

Rewolucja w konstrukcji
„podatku u źródła” od 2019 r.

Praktyczne aspekty stosowania
umów o unikaniu
podwójnego opodatkowania.

Podatek u źródła

Czym jest podatek u źródła?

Kto jest podatnikiem ?

Kto jest płatnikiem ?

Która ustawa o podatku dochodowym reguluje kwestie związane z podatkiem u źródła?

Przypomnienie ogólnych zasad

Podatek „u źródła” należy pobierać, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki :

- **należność ta wyplacana jest nierezydentowi,**
- **wyplacana należność stanowi przychód uzyskany na terytorium RP**
- **przychód ten należy do wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy PDOP oraz art. 29 ust. 1 PDOF,**
- **należność jest wyplacana przez płatnika tj. polską osobę prawną jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (np. przez spółkę jawną) albo przez będącą przedsiębiorcą osobę fizyczną,**
- **pobrania podatku nie wyłącza zawarta z państwem nierezydenta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, a jeżeli umowa taka wyłącza pobranie podatku u źródła –o ile nierezydent udokumentuje posiadanie miejsca zamieszkania albo siedziby dla celów podatkowych w tym państwie za pomocą certyfikatu rezydencji,**
- **nie ma zastosowania zwolnienie od podatku dochodowego,**

Rezydencja a zakład/oddział

Podmioty, które dokonują wypłat należności na rzecz nierezydentów prowadzących działalność poprzez położony na terytorium polski zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku pod warunkiem:

- posiadania zaświadczenia o istnieniu zagranicznego zakładu, wydanego przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony (art.29ust.3updof)-gdy nierezydent jest osobą fizyczną,
- udokumentowania miejsca siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji, oraz uzyskania pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu (art.26ust.1dupdop) – w pozostałych przypadkach. Uwaga! Dwa dokumenty!
- Uwaga na niektóre banki! Agenci, armatorzy, leasingi...

Weryfikacja przez płatnika

Art.30.[Zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta]

§1.Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

Przepisów §1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika.

Zmiany PIT CIT 2017

USTAWA z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Art.3.USTAWYOPIT

2b. Za dochody (przychody) osiągnane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust.2a, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

7) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

Kopie certyfikatów rezydencji

w art. 26 po ust. 1m dodaje się ust. 1n i 1o w brzmieniu:

- „1n. W przypadku przychodów, o których mowa w **art.21ust.1pkt2a**, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych **na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10.000 zł w roku kalendarzowym**, a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.
- **Uwaga na certyfikaty z tytułami przelewów i do innych umów niż nasza! Certyfikaty zbiorowe**

Dwie sytuacje po zmianach

- Do 2 mln PLN –należyta staranność udokumentowana !

Kwestionariusze, instrukcje, maile, ustalenie beneficialowner, sprawozdania finansowe,

Sankcje : art. 58a paragraf 1 pkt 5 i art. 58b Ordynacji podatkowej 10 % należności (NIE KWOTY PODATKU !!!)

- Powyżej 2 mln PLN należyta staranność + odwrócona konstrukcja wpłaty podatku

Od kiedy nowe przepisy

Rozp. z dnia 31 grudnia 2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

§2.1. Wyłącza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w przypadku wypłat należności: 1) z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji emitowanych przez: **WYŁĄCZENIE BEZTERMINOWE**

a) Skarb Państwa i oferowanych na rynkach zagranicznych,

b) Bank Gospodarstwa Krajowego... itp.

7) z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego;

Od kiedy nowe przepisy

§4. Wyłącza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w przypadku dokonywanych do dnia 30 czerwca 2019 r. Wypłat należności: **TERMINOWE**

- 1) innych niż określone w §2 ust. 1 pkt 7-9 na rzecz podatników, o których mowa w §2 ust. 2, jeżeli istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;
- 2) z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy. (REZYDENTÓW)

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW 1 z dnia 27 czerwca 2019 r.

zmieniające rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Na podstawie art. 26 ust. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865 i 1018) zarządza się, co następuje:

§1. W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 2545) w §4 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy **"do dnia 30 czerwca 2019 r."** zastępuje się wyrazami **"do dnia 31 grudnia 2019 r."**

Należyta staranność

Dokonując weryfikacji należytej staranności należy odnosić się do aspektów istotnych z punktu widzenia stosowania danej preferencji podatkowej. W szczególności dotyczy to:

1.weryfikacji statusu kontrahenta jako podatnika (rzeczywistego właściciela) w stosunku do otrzymanej należności, w tym poprzez pryzmat prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej przez ten podmiot;

2.weryfikacji rezydencji podatkowej odbiorcy należności;

3.weryfikacji otrzymanych dokumentów pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym (w tym na podstawie informacji dostępnych publicznie).

*Oceniając czy należyta staranność została w określonym przypadku dochowana należy uwzględnić także **powszechnie dostępne informacje na temat statusu odbiorców należności**. Źródłem takich informacji może być m.in. **prasa branżowa, doniesienia mediowe, publikowane doniesienia o lokowaniu przezdaną grupę kapitałową spółek zależnych w państwach o korzystnym reżimie prawnym itd.** Szczególną uwagę płatników powinny zwrócić informacje o **tworzonych strukturach optymalizacyjnych**. Wzmoczona **czujność płatników powinna także zostać zachowana w przypadku dokonywania płatności określonego rodzaju do charakterystycznych jurysdykcji podatkowych** (np. wypłata odsetek do państwa, z którym umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zakłada pobierania w Polsce podatku u źródła).*

Należyta staranność

Potwierdzeniem dochowania należytej staranności może być np. dysponowanie raportem sporządzonym przez niezależnego audytora, w zakresie działalności odbiorcy płatności (badanie dokumentów oraz faktycznej substancji biznesowej) a w przypadku podmiotów powiązanych np. uzyskanie dokumentów grupowych wskazujących na przepływy finansowe, a także substancję biznesową oraz rolę poszczególnych podmiotów w strukturze grupy.

Należyta staranność –projekt objaśnień

Podwyższoną czujność płatników powinna wzbudzać okoliczność posługiwania się przez odbiorcę należności jedynie adresem skrytki pocztowej lub posiadanie adresu siedziby w tzw. wirtualnym biurze.

Można wskazać przykładowo, że w sytuacji płatnika A dokonującego w roku podatkowym wypłat na rzecz nie powiązanego podatnika B w łącznej kwocie 500 tys. zł i posiadającego (1) certyfikat rezydencji podatnika B (oraz ewentualnie inne dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku), oraz (2) oświadczenie podatnika B, że spełnia on warunki umożliwiające zastosowanie stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, płatnik A dochował należytej staranności.

Należyta staranność –projekt objaśnień

W celu dochowania należytej staranności, w tym weryfikacji prowadzenia przez odbiorcę należności (spółkę) rzeczywistej działalności gospodarczej, płatnik może w szczególności zwrócić się do odbiorcy należności (spółki) z następującymi pytaniami oraz **przeanalizować uzyskane od spółki odpowiedzi:**

- 1) Jaki personel oraz zaplecze sprzętowe i lokalowe posiada spółka?
- 2) Czy członkami organu zarządzającego /dyrektorami spółki są osoby fizyczne (lub inne podmioty) pełniące te funkcje w sposób usługowy, w tym zwłaszcza osoby, które pełnią zbliżone funkcje w innych podmiotach?
- 3) Czy dokumenty dotyczące prowadzenia spraw spółki są podpisywane faktycznie w miejscu (kraju) jej rejestracji?
- 4) Czy spółka dysponuje w państwie rejestracji miejscem (wraz z niezbędną infrastrukturą/obsługą – fachowym personelem), w którym może odbywać się podejmowanie decyzji dotyczących spółki (w szczególności: posiedzenia organu zarządzającego, spotkania członków organu zarządczego)? Czy te spotkania odbywają się tych pomieszczeniach?
- 5) Czy adres siedziby/biura spółki jest wykorzystywany równolegle przez wiele podmiotów? Jeżeli tak, przez ile podmiotów? Czy podmioty te są powiązane (co może uzasadniać korzystanie z tego samego biura)?
- 6) Czy członkowie organu zarządzającego Spółki posiadają lokalne (odpowiadające siedzibie spółki) adresy e-mail/telefony stacjonarne lub komórkowe służbowe?

Nowa definicja beneficial owner

- Do 1.1.2019r. Skorzystanie ze zwolnień określonych w art.21 ust.3 ustawy o CIT warunkowane było uzyskaniem od kontrahenta oświadczenia, że jest tzw. rzeczywistym właścicielem należności,
- Dodatkowo, **obowiązek weryfikacji statusu BO wynikał z postanowień większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania** (w szczególności w aspekcie należności licencyjnych i odsetek),
- Od 1.1.2019 **weryfikacja statusu beneficial owner jest konieczna również dla otrzymania zwrotu podatku lub uzyskania możliwości jego niepobierania (oświadczenie płatnika lub opinia organu)** oraz
- stanowi jedną z przesłanek dochowania tzw. należytej staranności.**

Nowa definicja beneficial owner

rzeczywisty właściciel -oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,

b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,

c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art.24aust.18 stosuje się odpowiednio;

Podatek „u źródła”

Art. 21 PDOP oraz 29 PDOF:

Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- 1) **odsetek, 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,**
- 2) **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),**
- 3) **z opłat zaświadczone 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,**
- 4) **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**
- 5) **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,**
- 6) **uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi**

Podatek u źródła w umowach o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania

Zazwyczaj w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę przewidziane jest zwolnienie z obowiązku pobrania podatku u źródła w szczególności dotyczy to :

- należności 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.

W przypadkach takich bowiem –o ile przychody te nie są osiągnięte przez położony na terytorium Polski zakład –przepisy umów w zakresie tzw. zysków przedsiębiorstw wyłączają opodatkowanie tych przychodów w Polsce (jest to najczęściej art. 7 zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Podatek „u źródła”

Art. 21 PDOP oraz 29 PDOF:

Art. 29 PDOF Dotyczy wypłacanych na rzecz nierezydentów przychodów (PIT):

-z działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 6-9 czyli:

przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu, stypendia sportowe przyznawane na podstawie odrębnych przepisów oraz przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych;

przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,

b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora -jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością-z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9

Umowy o dzieło-zlecenie a podatek u źródła

- Czy obcokrajowiec jest nierezydentem ?
- Czy prowadzi działalność gospodarczą ? –jeśli tak i wykonanie dzieła objętego umową mieści się w zakresie tej działalności, to przedsiębiorca zagraniczny otrzymuje kwotę brutto i sam rozlicza podatek w ramach prowadzonej przez siebie działalności.
- Czy umowa wykonywana jest (była) na terytorium RP.?
- Czy posiadasz certyfikat rezydencji obcokrajowca ?

Cudzoziemiec będzie mieć status rezydenta polskiego jeśli jest spełniony, któryś z warunków:

- posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych,
- przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

W przypadku, gdy cudzoziemiec jest podatnikiem polskiej rezydencji podatkowej oznacza to, że ciąży na nim nieograniczony obowiązek podatkowy, czyli podlega on obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródła przychodów.

Umowy o dzieło-zlecenie a podatek u źródła

Usługi tłumaczenia

- Zgodnie z art. 14 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD (która stanowi wzorzec dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania), dochody, które osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie osiąga z wykonywania wolnego zawodu albo z innej samodzielnej działalności podobnego rodzaju, będą opodatkowane tylko w tym Państwie, chyba że dla wykonywania swojej działalności w drugim Umawiającym się Państwie dysponuje ona zwykle stałą placówką,
- W przypadku, gdy tłumacz, będący rezydentem podatkowym innego państwa, świadczył usługi tłumaczenia na rzecz polskiego podmiotu w oparciu o umowę zlecenia lub umowę o dzieło, to wówczas powstaje obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku u źródła w wysokości 20 %. Jednakże, w przypadku, gdy osoba ta przedstawi certyfikat rezydencji podatkowej i nie posiada w na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stałej placówki, to wówczas możliwe będzie, zastosowanie art. 14 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD (umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), a w konsekwencji czego, nie będzie występował obowiązek pobrania podatku u źródła.

Umowy o dzieło-zlecenie a podatek u źródła

➤ pobrania podatku nie wyłącza zawarta z państwem nierezydenta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, a jeżeli umowa taka wyłącza pobranie podatku u źródła –o ile nierezydent udokumentuje posiadanie miejsca zamieszkania albo siedziby dla celów podatkowych w tym państwie za pomocą certyfikatu rezydencji,

Art. 21 ust. 2 PDOP : Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. UWAGA !

Obowiązek pobrania podatku u źródła wyłączyć może treść umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem nierezydenta. Dotyczy to jednak tylko tych sytuacji, gdy nierezydent przedstawi swój certyfikat rezydencji.

Wykaz zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania znaleźć można w zestawieniu "Umowy międzynarodowe w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę":

<http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>

Odsetki

- Czym są odsetki? Sensu largo także dyskonto
- Miejsce powstania odsetek – osoba uprawniona do odsetek – w większości umów są klauzule beneficial owner (Francja nie ma BO)
- Uwaga na tłumaczenia: Szwecja, Chorwacja, Portugalia (np. brak BO w polskiej wersji, brak programów komputerowych),
- Uwaga na protokoły dodatkowe: Austria (odsetki), Norwegia
- Uwaga na Honkong wyspę MAN itd.
- W większości UPO są wymienione podmioty które korzystają ze zwolnienia np. banki
- Cashpooling problemy

Odsetki

Uważa się, że odsetki powstają w Umawiającym się Państwie, jeżeli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie. (zasada ogólna)

Jeżeli jednak osoba wypłacająca odsetki, bez względu na to, czy ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, posiada w Umawiającym się Państwie zakład lub stałą placówkę, w związku z działalnością których powstało zobowiązanie, z tytułu którego są wypłacane odsetki, i zapłata tych odsetek jest pokrywana przez ten zakład lub stałą placówkę, to uważa się, że odsetki takie powstają w Państwie, w którym położony jest zakład lub stała placówka (np. usługi budowlane).

Zakup programu komputerowego z zagranicy

Istnieją wątpliwości, czy należności z tytułu udzielania licencji na korzystanie z programu **komputerowego na własne potrzeby** są objęte zakresem podatku u źródła

*Nie każde jednak nabycie programu **komputerowego** skutkuje uzyskaniem przychodu z prawa autorskiego. Stosownie do **art.74ust.4** ustawy o prawie autorskim, autorskie prawa majątkowe do programu **komputerowego** obejmują prawo do:*

- trwałego lub czasowego zwielokrotnienia programu **komputerowego**, w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiejkolwiek formie; w zakresie, w którym dla wprowadzania, wyświetlania, stosowania, przekazywania i przechowywania programu **komputerowego** niezbędne jest jego zwielokrotnienie, czynności te wymagają zgody uprawnionego;*
- tłumaczenia, przystosowania, zmiany układu lub jakichkolwiek innych zmian w programie komputerowym, z zachowaniem praw osoby, która tych zmian dokonała;*
- rozpowszechniania, w tym użyczenia lub najmu, programu **komputerowego** lub jego kopii.*

W związku z powyższym, żeby można było uznać, że Spółka zawarła umowę licencyjną na korzystanie z prawa autorskiego, jakim jest program komputerowy i która może być objęta dyspozycją art.21ust.1pkt1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, umowa ta powinna spełniać przynajmniej jedną z powyższych przesłanek".

Stosowanie umów a polskie przepisy na przykładach

Aby zastosować postanowienia umowy, trzeba w pierwszej kolejności właściwie zakwalifikować wypłacaną **należność** do odpowiedniej kategorii dochodów, o których mowa w stosownej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przykładowo opłaty **za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego** kwalifikuje się najczęściej jako **należności licencyjne**: np. umowy zawarte przez Polskę z **Niemcami, Belgią, Austrią**. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ograniczają wysokość podatku, jaki może być pobrany w państwie, skąd pochodzi należność licencyjna, zwykle do 5% lub 10% kwoty brutto **należności** (uzależniając jednak często zastosowanie niższej stawki od tego, czy odbiorca **należności** jest zarazem jej ekonomicznym właścicielem).

Jeżeli definicja **należności** licencyjnych nie obejmuje płatności z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, to płatności z tego tytułu są uznawane za zyski przedsiębiorstw; Przykładem jest umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a **Rządem Republiki Francuskiej** w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977r. nr 1, poz. 5); **zyski te podlegają opodatkowaniu tylko we Francji, o ile podmiot zagraniczny nie posiada zakładu na terytorium Polski**.

Certyfikat rezydencji

Czy certyfikat rezydencji jest konieczny dla zastosowania postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania?

Wyrok NSA z dnia 9.08.2013r. (sygn.IIFSK2362/11)

„Skoro w niniejszej sprawie podatnik nie przedstawił płatnikowi certyfikatu rezydencji, płatnik zobowiązany był do pobrania podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodu podatnika z tytułu wykonywanej przez niego działalności osobistej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej określonej w art. 13 pkt 2u.p.d.o.f. przy zastosowaniu stawki 20 % od przychodu.”.

Tożsamy pogląd wyrażony został w wyroku NSA z dnia 18.02.2014r. (sygn.IIFSK74/12).

Certyfikat rezydencji

Obowiązek dostarczenia certyfikatu ciąży na podmiocie zagranicznym, który uzyskuje ze źródeł polskich odpowiednie dochody. **Zasadniczo więc certyfikat rezydencji powinien być dostarczony przez podmiot zagraniczny** przy każdorazowej wypłacie określonych należności przez polski podmiot będący płatnikiem.

- Obecnie nie ma ustawowego obowiązku odnoszącego się do daty posiadania certyfikatu rezydencji. Płatnik, znając okoliczności i możliwości udokumentowania siedziby odbiorcy należności (zagranicznego kontrahenta), zgodnie z posiadaną wiedzą decyduje o terminie uzyskania i aktualizacji certyfikatu rezydencji.

- **fakt posiadania siedziby dla celów podatkowych na terytorium określonego państwa, nie może być dowodzony w inny sposób, aniżeli za pomocą tegoż certyfikatu;**

- możliwe jest zastosowanie zasad opodatkowania wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania na podstawie kopii, kserokopii bądź odpisu certyfikatu rezydencji, ale wyłącznie wtedy, gdy taki dokument został potwierdzony za zgodność z oryginałem przez organ, który wystawia za granicą certyfikat rezydencji podatkowej albo notariusza;

Certyfikat rezydencji

jeżeli nie ma możliwości dostarczenia certyfikatu rezydencji w postaci oryginału papierowego dokumentu ze względu na fakt, iż w praktyce w danym kraju ich wydawanie zostało zastąpione udostępnianiem dokumentu w wersji elektronicznej dostępnej na oficjalnej stronie internetowej należy uznać, że w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i Ordynacji podatkowej **forma ta będzie wystarczająca dla celów udowodnienia miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika;**

- certyfikaty rezydencji dostarczane **w formie elektronicznej**, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa rezydencji kontrahenta, zawierające wszystkie niezbędne informacje spełniają warunki umożliwiające zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania;

Certyfikat rezydencji

- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 kwietnia 2010 r.: *W aktualnym stanie prawnym na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest unormowań definiujących okres ważności certyfikatu rezydencji. Zatem należy uznać, że certyfikat zachowuje ważność tak długo, jak długo stan faktyczny w nim zawarty nie ulega zmianie. Oczywiście zasada ta nie ma zastosowania w sytuacjach, w których treść certyfikatu określa termin jego ważności wskazując rok podatkowy, bądź też konkretnie wskazuje okres czasu na jaki certyfikat został wydany;*
- organy podatkowe niektórych państw **wydają tzw. zbiorcze certyfikaty rezydencji**. Są to certyfikaty wydawane określonej grupie podatników będących rezydentami jednego państwa (**np. wspólnicy jednej spółki osobowej**). Polskie organy podatkowe akceptują takie dokumenty (por. interpretację Izby Skarbowej w Warszawie z 29 grudnia 2009 r., IPPB1/415-758/09-2/KS);

Certyfikat rezydencji

- Zasadą jest, że certyfikat rezydencji **niezawierający okresu ważności może być przez płatnika stosowany przez kolejne 12 miesięcy od dnia jego wydania**. Co ważne, jeżeli miejsce zamieszkania lub siedziby podatnika zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, wydanym przed dniem wejścia w życie nowych przepisów (tj. **przed 4 stycznia 2015 r.**), to od dnia wejścia w życie tych przepisów płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat **przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania**.

Obowiązki dokumentacyjne płatnika

UWAGA !

Wyłączenie przez treść umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania obowiązku pobrania podatku u źródła **nie zwalnia całkowicie z tego obowiązku podmiotów dokonujących wypłat tych należności.**

Podmioty takie obowiązane są bowiem –mimo braku obowiązku pobrania podatku u źródła –do sporządzania informacji IFT-1/1R oraz IFT-2/2R.

Obowiązki dokumentacyjne płatnika

Podatnicy, którzy w trakcie roku podatkowego pobrali podatek „u źródła”, po jego zakończeniu obowiązani są do sporządzenia rocznej deklaracji. I tak:

1) w zakresie w jakim pobrany podatek „u źródła” jest podatkiem dochodowym od osób fizycznych składana jest deklaracja PIT-8AR ,

2) w zakresie w jakim pobrany podatek „u źródła” jest podatkiem dochodowym od osób prawnych składana jest deklaracja CIT-10Z .

PAMIĘTAJ!

O tym czy podatek „u źródła” jest podatkiem dochodowym od osób fizycznych czy podatkiem dochodowym od osób prawnych nie decyduje status płatnika, lecz status nierezydenta ! Innymi słowy zależy od kogo kupujemy świadczenie !

UWAGA !

Deklaracje PIT-8AR składa się w urzędzie skarbowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania albo siedziby płatnika. Natomiast deklaracje CIT-10Z składa się w urzędzie skarbowym, którym kieruje właściwy dla zagranicznego podatnika naczelnik urzędu skarbowego.

Obowiązki dokumentacyjne płatnika

Poza deklaracjami CIT 10Z i PIT 8 AR występują cztery rodzaje dodatkowych informacji IFT, a mianowicie:

▪ składane w ciągu roku podatkowego (fakultatywne tylko na żądanie nierezydenta):

- podatnikom będącym osobami fizycznymi informacja IFT-1,

- pozostałym podatnikom informacje IFT-2,

▪ sporządzane po zakończeniu roku (obowiązkowe składane niezależnie od żądania nierezydenta):

- podatnikom będącym osobami fizycznymi informacje IFT-1R,

- sporządzane po zakończeniu roku pozostałym podatnikom informacje IFT-2R.

Obowiązki dokumentacyjne płatnika

DO KOGO I JAK SKŁADAĆ:

Informacje IFT-1/IFT-1R oraz IFT-2/IFT-2R przesyłane są nierezydentom oraz urzędom skarbowym, którym kierują naczelnicy urzędów skarbowych właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

Informacje IFT-1 i IFT-1R oraz informacje IFT-2 i IFT-2R powinny być aktualnie, co do zasady, przesyłane do urzędów skarbowych w formie elektronicznej.

Na wezwanie wysyłane także dodatkowo i niezależnie od wysyłania do US nierezydentom.

Obowiązki dokumentacyjne płatnika

•DO KIEDY WYSYŁAĆ :

-termin przesłania rocznych informacji IFT-1R upływa z końcem lutego (w przypadku informacji IFT-1R składanych w formie elektronicznej) lub z końcem stycznia (w przypadku informacji IFT-1R składanych w formie papierowej) roku następującego po roku, w którym pobrany został podatek „u źródła”,

-termin na złożenie IFT-2R upływa z końcem marca roku następującego po roku, w którym pobrany został podatek „u źródła”.

-termin przesłania sporządzanych w trakcie roku informacji IFT-1 oraz IFT-2 upływa 14 dnia od dnia złożenia wniosku przez nierezydenta.

!!Dla każdego zagranicznego odbiorcy należności wypłaconych przez polskiego przedsiębiorcę należy sporządzić odrębną informację IFT-2R.!!Oznacza to, że liczba składanych przez danego płatnika informacji będzie zależeć od liczby nierezydentów, na rzecz których ten podmiot dokonywał płatności objętych obowiązującymi w tym zakresie przepisami.

Pobór i wpłata podatku przez płatnika

- **DO KIEDY WPŁACIĆ:**

Termin wpłaty podatku „u źródła” do urzędu skarbowego upływa

- 7-go dnia (w przypadku pobierania podatku „u źródła” będącego podatkiem dochodowym od osób prawnych) albo

- 20-go dnia (w przypadku pobierania podatku „u źródła” będącego podatkiem dochodowym od osób fizycznych)

miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek ten został pobrany.

Pobór i wpłata podatku przez płatnika

- Podatek „u źródła” winien być, co do zasady, potrącany z należności wypłacanej nierezydentowi.
- Jeżeli jednak podmiot wypłacający należność chce lub nie ma wyjścia i jest zmuszony ponieść ciężar podatku „u źródła” należy pamiętać, że dominuje stanowisko, iż kwoty podatku płacone przez podmioty dokonujące wypłat stanowią dodatkowy przychód nierezydentów, który również powinien zostać opodatkowany podatkiem „u źródła” – obowiązkowe jest zatem w ubruttowienie wypłacanej nierezydentowi należności (najlepiej, aby ubruttowiona należność określona została już w umowie zawartej z nierezydentem).
- Kiedy można zaliczyć w KUP ? Zgoda na ubruttowienie, net of tax ?

Obowiązki dokumentacyjne płatnika-sankcje

Podstawą odpowiedzialności karnej skarbowej płatnika za nieodprowadzanie podatków jest art. 77 K.k.s. Wynika z niego, że **płatnik, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu podatkowego, podlega karze.**

Czyn ten może być zakwalifikowany jako przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe. Kwalifikacja zależy od kwoty nieodprowadzonego podatku. Jeżeli w czasie popełniania czynu zabronionego nie przekracza ona pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, to sprawca popełnia wykroczenie skarbowe.

Art.77. [Niewpłacenie pobranego podatku]

§1. Płatnik lub inkasent, który pobranego podatku nie wpłaca w terminie na rzecz właściwego organu, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie.

§2. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku jest małej wartości, sprawca czynu zabronionego określonego w §1 podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§3. Jeżeli kwota niewpłaconego podatku nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w §1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe

Dziękuję za uwagę

Radosław Rosa
Pocztowa 16a

58-200 Dzierżonów

Radek @ ksiegowi.com.pl

Tel. 74 831 06 76

74 832 57 18