ust. 1d ustawy o CIT, zawierających się w sumie wypłat przekraczających limit 2 mln zł. Z treści art. 26 ust. 3e wynika, że zawiadomienie składa się także w przypadku dokonania podatnikowi w roku podatkowym dalszych wypłat należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek. W terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym na rzecz zakładu zostaną wypłacone kolejne należności z tytułów, o których mowa w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o CIT, należy zatem złożyć kolejne zawiadomienie.

W ramach Polskiego Ładu wprowadzono tzw. próg istotności. Oznacza on, że ww. zawiadomienia nie składa się, jeżeli kwota wypłaconych należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek, nie przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwoty 500 tys. zł. Oznacza to, że płatnik powinien monitorować ww. kwoty i w razie ich przekroczenia złożyć zawiadomienie o kwocie i rodzaju wypłaconych należności do właściwego organu administracji podatkowej. Przepisy nie przewidują stosownego wzoru takiego zawiadomienia. Należy je przygotować we własnym zakresie. Powinno ono zostać sporządzone w formie pisemnej i przesłane na adres urzędu właściwego w sprawie opodatkowania osób zagranicznych, tj. Urzędu Skarbowego w Lublinie.

Podstawa prawna:

- art. 3 ust. 2, art. 7 ust. 3 pkt 2, art. 21 ust. 1 i art. 26 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.)

ZDANIEM AUTORKI

W przypadku wypłat należności licencyjnych lub odsetek na rzecz zagranicznego podmiotu, który prowadzi na terytorium Polski zakład podatkowy należy przanalizować konsekwencje na gruncie WHT. Jeśli wskazane w artykule przesłanki w rozumieniu art. 26 ust. 1d ustawy o CIT zostaną spełnione, to nie jest pobierany podatek u źródła oraz nie ma miejsca rozliczenie za pomocą płatnika. Świadczenie jest wypłacane na rzecz zagranicznego zakładu prowadzącego w Polsce działalność w pełnej kwocie, a rozliczenia podatkowego na zasadach ogólnych dokonuje sam podatnik. Należy jednak pamiętać o obowiązkach w zakresie informacji IFT- 2/IFT-2R oraz – w przypadku przekroczenia wskazanych przepisami kwot – również o zawiadomieniu o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w roku podatkowym.

Paulina Janka, doradca podatkowy we [wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)