

ROZLICZANIE PODATKU U ŹRÓDŁA

Jarosław Sekita

2. WYDANIE

ROZLICZANIE PODATKU U ŹRÓDŁA

Jarosław Sekita

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

2. WYDANIE

Stan prawny na 1 stycznia 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Dorota Lebedzińska

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-138-4
2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

| | |
|---|-----------|
| Wykaz skrótów i pojęć | 11 |
| Wstęp | 17 |
| Rozdział I | |
| Ogólne zasady rozliczania podatku u źródła..... | 21 |
| 1. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy..... | 21 |
| 1.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników CIT | 21 |
| 1.2. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników PIT | 26 |
| 1.3. Określanie obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego | 32 |
| 1.4. Personel dyplomatyczny i konsularny..... | 37 |
| 1.5. Ustalanie obowiązku podatkowego podatnika przez płatnika | 38 |
| 1.6. Nieograniczony obowiązek podatkowy a zakres podmiotowy umów międzynarodowych (normy kolizyjne)..... | 43 |
| 1.7. Ograniczony obowiązek podatkowy | 46 |
| 1.7.1. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny do 31.12.2016 r. (wzmianka) | 47 |
| 1.7.2. Ograniczony obowiązek podatkowy – stan prawny od 1.01.2017 r. | 49 |
| 1.8. Zakres ograniczonego obowiązku podatkowego a umowy międzynarodowe | 55 |
| 1.9. Przedsiębiorstwo w spadku..... | 55 |
| 2. Certyfikat rezydencji..... | 56 |
| 2.1. Znaczenie prawne certyfikatu rezydencji..... | 56 |
| 2.2. Definicja certyfikatu rezydencji | 57 |
| 2.3. Elektroniczny certyfikat rezydencji | 59 |
| 2.4. Oryginał certyfikatu | 61 |
| 2.5. Certyfikaty podatników instytucjonalnych | 69 |
| 2.6. Moment uzyskania oraz okres ważności certyfikatu rezydencji..... | 70 |
| 2.7. Posługiwanie się certyfikatem rezydencji w okresie pandemii COVID-19..... | 74 |
| 3. Klauzula rzeczywistego właściciela (<i>beneficial owner</i>) | 75 |

| | |
|---|-----|
| 3.1. Definicja i skutek zastosowania klauzuli rzeczywistego właściciela | 75 |
| 3.2. Rozliczenie podatku w stosunku do rzeczywistego odbiorcy | 97 |
| 3.3. <i>Cash pooling</i> | 101 |
| 3.4. Brak klauzuli <i>beneficial owner</i> | 104 |
| 3.5. Stosowanie klauzuli <i>beneficial owner</i> a należyta staranność płatnika | 106 |
| 4. Zagraniczny podatek VAT a podstawa opodatkowania podatkiem u źródła | 108 |
| 5. Ubruttowanie należności | 110 |
| 6. Podział ceny usługi..... | 120 |
| 7. „Rozliczenia” zakładu z przedsiębiorstwem macierzystym..... | 126 |
| 8. Pobór podatku oraz obowiązki informacyjne..... | 127 |
| 8.1. Ogólne zasady poboru podatku u źródła..... | 127 |
| 8.1.1. Podmioty będące płatnikami podatku u źródła | 127 |
| 8.1.2. Moment uzyskania przychodu u źródła oraz przeliczenie przychodu wyrażonego w walucie obcej | 134 |
| 8.1.3. Zaliczka na poczet ceny a podatek u źródła | 137 |
| 8.1.4. Pojęcie wypłaty oraz środków postawionych do dyspozycji | 139 |
| 8.1.5. Wniesienie wierzytelności aportem jako forma dokonania „wypłaty” | 142 |
| 8.1.6. Zwrot świadczenia a podatek u źródła | 143 |
| 8.2. Obowiązki płatnika w zakresie poboru podatku u źródła..... | 144 |
| 8.2.1. Podstawowa zasada poboru podatku u źródła..... | 144 |
| 8.2.2. Rozliczenie podatku u źródła w przypadku wypłat przekraczających 2 000 000 zł..... | 149 |
| 8.2.3. Ograniczenie stosowania art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. oraz art. 41 ust. 12 u.p.d.o.f. | 152 |
| 8.2.4. Opinia o stosowaniu preferencji..... | 159 |
| 8.2.5. Stosowanie ulg na podstawie oświadczenia płatnika | 163 |
| 8.2.6. Zwrot podatku u źródła..... | 167 |
| 8.2.7. Wypłaty na rzecz podmiotów <i>non profit</i> | 171 |
| 8.2.8. Rozliczenie podatku a zwolnienia przedmiotowe | 173 |
| 8.2.9. Wypłata świadczenia na rzecz zakładu zagranicznego podatnika oraz prawo do rezygnacji z ryczałtowej formy opodatkowania..... | 176 |
| 8.2.10. Wypłaty na rzecz jednostek wspólnego inwestowania..... | 180 |
| 8.2.11. Wypłata świadczenia na rzecz organizacji międzynarodowych..... | 182 |
| 8.2.12. Rachunki zbiorcze..... | 183 |
| 8.2.13. Wykonanie obowiązków płatniczych w stosunku do spółki osobowej..... | 186 |

| | |
|--|-----|
| 8.2.14. Wpłaty na rzecz podatników będących rezydentami rajów podatkowych | 188 |
| 8.2.15. Wpłaty z tytułu listów zastawnych i niektórych rodzajów obligacji oraz wypłaty dokonywane przez NBP..... | 189 |
| 8.3. Zasady wpłacania podatku u źródła oraz wykonania obowiązków informacyjnych..... | 191 |
| 8.3.1. Ogólne zasady wpłacania podatku u źródła oraz wykonania obowiązków informacyjnych..... | 191 |
| 8.3.2. Informacja IFT a świadczenie wolne od podatku..... | 196 |
| 8.3.3. Szczególne regulacje..... | 196 |
| 8.3.4. Procedura rozliczenia podatku od 1.01.2019 r. do 31.12.2021 r. (wzmianka)..... | 197 |
| 8.3.5. Wskazówki praktyczne Ministerstwa Finansów dotyczące rozliczania podatku..... | 198 |
| 9. Konwencja MLI..... | 199 |

Rozdział II

| | |
|---|-----|
| Dywidendy | 201 |
| 1. Opodatkowanie dywidend w umowach międzynarodowych | 201 |
| 1.1. Opodatkowanie dywidend w państwie źródła i w państwie rezydencji..... | 201 |
| 1.2. Przykładowe regulacje umów międzynarodowych..... | 202 |
| 1.3. Zasady obliczania kapitału..... | 205 |
| 1.4. Konwencja MLI a okres posiadania udziałów (akcji)..... | 207 |
| 1.5. Limit opodatkowania w państwie źródła | 209 |
| 1.6. Definicja dywidend | 209 |
| 1.7. Wypłata zysku przez spółkę osobową..... | 213 |
| 1.8. Dywidendy a odsetki | 215 |
| 1.9. Definicja dywidend a odesłanie do prawa wewnętrznego państwa źródła..... | 216 |
| 2. Zasady opodatkowania dywidend pochodzących z Polski | 221 |
| 3. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące dywidend..... | 226 |
| 3.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia..... | 226 |
| 3.2. Warunki zastosowania zwolnienia..... | 227 |
| 3.3. Artykuł 22b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych..... | 239 |
| 4. Wypłata dywidendy na rzecz spółek osobowych | 240 |
| 5. Brak umowy międzynarodowej | 245 |
| 6. Dywidenda otrzymywana przez zakład..... | 245 |
| 7. Dywidenda zagranicznej spółki a zysk uzyskany w Polsce | 246 |
| 8. Podatek od spółek holdingowych (wzmianka) | 247 |

Rozdział III

| | |
|---|-----|
| Odsetki | 249 |
| 1. Opodatkowanie odsetek a umowy międzynarodowe..... | 249 |
| 1.1. Ogólna konstrukcja opodatkowania odsetek w umowach międzynarodowych..... | 249 |
| 1.2. Opodatkowanie odsetek w państwie źródła..... | 254 |
| 1.3. Definicja odsetek | 261 |
| 1.4. Odsetki uzyskane przez zakład..... | 272 |
| 1.5. Opodatkowanie „zawyżonych” odsetek | 273 |
| 2. Brak umowy międzynarodowej | 274 |
| 3. Zasady opodatkowania odsetek w prawie polskim | 274 |
| 4. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące odsetek..... | 278 |
| 4.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia..... | 279 |
| 4.2. Warunki zastosowania zwolnienia | 279 |
| 5. <i>Cash pooling</i> | 290 |

Rozdział IV

| | |
|---|-----|
| Należności licencyjne | 295 |
| 1. Należności licencyjne w umowach międzynarodowych i w polskim prawie podatkowym. Porównanie zakresu przedmiotowego..... | 295 |
| 2. Zwolnienie przedmiotowe dotyczące należności licencyjnych..... | 299 |
| 3. Zasady opodatkowania należności licencyjnych w umowach międzynarodowych..... | 299 |
| 4. Należności licencyjne a działalność gospodarcza oraz wykonywanie wolnego zawodu..... | 301 |
| 5. Miejsce powstania należności licencyjnych..... | 303 |
| 6. Pozorna należność licencyjna..... | 305 |
| 7. Prawa autorskie..... | 307 |
| 8. Licencja a licencja użytkownika końcowego | 311 |
| 8.1. Licencje | 311 |
| 8.2. Licencje użytkownika końcowego | 318 |
| 8.3. Różnice między opodatkowaniem licencji a opodatkowaniem licencji użytkownika końcowego | 330 |
| 8.4. Licencje „dystrybucyjne” | 334 |
| 9. Programy komputerowe | 337 |
| 10. Zdjęcia i inne materiały typu <i>stock</i> | 341 |
| 11. Bazy danych | 346 |
| 12. Znaki towarowe i inne prawa własności przemysłowej..... | 350 |
| 13. Użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego.. | 356 |
| 13.1. Użytkowanie urządzenia oraz hosting..... | 358 |
| 13.2. Zakres świadczeń..... | 371 |
| 13.3. Urządzenie | 373 |

| | |
|--|-----|
| 13.4. „Przemysłowy”, „handlowy” lub „naukowy” charakter urządzenia | 378 |
| 13.5. Środki transportu | 394 |
| 13.6. Klasyfikacje statystyczne | 399 |
| 14. <i>Know-how</i> | 400 |
| 14.1. Definicja <i>know-how</i> | 400 |
| 14.2. <i>Know-how</i> a usługa doradcza..... | 407 |
| 14.3. Nietechniczne <i>know-how</i> | 410 |
| 14.4. <i>Know-how</i> : zbycie czy użytkowanie? | 415 |
| 14.5. Złożony charakter świadczeń oraz umowy franczyzy | 417 |
| 15. Tajemnica receptury lub procesu produkcyjnego | 419 |
| 16. Usługi techniczne | 420 |

Rozdział V

| | |
|---|------------|
| Inne dochody opodatkowane podatkiem u źródła | 425 |
| 1. Wynagrodzenia członków organów | 425 |
| 2. Umowy zlecenia i o dzieło – działalność wykonywana osobiście przez osoby fizyczne..... | 436 |
| 3. Dochody artystów, sportowców oraz organizatorów imprez artystycznych i sportowych..... | 449 |
| 3.1. Dochody artystów i sportowców w świetle umów międzynarodowych..... | 449 |
| 3.2. Dochody podmiotów pośredniczących – organizujących występ artystyczny (sportowy) | 455 |
| 3.3. Polskie regulacje dotyczące wynagrodzeń artystów i sportowców..... | 458 |
| 3.4. Umowy międzynarodowe a zwolnienie od podatku w państwie źródła..... | 465 |
| 4. Transport międzynarodowy | 473 |
| 4.1. Umowy międzynarodowe a dochody z transportu międzynarodowego | 473 |
| 4.2. Polskie regulacje podatkowe a dochody z transportu międzynarodowego | 482 |
| 4.2.1. Zakres przedmiotowy podatku u źródła..... | 482 |
| 4.2.2. Ograniczenie zakresu opodatkowania usług żeglugi powietrznej | 484 |
| 5. Usługi niematerialne | 487 |
| 5.1. Zakres przedmiotowy usług niematerialnych objętych podatkiem u źródła | 487 |
| 5.2. Usługi o „podobnym charakterze” | 496 |
| 5.3. Usługi niematerialne a umowy międzynarodowe..... | 501 |
| 5.4. Usługi niematerialne a stosunek pracy | 502 |
| 5.5. Kazusy z praktyki podatkowej | 502 |

| | |
|---|------------|
| 5.5.1. Usługi pośrednictwa handlowego (agencyjne) a usługi zarządzania (doradcze) | 502 |
| 5.5.2. Usługi informatyczne..... | 518 |
| 5.5.3. Zakup domeny | 522 |
| 5.5.4. Usługi <i>cloud computing</i> | 522 |
| 5.5.5. Usługi reklamowe oraz linków sponsorowanych i inne usługi reklamy w internecie | 526 |
| 5.5.6. Usługi ubezpieczeniowe..... | 530 |
| 5.5.7. Usługi prawne | 533 |
| 5.5.8. Usługi organizacji powierzchni wystawowych | 534 |
| 5.5.9. Usługi marketingowe | 536 |
| 5.5.10. Usługi techniczne/inżynieryjne/laboratoryjne..... | 537 |
| 5.5.11. Usługi tłumaczeń | 538 |
| 5.5.12. Usługi szkoleniowe..... | 539 |
| 5.5.13. Usługi rozliczeniowe..... | 541 |
| 5.5.14. Usługi przedstawienia danych | 541 |
| 5.5.15. Korekta zysku w podmiotach powiązanych..... | 542 |
| 6. Zbycie wierzytelności..... | 543 |
| Wykaz wybranego orzecznictwa | 555 |
| Literatura..... | 557 |

WSTĘP

Przedmiotem książki jest przedstawienie zasad rozliczania tzw. podatku u źródła. Danina ta dotyczy dochodów zagranicznych podatników (podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu). Podatek u źródła ma ograniczony zakres przedmiotowy. Są nim objęte przychody wymienione w art. 21 u.p.d.o.p. i art. 29 u.p.d.o.f. Opisowi są poddane także dochody o charakterze dywidend – chociaż w tym przypadku regulujące zasady opodatkowania art. 22 u.p.d.o.p. i art. 30a u.p.d.o.f. dotyczą także podatników polskich. Powyższym świadczeniom poświęcone są kolejne rozdziały książki, dotyczące: dywidend, odsetek, należności licencyjnych, dochodów z tytułu wykonywania usług transportu międzynarodowego, usług artystycznych oraz tzw. usług niematerialnych (w przypadku osób fizycznych – dodatkowo dochodów z działalności wykonywanej osobiście).

Wydzielenie podatku u źródła w polskich ustawach podatkowych związane jest ze szczególnym trybem rozliczenia. Chociaż podatnikiem jest zagraniczna osoba fizyczna lub prawna (oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej), rozliczenie podatku dokonywane jest przez płatnika (polski podmiot nabywający świadczenie i wypłacający z tego tytułu wynagrodzenie). Mechanizmy rozliczenia podatku przez samego zagranicznego podatnika (przede wszystkim mające miejsce w przypadku uzyskania przychodu przez położony w Polsce zakład zagranicznego podatnika) są jedynie wyjątkiem (opisanym w książce). Gros problemów prawnych oraz ryzyko odpowiedzialności za zaległość podatkową obciąża polskiego nabywcę licencji (usługi itp.).

Rozliczenie podatku u źródła często wiąże się ze „sprzeciwem” zagranicznego podatnika, nieakceptującego zmniejszenia przez płatnika jego należności o kwotę podatku (ciężar podatku powinien ponieść podatnik, to z jego środków bowiem powinien być on pobrany). Mechanizmem „awaryjnym” jest w takim przypadku, opisane w książce, ubruttwienie należności. Chociaż rolą książki jest przede wszystkim pomoc dla płatników w prawidłowym wykonaniu ich obowiązków podatkowych, jej funkcją jest również „wypośażenie” płatnika w argumenty przemawiające za tym, że pobór podatku w istocie wynika z przepisów polskiego prawa (określony w nim zakres obowiązku podatkowego w wielu przypadkach wykracza poza rozumienie przez zagraniczne podmioty racjonalności stanowienia prawa).

Rozdział I książki opisuje problemy związane z rozliczaniem podatku u źródła wspólne w przypadku różnego rodzaju dochodów, rozdziały II–V poświęcone są określonym rodzajom świadczeń. Opis obejmuje skutki podatkowe wynikające z polskiego prawa podatkowego oraz z umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Umowy międzynarodowe¹ zawierają regulacje mające pierwszeństwo stosowania przed przepisami podatkowymi prawa wewnętrznego. Istotą umów międzynarodowych są tzw. normy rozdziału, tj. przepisy rozdzielające prawo do opodatkowania danego dochodu pomiędzy państwa-strony umowy. Rozdzielenie tego prawa skutkuje ograniczeniem roszczeń podatkowych wynikających z prawa wewnętrznego. Ograniczenia możliwości samego opodatkowania (lub wysokości podatku) wynikające z prawa międzynarodowego modyfikują więc (ograniczają) zasady opodatkowania wynikające z polskich przepisów. Jednocześnie umowy międzynarodowe nie tworzą zobowiązań podatkowych (ich funkcją jest jedynie limitowanie opodatkowania w państwach-stronach umowy). Oznacza to, że jeżeli prawo wewnętrzne zawiera regulacje korzystniejsze od umów podatkowych (np. zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.), zastosowanie mają korzystniejsze („wewnętrzne”) zasady, a nie wynikająca z umów międzynarodowych (przeważająca) zasada opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych w państwie źródła (ograniczonego jedynie co do wysokości stawki podatkowej).

Mechanizm działania umów międzynarodowych – ograniczający, a nie tworzący roszczenia podatkowe – skutkuje ich szczególną formułą redakcyjną. Używany w normach rozdziału zapis, że dochody „mogą być opodatkowane” w danym państwie, nie budzi już większych kontrowersji. Nie wynika z niego w szczególności prawo wyboru przez podatnika i/lub płatnika państwa opodatkowania dochodu, ale jedynie „aprobata” umowy międzynarodowej dla opodatkowania danego dochodu, przy jednoczesnym pozostawieniu decyzji o jego faktycznym opodatkowaniu (lub braku opodatkowania) ustawodawcy wewnętrznemu.

Pewnym „ułatwieniem” w stosowaniu umów międzynarodowych w przypadku rozliczenia podatku u źródła jest brak stosowania metod unikania podwójnego opodatkowania (metody wyłączenia i metody zaliczenia). Ponieważ metodę unikania podwójnego opodatkowania stosuje się jedynie w państwie rezydencji podatnika, podatek u źródła rozliczany w stosunku do podatników zagranicznych nie uwzględnia w „polskim” rozliczeniu metody unikania opodatkowania.

¹ Szczególnym rozwiązaniem prawnym jest ustawa z 15.12.2016 r. o zasadach unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu stosowanych przez Rzeczpospolitą Polską i terytorium, do którego stosuje się prawo podatkowe należące do właściwości Ministra Finansów Tajwanu (Dz.U. poz. 2244). „Zastępuje” ona umowę międzynarodową z uwagi na szczególny status prawny Tajwanu. Funkcja ustawy odpowiada jednak roli „zwykłych” umów międzynarodowych.

Rozdział I

OGÓLNE ZASADY ROZLICZANIA PODATKU U ŹRÓDŁA

1. Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

1.1. Nieograniczony obowiązek podatkowy podatników CIT

Chociaż podatnicy posiadający w Polsce rezydencję podatkową nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła (z zastrzeżeniem opodatkowania dywidend za pomocą płatnika również w stosunku do polskich podmiotów, adresowanym do podatników-nierezydentów, tj. podmiotów objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym, OOP), pojęcie nieograniczonego obowiązku podatkowego (NOP) jest kluczowe dla opisywanego w książce problemu. Zakres podmiotowy podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest bowiem określany poprzez definicję negatywną – podmioty niepodlegające NOP są objęte OOP. Definicję NOP podatników CIT określa art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.: „Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia”. Przepis ten zawiera dwie niezależne przesłanki powstania NOP (spełnienie już jednej z nich skutkuje objęciem podatnika NOP).

Należy rozróżnić dwa przypadki ustalania zakresu obowiązku podatkowego podatników. Jeżeli Polska zawarła z innym państwem rezydencji umowę międzynarodową – jej postanowienia mogą wpłynąć ograniczająco na stosowanie art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. (zob. opis poniżej). W takim przypadku podatnik spełniający (wynikające z prawa polskiego) przesłanki podlegania NOP może być uznany za nierezydenta. Jeżeli zaś z państwem takim Polska nie zawarła umowy podatkowej, ustalenie statusu podatnika następuje wyłącznie na gruncie art. 3 u.p.d.o.p. Oznacza to, że spełnienie choćby jednej z przesłanek rodzi bezwarunkowo NOP.

Pierwsza z nich (siedziba) nie posiada swojej podatkowej definicji. Będąc instytucją prawa cywilnego, jest zatem rozumiana zgodnie z art. 41 k.c.: „Jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający”.

Zdecydowana większość osób prawnych posiada siedzibę określoną w statucie¹. W tym przypadku sam akt założycielski osoby prawnej określa położenie jej siedziby. Bezpośrednie określenie miejsca siedziby w ustawie należy do wyjątkowych rozwiązań². Dotyczy to osób prawnych tworzonych na mocy ustawy.

Odnosząc się do dwóch ww. przypadków, można je – w uproszczeniu – opisać stwierdzeniem, że wszystkie osoby prawne utworzone zgodnie z prawem polskim i zarejestrowane w Polsce w odpowiednich rejestrach mają siedzibę w Polsce. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. podlegają one NOP.

Drugą wymienioną w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. przesłanką powstania NOP jest posiadanie w Polsce „zarządu”. Odpowiada ona częściowo ostatniemu z kryteriów definiowania cywilnoprawnego pojęcia siedziby osoby prawnej. Pełne utożsamienie znaczenia tych pojęć nie jest jednak możliwe. Artykuł 41 k.c. oraz art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. posługują się terminami zbliżonymi, ale nie tożsamymi. Od 1.01.2022 r. doprecyzowanie tego pojęcia zawiera art. 3 ust. 1a u.p.d.o.p.: „Podatnik ma zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej między innymi, gdy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są prowadzone w sposób zorganizowany i ciągły bieżące sprawy tego podatnika na podstawie w szczególności:

- 1) umowy, decyzji, orzeczenia sądu lub innego dokumentu regulujących założenie lub funkcjonowanie tego podatnika, lub
- 2) udzielonych pełnomocnictw, lub
- 3) powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5”.

Wadą tej regulacji jest jej otwarty charakter (wynikający z użycia wyrażenia „między innymi”), co oznacza, że również w przypadkach w nim niewymienionych organ podatkowy może uznać istnienie w Polsce „zarządu”. Artykuł 3 ust. 1a u.p.d.o.p. kładzie nacisk na funkcjonalne („czynnościowe”) cechy powstania „zarządu”. Użyte w nim sformułowanie o „prowadzeniu spraw” jest zbieżne z podstawowymi obowiązkami zarządzania spółkami kapitałowymi (zob. np. art. 201 § 1 k.s.h. stanowiący, że: „Zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę”) i w podobny sposób powinno być rozumiane dla celów ustalenia położenia „zarządu” w rozumieniu podatkowym. Choć na gruncie prawa handlowego odrębnie wymieniane są czynności prowadzenia spraw

¹ Zob. np.: art. 157 i 304 k.s.h., dotyczące spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych; art. 5 Prawa spółdzielczego, dotyczący spółdzielni; art. 10 Prawa o stowarzyszeniach, dotyczący stowarzyszeń; art. 5 ustawy o fundacjach dotyczący fundacji i in.

² Zob. np. art. 3 ustawy z 31.07.1997 r. o Polskiej Agencji Prasowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1595).

i reprezentowania spółki, a te ostatnie nie są powołane w art. 3 ust. 1a u.p.d.o.p., nie ulega wątpliwości, że reprezentowanie spółki może być uznane za czynność konstytuującą podatkowo rozumiany „zarząd”³.

Z art. 3 ust. 1a u.p.d.o.p. wynika także, że jednorazowe zawarcie umowy nie powinno być uznane za konstytuujące „zarząd”. Dodatkowo w razie jednoczesnego prowadzenia spraw podatnika w obu państwach należy uznać prymat „głównego” zarządu jednostki jako konstytuującego „zarząd”. Na przykład przekazanie zagranicznemu oddziałowi pewnej (lokalnej) autonomii decyzyjnej nie powinno skutkować przypisaniem statusu rezydenta podatkowego w tym kraju danemu podmiotowi. Ustalenie, czy zarząd spółki mieści się w Polsce, czy za granicą, wiąże się zatem z koniecznością analizy wszelkich okoliczności faktycznych związanych z prowadzeniem jej spraw. Zastosowanie przesłanki „zarządu” jest utrudnione, ponieważ art. 3 ust. 1 i 1a u.p.d.o.p. nie dają odpowiedzi na pytania dotyczące m.in.:

- kryterium czasowego (zarządzanie spółką może być czasowo pełnione w dwóch lub większej liczbie państw),

³ Zob. też uzasadnienie projektu ustawy wprowadzającej do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 3 ust. 1a. Stwierdzono w nim między innymi, że: „Spółki te tylko pozornie są nierezydentami w Polsce ze względu na rejestrację w zagranicznej jurysdykcji podatkowej, jednakże w praktyce są to polscy rezydenci podatkowi, ponieważ proces decyzyjny (miejsce zarządu) znajduje się na terytorium Polski. (...) W projektowanym przepisie proces faktyczny, a nie tylko formalny, zarządzania podatnikiem określono «prowadzeniem bieżących spraw podatnika». Należy przez to rozumieć przede wszystkim faktyczne podejmowanie najważniejszych decyzji zarządczych i gospodarczych, niezbędnych do funkcjonowania podatnika. Co istotne, ustalenie miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika, a więc wykonywania zarządu, nie ma charakteru czysto formalnego. Ocena dla potrzeb ustalania miejsca zarządu takiego podmiotu nie zawęża się do stwierdzenia, że np. dokument lub uchwała organu zarządzającego, został podpisany poza terytorium Polski. Dla ustalenia, gdzie istotnie podejmowane są te decyzje liczy się także to, gdzie zostały faktycznie przygotowane przez fachowy personel i gdzie zostały zebrane i przetworzone dane lub dokonane analizy do podjęcia tych decyzji, czyli w praktyce miejsce rzeczywistego procesu decyzyjnego. W konsekwencji dokument oznaczony jako podpisany w państwie obcym może i powinien podlegać ocenie, czy rzeczywiście okoliczności dotyczące wytworzenia tego dokumentu wskazują na proces podejmowania decyzji za granicą. W zakresie okoliczności badanych podczas procesu ustalania miejsca prowadzenia bieżących spraw podatnika aktualne pozostają m.in. pozostałe wyjaśnienia zawarte w Ostrzeżeniu Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu. Przyjęta koncepcja prowadzenia bieżących spraw jest zbliżona do koncepcji służących do ustalania rezydencji podatkowej osób innych niż osoby fizyczne wykorzystywanych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których istota, w uproszczeniu, sprawdza się do wieloaspektowej analizy służącej ustaleniu miejsca, z którego faktycznie zarządzany jest podatnik”. Źródło: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532> (dostęp: 24.11.2022 r.). Zob. też nadal zachowujące pewną wartość informacyjną w zakresie określania rezydencji podatkowej podmiotów utworzonych za granicą Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu, https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrezenie-mf-przed-optymalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsc-zarzadu?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fweb%2Fbip%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 24.11.2022 r.).

- hierarchii ważności spraw prowadzonych w dwóch lub większej liczbie państw (zarządzanie spółką może się odbywać jednocześnie na terenie różnych państw – w odniesieniu do różnych zagadnień),
- konieczności uwzględnienia kompetencji poszczególnych członków zarządu (w przypadku zarządów wieloosobowych funkcje zarządcze mogą być pełnione przez różne osoby w różnych państwach).

Dodać należy, że nie tylko odnośnie do ww. problemów powstaje pytanie o kryteria oceny, w którym państwie dana osoba prawna posiada – podatkowo rozumiany – zarząd. Dodatkowa trudność wynika z konieczności oceny stosunku ważności ww. zagadnień względem siebie (np. za państwem X może przemawiać ważność rozstrzyganych w nim spraw, za państwem Y długość okresu zarządzania).

Oczywisty jest brak możliwości wskazania obiektywnych (automatycznych) kryteriów oceny, w którym państwie podatnik posiada „zarząd”. Podobnie jak w przypadku – niżej opisanej – przesłanki ośrodka interesów życiowych osoby fizycznej, ustalenie miejsca „zarządu” ma charakter uznaniowy. Niezbędne jest zbadanie, czy faktyczne zarządzanie spółką odbywa się w państwie jej formalnej siedziby. W razie udzielenia negatywnej odpowiedzi należy zbadać, w którym państwie ogniskuje się główny ośrodek decyzyjny podatnika.

W „starszych” interpretacjach organy podatkowe uznawały za wystarczające dla uznania istnienia „zarządu” osoby prawnej w Polsce faktyczne przebywanie (zamieszkanie) na jej terytorium osób zarządzających. Zob. np. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.06.2013 r. (IPPB5/423-173/13-4/PS). Przedstawiając ogólną tezę definiującą „zarząd”, wskazano w nim, że: „jeżeli sprawujące zarząd danego podmiotu osoby zamieszkują w Polsce, to uznać należy, iż w rozumieniu ww. art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. dany podmiot posiada zarząd na terytorium Polski”. W ocenie autora jest to teza z założenia błędna. O położeniu zarządu spółki nie decyduje bowiem miejsce zamieszkania członków organu zarządzającego, ale miejsce, w którym wykonują oni czynności zarządzania.

W wyroku WSA w Warszawie z 18.03.2014 r. (III SA/Wa 2667/13)⁴ wskazano zaś, że: „Opisany we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny nie wskazuje na to, że decyzje dotyczące funkcjonowania Skarżącej Spółki podejmowane będą w innym kraju niż ZEA, a w szczególności, że decyzje te będą podejmowane w Polsce. Skarżąca wskazała, że w ZEA zbierał się będzie zarząd Skarżącej oraz, że będzie on podejmował kluczowe decyzje w zakresie funkcjonowania Skarżącej Spółki”. Sąd prawidłowo odniósł się do okoliczności faktycznego wykonywania funkcji zarządu. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18.11.2016 r. (II FSK 2475/14) uchylił jednak powyższy wyrok sądu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wyroku NSA należy zaś zwrócić uwagę na

⁴ Orzeczenia, przy których nie podano publikatora, są dostępne w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>

następujący fragment, wskazujący na interpretowanie pojęcia zarządu przez pryzmat zapobiegania optymalizacjom podatkowym: „Nie bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy pozostaje, że skarżąca stanowi spółkę *offshore*, mającą w ZEA status spółki międzynarodowej (zarejestrowanej w Rejestrze Spółek Międzynarodowych Zarządzie Strefy Wolnego Handlu RAK – Rząd Ras Al Khaimah Zjednoczone Emiraty Arabskie). Spółki takie, na co słusznie zwrócił uwagę Dyrektor IS w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, pomimo faktycznego zarejestrowania w strefie wolnego handlu i wskazania siedziby na terytorium ZEA, w kraju tym nie są uznawane za rezydentów podatkowych tego państwa. W rezultacie wygenerowany przez spółki te dochód nie podlega opodatkowaniu”. W ocenie autora wysokość opodatkowania w państwie potencjalnej rezydencji spółki nie może być podnoszona jako argument za określeniem państwa położenia zarządu tego podmiotu.

Artykuł 3 ust. 1 u.p.d.o.p. pozwala organom podatkowym na uznawanie spółek zagranicznych za polskich rezydentów podatkowych. Akceptując ogólną tezę, autor kwestionuje jednak powyżej przedstawiony sposób definiowania przez organy podatkowe przesłanki zarządu. Istnienie zarządu (ośrodka decyzyjnego) wymaga „uzewnętrznienia” funkcji zarządczych. Oznacza to, że dla powstania NOP niezbędne jest przede wszystkim przyjmowanie i udzielanie oświadczeń woli oraz wykonywanie innych czynności związanych z prowadzeniem spraw spółki na terytorium Polski. W praktyce skarbowej uznawano jednak, że sam „wewnętrzny” proces podejmowania decyzji może konstytuować w Polsce zarząd, nawet jeżeli wdrożenie decyzji (np. zawarcie transakcji) dokonywane jest w innym państwie. Z poglądem takim nie można się zgodzić. Nie jest bowiem właściwe uzależnienie kluczowych skutków podatkowych (powstania NOP) od przesłanki o niskim stopniu weryfikowalności (wewnętrzny proces decyzyjny). Ponadto samo słowo „zarząd” odnosząc się do kierowania spółką, oznacza podejmowanie działań z udziałem osób trzecich (zawieranie transakcji i in.), a nie samo podejmowanie decyzji o przyszłych działaniach. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 7.05.2012 r. (IBPBI/2/423-123/12/BG)⁵ prawidłowo uznał istnienie faktycznego zarządu polskiej spółki w Szwajcarii – w stanie faktycznym, w którym za granicą działania zarządu miały charakter obiektywny, zewnętrzny. Wprawdzie zmiana polegająca na wprowadzeniu w art. 3 u.p.d.o.p. definicji zawartej w ust. 1a była określana mianem jedynie „redakcyjnej” (w uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że „wprowadzone zmiany mają charakter doprecyzowujący”), a nie modyfikującej, można jednak wyrazić postulat interpretacyjny stosowania art. 3 u.p.d.o.p. w sposób utożsamiający istnienie „zarządu” z faktycznym wykonywaniem czynności prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania na terytorium Polski.

Zob. też prawomocny wyrok WSA w Szczecinie z 20.07.2022 r. (I SA/Sz 320/22), w którym sąd nie zgodził się z uznaniem spółki zagranicznej za polskiego rezydenta podatkowego, wskazując, że: „podstawą do przyjęcia nieograniczonego obowiązku podatkowego

⁵ Pismo powołano w rozdziale V, w części dotyczącej transportu międzynarodowego.

W książce opisano zasady obliczania podatku u źródła wynikające z prawa polskiego i umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Zawarto w niej liczne odwołania do wyroków i interpretacji skarbowych. Autor omawia problematykę dywidend, odsetek, należności licencyjnych, dochodów z tytułu wykonywania usług transportu międzynarodowego, usług artystycznych oraz tzw. usług niematerialnych i dochodów z działalności wykonywanej osobiście.

Publikacja uwzględnia najnowsze zmiany dotyczące:

- modelu rozliczania podatku przez płatnika (brak stosowania ulg i zwolnień w przypadku przekroczenia limitu 2 000 000 zł i transakcji z podmiotami powiązаныmi);
- posługiwania się certyfikatem rezydencji;
- stosowania klauzuli rzeczywistego odbiorcy;
- aktualizacji stanowiska organów podatkowych dotyczących m.in. usługi organizacji targów, hostingu, ubezpieczeń;
- uproszczenia rozliczeń w przypadku korzystania z ulg podatkowych na podstawie oświadczenia płatnika oraz zmiany wynikające z Konwencji MLI (dotyczącej dywidend).

Poradnik przeznaczony jest dla prawników: doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów oraz pracowników administracji skarbowej.

Jarosław Sekita – prawnik, doradca podatkowy; były pracownik Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat w Ministerstwie Finansów; w latach 1996–2006 pracownik spółki doradztwa podatkowego; od 2006 r. członek zarządu w Meritum Doradcy Podatkowi sp. z o.o.; specjalizuje się w podatkach dochodowych oraz międzynarodowym prawie podatkowym; autor artykułów prasowych oraz licznych pozycji z zakresu prawa podatkowego; wykładowca współpracujący m.in. ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce Oddział Okręgowy w Warszawie.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

ISBN 978-83-8328-138-4



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

