

Wstęp

Obowiązki związane z podatkiem u źródła (z ang. WHT – withholding tax) należą do bardziej skomplikowanych procedur podatkowych.

Polski podmiot nabywający usługi od podmiotu zagranicznego w praktyce zawsze powinien przeanalizować, czy ta transakcja rodzi obowiązki w WHT, a jeśli tak, to w jakim zakresie. Algorytm postępowania w wypełnianiu obowiązków związanych z poborem i odprowadzeniem podatku u źródła wymaga odpowiedzi na wiele pytań:

- Czy transakcja podlega obowiązkom WHT?
- Czy przychód został uzyskany na terytorium Polski?
- Czy kontrahent jest nierezydentem i co to w ogóle oznacza?
- Czy jesteśmy podmiotem mającym obowiązki w zakresie WHT?
- W którym kraju ta transakcja jest opodatkowana na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania?
- Co, jeśli umowa przewiduje opodatkowanie wyłącznie w państwie kontrahenta?
- Jak uniknąć podwójnego opodatkowania?
- Kiedy domagać się certyfikatu rezydencji?
- Czy można zastosować któreś ze zwolnień przewidzianych w polskich przepisach?
- W jakiej stawce pobrać podatek?
- Co zrobić, gdy usługodawca nie zgadza się na potrącanie podatku z należności?
- Do kiedy wpłacić podatek do urzędu skarbowego?
- Jakie deklaracje sporządzić?
- Jak odzyskać nienależnie zapłacony lub nadpłacony podatek?
- Jakie dodatkowe obowiązki pojawiają się w przypadku transakcji z podmiotami powiązanymi, których wartość przekracza 2 mln zł?

Odpowiedzi na większość tych pytań powodują pojawienie się kolejnych wątpliwości, na które należy poprawnie odpowiedzieć.

Niniejszy Poradnik ma na celu przeprowadzić Państwa przez procedury i przepisy związane z WHT. Omówimy polskie regulacje wraz z najnowszymi zmianami wprowadzonymi przez Polski Ład 3.0 w 2023 r. Wypełnianie obowiązków związanych z podatkiem u źródła w dużej mierze polega na „pogodzeniu” polskich przepisów z regulacjami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przeanalizujemy więc:

- w jaki sposób ustalać, którego państwa jest rezydentem kontrahent,
- jakie znaczenie mają certyfikaty rezydencji, a następnie
- w jaki sposób ustala się, w którym państwie podlegają opodatkowaniu poszczególne źródła dochodów, szczególnie te, do których mogą mieć zastosowanie przepisy WHT.

Obowiązek poboru podatku u źródła ma na celu zapobiegać podwójnemu nieopodatkowaniu dochodów, co byłoby wielce prawdopodobne szczególnie w sytuacji, gdyby kontrahent miał siedzibę w raju podatkowym. Wyjaśnimy więc też, na czym polegają ryzyka związane z prowadzeniem działalności w rajach podatkowych.

Następnie omówimy procedury WHT: jak ustalić właściwą stawkę podatku u źródła, jakie ulgi mogą mieć zastosowanie, w jaki sposób ubruttowić świadczenie, gdy kontrahent nie zgadza się na potrącenie podatku, terminy odprowadzenia podatku i deklaracje, które należy złożyć.

Oddzielny rozdział został poświęcony regulacjom dotyczącym wypłat należności przekraczających 2 mln zł na rzecz podmiotów powiązanych.

Procedury i przepisy dotyczące podatku u źródła są bardzo skomplikowane, dodatkowo ustawodawca dość często wprowadza zmiany w przepisach. Z tego powodu Ministerstwo Finansów opublikowało projekt objaśnień podatkowych, które mają się stać niejako oficjalną interpretacją przepisów. O projekcie tych objaśnień piszemy na końcu Poradnika.

1. Podatek u źródła – kto i kiedy musi stosować przepisy?

Polskie podmioty wypłacające należności na rzecz podmiotów zagranicznych w określonych sytuacjach są obowiązane jako płatnicy do poboru podatku u źródła (WHT – withholding tax). Z pobraniem tego podatku wiąże się również wiele innych obowiązków.

Specyfika podatku u źródła związana jest ze szczególnym trybem jego rozliczenia. Podatnikiem jest bowiem podmiot zagraniczny (osoba prawna lub fizyczna), ale obowiązki związane z rozliczeniem tego podatku w Polsce spoczywają na polskim podmiocie, który wypłaca świadczenie będące przychodem zagranicznego podmiotu. To na płatniku zatem ciąży obowiązek związany z prawidłowym naliczeniem, pobraniem, odprowadzeniem do urzędu i udokumentowaniem podatku u źródła. To zaś wymaga skrupulatności i odpowiedniego postępowania zależnie od tego, czy podatnikiem jest osoba prawna czy fizyczna, czego dotyczy wypłata oraz jaka jest suma wypłat dokonanych przez danego płatnika na rzecz tego samego podatnika zagranicznego.

Tak więc polskie przepisy (art. 21 i 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; dalej: ustawa o CIT, oraz art. 29 i 30a ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych; dalej: ustawa o PIT) nakazują pobór podatku od dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez nierezydentów na terytorium Polski. Zgodnie z art. 21 ustawy o CIT:

- §**
1. *Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów:*
 - 1) *z odsetek, 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),*
 - 2) *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,*
 - 2a) *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*
– *ustala się w wysokości 20% przychodów;*
 - 3) *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,*
 - 4) *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*
– *ustala się w wysokości 10% tych przychodów.*
 2. *Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.*

Natomiast zgodnie z art. 22 ust. 1 podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu).

Powyższe przepisy wskazują, jakie przychody uzyskane na terytorium Polski przez nierezydentów podlegają podatkowi u źródła oraz jaka jest stawka tego podatku. Natomiast przepis art. 26 ustawy o CIT wskazuje, kto ma obowiązki związane z pobraniem i odprowadzeniem tego podatku:

- §** 1. *Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d i 2e, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a–1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskaniem od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem.*
- (...)

Obowiązek poboru podatku ciąży na podmiotach, które dokonują wypłat należności wskazanych w art. 21. Ustawodawca pozwala uwzględnić przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zgodnie z tymi regulacjami pobrać podatek w stawce niższej niż wskazana w art. 21 lub nie pobrać go w ogóle (o ile tak przewiduje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania). Jednak zastosowanie przepisów tych umów obwarowane jest warunkiem posiadania certyfikatu rezydencji oraz dochowania należytej staranności.

Przykład 1

Polska spółka zleciła poradę prawną kancelarii mającej siedzibę w Wielkiej Brytanii. Firma brytyjska wystawiła fakturę na kwotę 5000 funtów. Jakie obowiązki podatkowe w związku z wypłatą wynagrodzenia ma polska spółka?

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT polska spółka powinna potrącić od wypłaconego wynagrodzenia 20% podatku ryczałtowego. Kontrahentowi powinna więc wypłacić równowartość 4000 funtów ($5000 \times 20\% = 1000$; $5000 - 1000 = 4000$).

Jeżeli przychód wyrażony jest w walucie obcej, to w celu wyliczenia polskiego podatku należy przeliczyć go na złote, stosując średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Jednak zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody z działalności gospodarczej co do zasady podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji (czyli w tym przypadku w Wielkiej Brytanii). Wyjątkiem jest prowadzenie działalności gospodarczej poprzez zakład położony w drugim państwie. Zakładając, że w tym przykładzie nie mamy do czynienia z położonym w Polsce zakładem, dochodzimy do wniosku, że polskie przepisy nakładają obowiązek poboru podatku, który w myśl umowy nie podlega opodatkowaniu w Polsce.