

# Międzynarodowe prawo podatkowe

dr Paweł Selera, LL.M.  
doradca podatkowy

# Pierwszeństwo stosowania prawa unijnego

**Prawo Unii Europejskiej**



**Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania**



**Polskie ustawy podatkowe**

# **Zakres podmiotowy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 3 u.p.d.o.p.**

**Ustęp 1.** Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy).

**Ustęp 2.** Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 3 ust. 3 u.p.d.o.p. (od 1.1.2017 r.)**

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

- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny **zakład**;
- 2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 3 ust. 3 u.p.d.o.p. (od 1.1.2017 r.)**

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

4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym albo instytucji wspólnego inwestowania, w których co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;

5) 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 Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

*Art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., wprowadzając instytucję ograniczonego obowiązku podatkowego, posługuje się **pojęciem miejsca osiągnięcia dochodu, a nie miejscem wykonania usługi**. Podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia ma interpretacja pojęcia "dochody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej". Pod tym pojęciem należy rozumieć zarówno dochody osiągane z działań podejmowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej **jak również dochody z działań podejmowanych poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej na rzecz polskiego rezydenta**.*

*Strona nie miała racji twierdząc, że w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym Spółka nie jest zobowiązana do sporządzania i przekazywania urzędom skarbowym oraz kontrahentom będącym osobami prawnymi informacji o osiągniętych w Polsce dochodach (przychodach), bowiem podmiotów zagranicznych (nierezydentów) świadczących na jej rzecz usługi niematerialne poza granicami Polski, którzy nie posiadają w Polsce siedziby lub zakładu (oddziału), nie obciąża ograniczony obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.*

**Wyrok NSA z 15.5.2017 r. II FSK 3587/14**

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

*W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego dodanie ust. 3 w art. 3 u.p.d.o.p. miało na celu wskazanie przykładowego katalogu rodzaju dochodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.*

*Brak normatywnej definicji tego pojęcia (lub choćby przykładowego katalogu rodzaju dochodów) mogło prowadzić do niewykazywania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochodów przez nierezydentów.*

*Jedynie na marginesie należy zauważyć, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych **stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**, których stroną jest Polska. Wskazanie katalogu dochodów (przychodów), mających źródło na terytorium Polski, nie ma wpływu na stosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska i tym samym zakres przedmiotowy opodatkowania nierezydentów, ustalony w art. 3 ust. 3 u.p.d.o.p., może ulegać modyfikacji.*

**Wyrok NSA z 15.5.2017 r. II FSK 3587/14**



# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 3 u.p.d.o.f.**

**Ustęp 1.** Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (*nieograniczony obowiązek podatkowy*).

**Ustęp 1a.** Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

**2a.** Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (*ograniczony obowiązek podatkowy*).

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f.**

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

- 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 2) działalności wykonywanej osobiście na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- 3) działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
- 4) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f.**

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

5) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;

6) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym albo instytucji wspólnego inwestowania, w których co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;

7) 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 Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

# Nieograniczony i ograniczony obowiązek podatkowy

## **Art. 4a u.p.d.o.f.**

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

# Zakres podmiotowy - UPO

## Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania:

### **Art. 4 ust. 1:**

W rozumieniu niniejszej Konwencji, określenie "osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie" oznacza każdą osobę, która, **zgodnie z prawem tego Państwa**, podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również to Państwo, wszystkie jego jednostki terytorialne lub organy lokalne. Jednakże określenie to nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym Państwie w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł położonych tylko w tym Państwie lub z tytułu majątku położonego w tym Państwie.

# Zakres podmiotowy - UPO

Stosownie do art. 4 ust. 2 umowy PL-DE, jeżeli osoba fizyczna **ma miejsce zamieszkania w obu Umawiających się Państwach**, to jej status określa się według następujących zasad:

a. osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym Państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu Umawiających się Państwach, to uważa się, że ma ona miejsce zamieszkania w tym Państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (**ośrodek interesów życiowych**);

b. jeżeli nie można ustalić, w którym Państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeżeli nie posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z Państw, to uważa się że ma ona miejsce zamieszkania w tym Umawiającym się Państwie, w którym zwykle przebywa;

c. jeżeli osoba przebywa zazwyczaj w obu Państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to uważa się, że ma ona miejsce zamieszkania w tym Państwie, którego jest obywatelem;

d. jeżeli osoba jest obywatelem obydwu Państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy Umawiających się Państw rozstrzygną sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

# Zakres podmiotowy - UPO

*Uznanie osoby fizycznej za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy, nie przesądza o uznaniu tej osoby, za osobę podlegającą w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a, 2b ustawy stosuje się bowiem z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.*

*Dla potrzeb dokonania interpretacji ww. przepisu, należy sięgnąć do Komentarza do Modelowej Konwencji OECD. Przedtem, jednak wyjaśnienia wymaga, że głównym celem Modelowej Konwencji OECD jest umożliwienie rozwiązywania w sposób jednolity najczęściej występujących problemów w zakresie międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania.*

*Postanowienia Konwencji zyskały powszechne (światowe) uznanie wyrażające się włączaniem ich do większości dwustronnych umów. Wiele umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, które zawarła Polska z innymi krajami została sporządzona w zgodzie z postanowieniami Modelowej Konwencji OECD, w tym umowa zawarta między Polską i Niemcami.*

**Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji z 23.2.2017 r. 1462-  
IPPB4.4511.1399.2016.1JK3**



# Zakres podmiotowy - UPO

*Analizując zatem stopień powiązań osobistych i gospodarczych Wnioskodawcy w roku 2015 w świetle ww. przepisów uznać należy, że do dnia 1 sierpnia 2015 r., tj. do momentu przeniesienia ośrodka interesów życiowych do Niemiec, tzn. do dnia przyjazdu do Niemiec Jego najbliższej rodziny (żony i dzieci), Wnioskodawca podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, tj. od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów z uwzględnieniem zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.*

*Sam fakt przebywania Wnioskodawcy w Niemczech od 1 maja 2015 r., wykonywania tam pracy, nie przesądza od tym, że od tego dnia posiadał w Polsce ograniczony obowiązek podatkowy.*

*Dopiero od 1 sierpnia 2015 r., tj. od dnia przyjazdu do Niemiec **rodziny (żony i dzieci)** i **przeniesienia ośrodka interesów życiowych do Niemiec**, Wnioskodawca spełnia przesłanki pozwalające uznać go za osobę posiadającą miejsce zamieszkania dla celów podatkowych na terenie Niemiec.*

**Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji z 23.2.2017 r. 1462-IPPB4.4511.1399.2016.1JK3**



# **Zyski przedsiębiorstw oraz Zakład**

# Zyski przedsiębiorstw – art. 7 UPO

- (1) Zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi.
- (2) Jeżeli przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa wykonuje działalność w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład, to, z zastrzeżeniem postanowień ustępu 3 niniejszego artykułu, w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać temu zakładowi takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem.

# Zagraniczny zakład

## **Art. 4a pkt 11 ustawy o u.p.d.o.p. (analogicznie art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f.)**

Ilekcroć w ustawie jest mowa o: zagranicznym zakładzie - oznacza to:

- a)** stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,
- b)** plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,
- c)** osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje

- chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej;

# Zagraniczny zakład

## Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

### **Art. 5**

**Ustęp 1 :** W rozumieniu niniejszej Konwencji określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa.

**Ustęp 2.** Określenie "zakład" obejmuje w szczególności:

- a) siedzibę zarządu;
- b) filię;
- c) biuro;
- d) fabrykę;
- e) warsztat;
- f) kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych.

**Ustęp 3** Plac budowy lub prace montażowe stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają dłużej niż dwanaście miesięcy.

# Zagraniczny zakład

*Ponieważ placówka musi być stała, zakład może istnieć tylko wówczas, gdy placówka ma określony stopień trwałości, tzn. nie ma charakteru tymczasowego. Placówka może stanowić zakład nawet wówczas, gdy w rzeczywistości istnieje przez krótki okres, jeśli ze względu na szczególny rodzaj działalności jest prowadzona tylko przez bardzo krótki okres. Nawet jeżeli praktyka państw członkowskich nie jest jednolita, jeżeli chodzi o kryterium czasu, to jednak doświadczenie wskazuje, że zwykle nie uważa się, że zakład istnieje, jeżeli działalność była wykonywana w państwie za pośrednictwem stałej placówki utrzymywanej krócej niż sześć miesięcy.*

*Jednym z wyjątków od tej reguły jest sytuacja, gdy działalność ma charakter powtarzalny, w takim przypadku każdy okres, w którym placówka była użytkowana, powinien być brany pod uwagę w połączeniu z ilością wszystkich okresów, w których była użytkowana (okres może się rozciągnąć na wiele lat).*

**Dyrektor KIS w interpretacji z 26.9.2017 r., 0114-KDIP2-1.4010.170.2017.2.JS**

# Zagraniczny zakład

*Zgodnie z Komentarzem do Modelowej Konwencji OECD w przypadku, gdy stała placówka jest wykorzystywana zarówno dla działalności w ramach wyłączeń, jak i dla innej działalności, uznaje się ją za zakład, który podlega opodatkowaniu z tytułu obu rodzajów działalności (np. gdy magazyn jest utrzymywany w celu wydawania towarów oraz zajmuje się sprzedażą).*

*Innymi słowy, zakład powstanie, jeżeli oprócz czynności przygotowawczych lub pomocniczych wykonywana jest działalność zasadnicza, nawet w relatywnie niewielkim zakresie.*

**Dyrektor KIS w interpretacji z 26.9.2017 r., 0114-KDIP2-1.4010.170.2017.2.JS**

# Zagraniczny zakład

## Ustęp 4

Bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu, określenie "zakład" **nie obejmuje:**

- a)** użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa;
- b)** utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub wydawania;
- c)** utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo;
- d)** utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo w celu zbierania informacji dla przedsiębiorstwa;
- e)** utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym;
- f)** utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dowolnego połączenia rodzajów działalności, o których mowa w punktach od a) do e), pod warunkiem jednak, że całkowita działalność tej placówki, wynikająca z takiego połączenia ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy.

# Zagraniczny zakład

**Ustęp 5.** Jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 6, działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to, bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2, posiada w tym Państwie zakład w zakresie prowadzenia każdego rodzaju działalności, który osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności, wymienionych w ustępie 4, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu.

**Ustęp 6.** Nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w Umawiającym się Państwie tylko z tego powodu, że wykonuje ono w tym Państwie czynności przez maklera, generalnego komisanta albo przez jakiegokolwiek innego niezależnego przedstawiciela, pod warunkiem że te osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności.

**Ustęp 7.** Fakt, że spółka mająca siedzibę w Umawiającym się Państwie kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę, która ma siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, albo która prowadzi działalność w tym drugim Państwie (przez posiadany tam zakład albo w inny sposób), nie wystarcza, aby którąkolwiek z tych spółek uważać za zakład drugiej spółki.



# Zakład

- **Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 grudnia 2010 r. I SA/Po 703/10; LEX nr 750081**
- Strata zakładu położonego na terytorium Arabskiej Republiki Egiptu nie może umniejszać dochodu przedsiębiorstwa mającego siedzibę w Polsce i podlegającego opodatkowaniu w Polsce.
- **Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 listopada 2010 r. I SA/GI 639/10; LEX nr 748288**
- 1. Przedsiębiorstwo osoby prawnej, mającej siedzibę w Polsce, posiadające prowadzony na terenie Czech osiągający zyski zakład podlegający opodatkowaniu w Czechach, nie może przy ustaleniu dochodu lub straty uwzględnić przychodów czy kosztów ich uzyskania z tak określonego źródła. Jeżeli więc koszty uzyskania przychodu takiego zakładu przekroczą sumę jego przychodów, w danym okresie rozliczeniowym (roku podatkowego), to tak poniesionej straty, a w zasadzie przychodów zakładu i kosztów ich uzyskania, nie uwzględnia się przy ustaleniu dochodu lub straty, posiadającej ten zakład, przedsiębiorstwa osoby prawnej podlegającej w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.
- 2. Skoro przepisy art. 7 ani żaden inny przepis umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Czeskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzonej w Warszawie dnia 24 czerwca 1993 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 47, poz. 189) nie pozbawia spółki, mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jako przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w Republice Czeskiej przez położony tam zakład, możliwości odliczenia strat powstałych z działalności tego zakładu z zysków (dochodów) przypisanych temu zakładowi, a podlegających opodatkowaniu na terytorium Republiki Czeskiej, przy czym zakaz takiego odliczenia, w kolejnych latach podatkowych, nie wynika z ustaw regulujących opodatkowanie dochodu obowiązujących w Republice Czeskiej, to tym samym nie można zasadnie twierdzić, że brak możliwości uwzględnienia takiej straty w Rzeczypospolitej Polskiej, jako państwie siedziby lub zarządu Spółki, narusza przepis art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.
- **Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2011 r. II FSK 929/11; LEX nr 1095643**
- Okoliczność likwidacji zakładu zagranicznego spółki polskiej, skutkująca niemożnością rozliczenia straty w systemie podatkowym drugiego Państwa Członkowskiego UE, wymaga przyjęcia w oparciu o zasadę swobody przedsiębiorczości i test proporcjonalności, wskazany przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie C-443/06 Marks&Spencer, że na gruncie art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. spółce przysługuje uprawnienie do rozliczenia w polskim systemie podatkowym straty wygenerowanej przez zakład działający w innym Państwie Członkowskim, a niemożliwej do rozliczenia w tymże Państwie.

# Zakład (Betriebsstätte)

## Art. 5 umowy PL-DE

Plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne stanowią zakład tylko wtedy, jeżeli trwają one dłużej niż 12 miesięcy.

### Zakład nie obejmuje:

użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania lub dostarczania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa

utrzymywania zapasów

utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów lub zbierania informacji dla przedsiębiorstwa

# Zakład (Betriebsstätte)

Początek biegu okresu prowadzenia budowy należy wiązać z **faktycznym rozpoczęciem prac** służących prowadzonej budowie. Plac budowy istnieje od dnia w którym przedsiębiorca rozpoczyna działalność, co obejmuje wszelkie prace przygotowawcze np. założenie biura planowania prac budowlanych.

Pracami przygotowawczymi są: wytyczenie geodezyjne obiektów w terenie, wykonanie niwelacji terenu, zagospodarowanie terenu budowy, wykonanie przyłączy.

Nie wlicza się do tych okresów czynności związanych z podpisaniem kontraktu.

# Zakład (Betriebsstätte)

Przerwy w prowadzeniu prac budowlanych/installacyjnych **nie powodują przerwania bądź zawieszenia biegu okresu prowadzenia budowy**, zwłaszcza gdy przyczyna leży w samym przebiegu robót.

Do okresu budowy należy zaliczać przerwy techniczne, sezonowe, spowodowane wadami materiałów lub brakiem pracowników – niezależnie od długości takich przerw

Komentarz OECD do art. 5 Umowy Modelowej

# Zakład (Betriebsstätte)

Zawieszenie biegu okresu prowadzenia prac jest uzasadnione zawsze wtedy, gdy przerwa nie jest krótkotrwała, a osoby wykonujące prac opuściły plac montażu

Wyrok BFH z 21.4.1999 r. I R 99/97

Biegu terminu nie zawiesza przerwa krótsza niż dwa tygodnie

Wyrok BFH z 22.9.1977 r. IV R 51/72

# Zakład (Betriebsstätte)

Do okresu danej budowy nie można wliczać okresów robót budowlanych prowadzonych na oddzielnych budowach, które nie stanowią „całości w sensie ekonomicznym i geograficznym”

Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi niezależne przedsięwzięcia budowlane, to każde z nich należy traktować odrębnie (okres 12 miesięcy odnosi się osobno do każdego z placów budów)

wyrok BFH z 16.5.2001 r. I R 47/00

# Zakład (Betriebsstätte)

Prace wykonywane na placu budowy przez podwykonawców wlicza się do okresu prowadzenia budowy przez generalnego wykonawcę

# Zakład (Betriebsstätte)

Prace montażowe nie rozpoczynają się wraz z dostawą przedmiotu montażu, lecz **dopiero** wraz z przybyciem pierwszej osoby mającej wykonać montaż

**Wyrok BFH z 21.4.1999 r. I R 99/97**



# Zakład (Betriebsstätte)

Przesłanka jedności geograficznej nie jest spełniona w przypadku prac budowlanych prowadzonych na obszarze 2500 km<sup>2</sup>, jeżeli poszczególne prace są wykonywane w stale zmieniającym się miejscu.

Jedność geograficzna zachodzi jednak, jeżeli prace budowlane (montażowe) wykonywane są jednocześnie nawet na dużym obszarze. Zewnętrzna granica takiej jedności nie zostaje przekroczona, jeżeli odległość pomiędzy poszczególnymi miejscami wykonywania prac wynosi więcej niż 50 km w linii powietrznej.

**Wyrok BFH z 19.3.2003 r. I R 3/02**

# **Dochody niesamodzielne – praca**

# Wynagrodzenia za pracę

## Art. 15 ust. 1 UPO

Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 18 i 19 pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie **może być opodatkowane w tym drugim Państwie.**

# Wynagrodzenia za pracę

## Art. 15 ust. 2 UPO

Bez względu na postanowienia ustępu 1 wynagrodzenia, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną wykonywaną w drugim Umawiającym się Państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym pierwszym Państwie, jeżeli:

- a) odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie **dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym** (np. Belgia, Niemcy), i
  - a) *odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub **okresy nie przekraczające łącznie 183 dni podczas danego roku kalendarzowego** (np. Włochy) oraz*
- b) wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i
- c) wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

# Wynagrodzenia za pracę

W celu ustalenia czy pobyt pracownika w drugim państwie łącznie nie przekroczył 183 dni w okresie dwunastu miesięcy rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym należy wziąć pod uwagę okres dwunastu miesięcy liczony „do przodu” od dnia przybycia pracownika do drugiego państwa, ale także okres dwunastu miesięcy liczony „wstecz” od dnia wyjazdu tego pracownika z drugiego państwa (**por.: Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 listopada 2009r. nr IBPBII/1/415-675/09/MCZ**).

**Komentarz do Konwencji Modelowej OECD:** obliczanie długości pobytu w danym państwie jest dokonywane poprzez stosowanie metody opartej na „dniach fizycznej obecności”. W ramach tej metody każda część dnia, nawet bardzo krótka, spędzona przez podatnika w danym państwie, liczy się jako dzień obecności w tym państwie przy obliczaniu okresu 183 dni. Jako dzień obecności liczone są: dzień przybycia i wyjazdu, wszystkie inne dni spędzone w danym państwie, także soboty i niedziele, święta narodowe, urlopy przed, w czasie i po zakończeniu działalności, dni choroby. Nie bierze się pod uwagę dni spędzonych w tym państwie w czasie przejazdu między dwoma miejscami położonymi poza tym państwem.

# Dochody z umowy o pracę

Dni pobytu:

Obliczanie długości pobytu pracownika w danym kraju jest dokonywane poprzez stosowanie metody opartej na dniach „fizycznej obecności”. Uwzględnia się zatem część dnia, dzień przybycia, dzień wyjazdu i wszystkie inne dni spędzone w danym państwie, tj. soboty, niedziele, święta narodowe, urlopy, dni choroby – chyba że UPO stanowi inaczej.

Aby wynagrodzenie było zwolnione z podatku od wynagrodzenia w państwie, w którym wykonywana jest praca konieczne jest spełnienie wszystkich trzech warunków. W takim przypadku, otrzymane wynagrodzenie będzie podlegało opodatkowaniu w państwie, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania.

# Dochody z umowy o pracę

- W ślad za Komentarzem w celu ustalenia, który podmiot powinien zostać uznany za faktycznego pracodawcę Pracowników należy poddać analizie szereg okoliczności takich jak:
- Kto ponosi odpowiedzialność lub ryzyko związane z wynikami pracy wykonywanej przez Pracowników;
- Czy na kontrahentach Spółki spoczywa obowiązek instruowania Pracowników;
- Czy prace są wykonywane w miejscu znajdującym się pod kontrolą i odpowiedzialnością kontrahentów Spółki;
- Czy wynagrodzenie Spółki oblicza się na podstawie czasu wykorzystanego na pracę lub na podstawie jakiegoś związku między tym wynagrodzeniem a płacą uzyskiwaną przez Pracowników;
- Czy materiały i narzędzia są dostarczane Pracownikom przez kontrahentów Spółki;
- Czy liczbę i kwalifikacje Pracowników określa nie tylko Spółka, ale też jej kontrahenci.

# Praca wykonywana w Polsce przez cudzoziemca

- G. Ostańczuk, rezydent Białorusi, jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę w polskiej spółce z o.o., przy czym praca jest świadczona na obszarze województwa podlaskiego.
- Oznacza to, że dochody G. Ostańczuka z umowy o pracę zostaną opodatkowane w Polsce (według skali podatkowej), przy czym na Białorusi zostaną one zwolnione spod opodatkowania (art. 15 w związku z art. 23 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Białorusią, Dz. U. z 1993 r. Nr 120, poz. 534).
- Spółka z o.o. jako pracodawca pobiera zaliczki na podatek dochodowy według ogólnych zasad; bez znaczenia jest okoliczność, że odbiorcą wynagrodzenia jest rezydent Białorusi. Dochody z tytułu umowy o pracę G. Ostańczuk musi wykazać w zeznaniu rocznym.



# Oddelegowanie do Polski z zagranicznej spółki macierzystej

- K. Goldmann - rezydent Izraela zatrudniony przez pracodawcę izraelskiego został wysłany do polskiej spółki z o.o. w celu świadczenia usług w zakresie wprowadzania nowej technologii.
- W 2009 r. łączny pobyt K. Goldmanna w Polsce wynosił 150 dni. Pomędzy obydwoma spółkami istnieje umowa o świadczenie tego rodzaju usług, na podstawie której zleceniobiorca (spółka z Izraela) otrzymuje uzgodnione wynagrodzenie ryczałtowe.
- Mając na uwadze, że wysłany pracownik wykonuje pracę w celu wykonania zobowiązań wynikających ze stosunku zobowiązaniowego łączącego jego zagranicznego pracodawcę z polską spółką, to **nie należy traktować zapłaty polskiej spółki wynikającej z umowy o świadczenie usług jako wypłaty wynagrodzenia na rzecz wysłanego pracownika** w rozumieniu art. 15 ust. 2 lit. b) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Izraelem (Dz. U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124). W konsekwencji K. Goldmann nie podlega opodatkowaniu w Polsce z tytułu dochodów z umowy o pracę świadczonej w Polsce i wypłacanych przez pracodawcę z Izraela.

# Oddelegowanie do Polski z zagranicznej spółki macierzystej

- K. Goldmann - rezydent Izraela zatrudniony przez pracodawcę izraelskiego został wysłany do polskiej spółki z o.o. w celu wykonywania pracy pod kierownictwem podmiotu polskiego w ramach jego struktury organizacyjnej.
- W 2009 r. łączny pobyt K. Goldmanna w Polsce wynosił 150 dni. Pomiedzy obydwiema spółkami istnieje porozumienie o zwrocie przez polską spółkę kosztów wynagrodzenia pracownika wysłanego z Izraela. Mając na uwadze, że wysłany pracownik wykonuje pracę na rzecz polskiej spółki, która ostatecznie ponosi koszt jego wynagrodzenia (tzw. pracodawca w sensie ekonomicznym), to **należy traktować zwrot kosztów dokonywany przez polską spółkę jako wypłatę wynagrodzenia** w rozumieniu art. 15 ust. 2 lit. b) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Izraelem (Dz. U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124).
- W konsekwencji K. Goldmann podlega opodatkowaniu w Polsce z tytułu dochodów z umowy o pracę świadczonej w Polsce i wypłacanych przez pracodawcę z Izraela. Na nierezydencie K. Goldmann spoczywa obowiązek dokonywania wpłat miesięcznych zaliczek za miesiące do listopada w wysokości zasadniczo 18% dochodu (art. 44 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.). Wpłata zaliczki za grudzień następuje w terminie złożenia zeznania podatkowego.

# Stosunek pracy z polską i zagraniczną spółką

- Jeżeli praca nierezydenta jest wykonywana poza Polską, to wynagrodzenie nie podlega opodatkowaniu w Polsce, niezależnie od źródła wypłaty dochodów. W sytuacji gdy nierezydent wykonuje pracę na podstawie umowy o pracę z polską spółką zarówno w Polsce, jak i za granicą, to należy dokonać podziału uzyskanych dochodów w stosunku wynikającego np. z ilości dni pracy osobiście wykonywanej w Polsce do dni pracy ogółem. W przypadku gdy nierezydent wykonuje pracę na podstawie umowy o pracę ze spółką zagraniczną zarówno w Polsce, jak i za granicą, ewentualne opodatkowanie w Polsce dochodów ze spółki zagranicznej za pracę wykonywaną w Polsce zależy od tego, czy nie został spełniony przynajmniej jeden z warunków określonych w art. 15 ust. 2 um. OECD.
- **Przykład**
- R. Sanchez, rezydent Meksyku, jest zatrudniony w polskiej spółce z o.o. (umowa o pracę na 2/3 etatu) oraz w spółce meksykańskiej (umowa o pracę na 1/3 etatu). Wynagrodzenie od spółki polskiej wypłacane jest w całości za pracę wykonywaną na obszarze Polski, natomiast wynagrodzenie od spółki meksykańskiej – dotyczy pracy wykonywanej zarówno w Polsce (60 dni), jak i w Meksyku (20 dni). Oznacza to, że R. Sanchez podlega opodatkowaniu w Polsce od całości dochodów z umowy o pracę z polską spółką z o.o., a także od 75% (=60/80) dochodów z tytułu umowy o pracę ze spółką meksykańską (zob. art. 15 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Meksykiem, Dz. U. z 2003 r. Nr 13, poz. 131), przy czym zakładamy, że pobyt R. Sancheza w Polsce przekracza 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym.

# Polacy pracujący za granicą

- Zgodnie ze zmianami od 1 stycznia 2007 r., zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium RP, pod warunkiem, że dochody te podlegają albo będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium RP. Jednak na wniosek podatnika zakład pracy będzie mógł nadal pobierać zaliczki na podatek dochodowy według zasad ogólnych przy uwzględnieniu metody zaliczenia (art. 32 ust. 6 u.p.d.o.f.).

# Polacy pracujący za granicą

- **Pismo z dnia 17 sierpnia 2009 r. Izba Skarbowa w Warszawie IPPB4/415-403/09-2/SP**
- Obowiązek obliczania, pobierania i odprowadzania do organów podatkowych w Polsce zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom wykonującym pracę w Norwegii.
- W ślad za Komentarzem w celu ustalenia, który podmiot w przedmiotowym stanie faktycznym (tj. Spółka czy jej kontrahenci) powinien zostać uznany za faktycznego pracodawcę Pracowników należy poddać analizie szereg okoliczności takich jak:
  - \* Kto ponosi odpowiedzialność lub ryzyko związane z wynikami pracy wykonywanej przez Pracowników;
  - \* Czy na kontrahentach Spółki spoczywa obowiązek instruowania Pracowników;
  - \* Czy prace są wykonywane w miejsce znajdującym się pod kontrolą i odpowiedzialnością kontrahentów Spółki;
  - \* Czy wynagrodzenie Spółki oblicza się na podstawie czasu wykorzystanego na pracę lub na podstawie jakiegoś związku między tym wynagrodzeniem a płacą uzyskiwaną przez Pracowników;
  - \* Czy materiały i narzędzia są dostarczane Pracownikom przez kontrahentów Spółki;
  - \* Czy liczbę i kwalifikacje Pracowników określa nie tylko Spółka, ale też jej kontrahenci.

# Polacy pracujący za granicą

- \* Kontrahenci Spółki ponoszą odpowiedzialność i ryzyko związane z wynikami pracy wykonywanej przez Pracowników w Norwegii;
- \* Pracownicy wykonują prace zgodnie z instrukcjami kontrahentów Spółki;
- \* Pracownicy wykonują prace w miejscu (plac budowy w Norwegii) znajdującym się pod kontrolą i odpowiedzialnością kontrahentów Spółki;
- \* Kontrahenci Spółki zapewniają Pracownikom materiały oraz narzędzia niezbędne do wykonywania pracy;
- \* Spółka zobowiązana jest w ramach umowy o świadczenie usług do dostarczenia jej kontrahentom Pracowników posiadających odpowiednie kwalifikacje i doświadczenie (kontrahenci Spółki mogą również zrezygnować z korzystania z Pracowników, jeżeli w ich ocenie Pracownicy nie posiadają wymaganych kwalifikacji);
- \* Wynagrodzenie Spółki w ramach umów o świadczenie usług zawieranych pomiędzy Spółką jej kontrahentami kalkulowane jest w nawiązaniu do ilości godzin przepracowanych przez Pracowników na rzecz kontrahentów Spółki za faktycznego pracodawcę Pracowników należy uznać - w opinii Spółki - kontrahentów Spółki, a nie Spółkę.
- Spółka stoi na stanowisku, że **nie ma ona obowiązku obliczania, pobierania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych** od wynagrodzeń wypłacanych Pracownikom z tytułu umowy o pracę, niezależnie od tego, czy ich pobyt w Norwegii w danym roku finansowym przekroczy 183 dni, czy też nie, gdyż za faktycznego pracodawcę Pracowników należy uznać kontrahentów Spółki. Dodatkowo, zdaniem Spółki fakt, że wynagrodzenia Pracowników za pracę wykonywaną w Norwegii podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Norwegii od pierwszego dnia ich pracy w Norwegii, a Spółka przekazuje zaliczki na podatek dochodowy z tytułu wypłacanych im wynagrodzeń do norweskich organów podatkowych wskazuje na to, że nie zostały spełnione warunki wymagane dla opodatkowania wynagrodzenia Pracowników w Polsce określone w art. 15 ust. 2 Polsko-Norweskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

# **Unikanie podwójnego opodatkowania**

# Unikanie podwójnego opodatkowania

- Metoda wyłączenia z progresją ma zastosowanie w sytuacji gdy podatnik będący polskim rezydentem uzyskał dochody zarówno w Polsce, jak i za granicą, a umowa o unikaniu zawarta z państwem, w którym uzyskiwał dochody przewiduje zwolnienie tych dochodów w Polsce.



# Unikanie podwójnego opodatkowania

- Do dochodów podlegających opodatkowaniu przez podatnika w Polsce (DK) dodaje się dochody uzyskane przez niego za granicą (DZ).
- Od sumy dochodu (DC) oblicza się podatek według aktualnej skali określonej w art. 27 ust. 1 ustawy o PDOF
- Oblicza się stopę procentową wg wzoru:  
 **$S\% = P/DC \times 100\%$**   
S – stopa procentowa;  
P- kwota podatku obliczonego od sumy dochodu;  
DC – dochód całkowity (polski i zagraniczny);
- Dochód uzyskany ze źródeł położonych w Polsce przemnaża się przez stopę procentową obliczoną w powyższy sposób

# Unikanie podwójnego opodatkowania

- Podatnik osiągnął w 2009 r. w Polsce dochód 40.000 zł, a we Niemczech 300.000 zł (przychód po przeliczeniu na złote według kursów ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. Razem daje to 340.000 zł. W omawianym przypadku zastosowanie znajdzie zasada wyrażona w art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f., gdyż na mocy umowy międzynarodowej dochody uzyskane przez Polaka w Niemczech są w Polsce zwolnione od opodatkowania.
- Gdyby dochody te, uzyskane były w całości w Polsce byłyby opodatkowane według skali podatkowej z art. 27 u.p.d.o.f., a więc podatek wyniósłby 96.270,00 zł (po zaokrągleniu do pełnego złotego), co wynika z następującego wzoru
$$(340.000 \text{ zł} - 85.528 \text{ zł}) * 32\% + 14.839,02 \text{ zł} = 96.270,00 \text{ zł}$$
- Podatek ten stanowi
$$96.270,00 \text{ zł} / 340.000 \text{ zł} * 100 = 28\%$$
- Stosując tę stawkę do dochodu uzyskanego w Polsce uzyskamy kwotę podatku do zapłaty
$$40.000 * 28\% = 11.200 \text{ zł}.$$
 Gdyby podatnik nie uzyskał dochodów w Niemczech – podatek płacony w Polsce od uzyskanego tu dochodu wyniósłby 6644 zł.

# Unikanie podwójnego opodatkowania

- Metoda zaliczenia (proporcjonalnego odliczenia) polega na tym, iż podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osiąga również dochody poza terytorium Polski lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski. Wówczas dochody te łączy się z dochodami ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według obowiązującej w danym roku skali podatkowej.
- Następnie od tak obliczonego podatku odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w innym państwie.
- Odliczenie nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.
- Metoda zaliczenia ma zastosowanie również gdy podatnik nie uzyskał żadnych dochodów na terytorium Polski.

# Unikanie podwójnego opodatkowania

- W myśl art. 20 ust. 1 umowy podpisanej w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178) zgodnie z postanowieniami prawa polskiego i z zachowaniem przewidzianych w nim ograniczeń (z uwzględnieniem dokonywanych zmian bez naruszenia podstawowych zasad) Polska zezwoli osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce na zaliczenie na poczet należnych w Polsce podatków odpowiednich kwot podatków, zapłaconych w Stanach Zjednoczonych\*.
- \* nowa konwencja PL – USA z 13.2.2013 r. jest podpisana ale nie weszła jeszcze w życie

# Unikanie podwójnego opodatkowania

- Jeżeli zatem podatnik osiągnął w 2009 r. w Polsce dochód 40.000 zł, a w USA 300.000 zł (przychód po przeliczeniu na złote według kursów ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu). Razem daje to 340.000 zł.
- Gdyby dochody te, uzyskane były w całości w Polsce byłyby opodatkowane według skali podatkowej z art. 27 u.p.d.o.f., a więc podatek wyniósłby 96.270,00 zł (po zaokrągleniu do pełnego złotego), co wynika z następującego wzoru
- $(340.000 \text{ zł} - 85.528 \text{ zł}) * 32\% + 14.839,02 \text{ zł} = 96.270,00 \text{ zł}$
- Podatek w proporcji do dochodu uzyskanego w USA wynosi
- $96.270,00 \text{ zł} / 340.000 \text{ zł} * 300.000 \text{ zł} = 84.944,00 \text{ zł}$  co stanowi w przybliżeniu 28% dochodu uzyskanego w USA. Powoduje to, że w przypadku, gdy podatek amerykański będzie niższy, będzie można odliczyć od podatku polskiego całą jego kwotę, a jeżeli wyższy, tylko jego część do wysokości proporcjonalnego podatku polskiego przypadającego na te dochody.

# **Podatek u źródła (WHT)**

**dywidendy, odsetki, należności  
licencyjne**

# Podatek u źródła (WHT)

## Dywidendy

### **Art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p.**

Podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu

# Podatek u źródła (WHT)

## Art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p.

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)***

- ustala się w wysokości 20% przychodów.



# Podatek u źródła (WHT)

- 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% tych przychodów,

# Podatek u źródła (WHT)

- 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.

# Podatek u źródła (WHT)

## Art. 21 ust. 2 u.p.d.o.p.

Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 22a u.p.d.o.p.

Przepisy art. 20-22 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

# Podatek u źródła (WHT)

**Art. 29 ust 1 u.p.d.o.f.** podatek dochodowy od uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2a, przychodów:

1) z działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 6-9 oraz z odsetek innych niż wymienione w art. 30a ust. 1, z praw autorskich lub z 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, handlowego lub naukowego, w tym także środka transportu, oraz za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how)

- pobiera się w formie ryczału w wysokości 20 % przychodu;

# Podatek u źródła (WHT)

## **Art. 10 ust. 2 umowy polsko-hiszpańskiej (1979r.):**

2. Dywidendy te mogą być jednak również opodatkowane w tym Umawiającym się Państwie i według prawa tego Państwa, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę; podatek ten nie może jednak przekraczać:

- a) 5% kwoty dywidendy brutto, jeżeli odbiorca jest spółką (inną niż współudział) rozporządzającą bezpośrednio co najmniej 25% kapitału spółki wypłacającej dywidendy;
- b) 15% kwoty dywidendy brutto we wszystkich innych wypadkach.

Właściwe władze Umawiających się Państw uzgodnią sposób stosowania niniejszego ustępu. Postanowienia niniejszego ustępu nie naruszają opodatkowania spółki mającego związek z zyskami, z których dywidendy są wypłacane.

# **Dywidendy – prawo unijne**

**DYREKTYWA RADY 2011/96/UE**

z dnia 30 listopada 2011 r.

**w sprawie wspólnego systemu  
opodatkowania mającego zastosowanie w  
przypadku spółek dominujących i spółek  
zależnych różnych państw członkowskich  
(wersja przekształcona)**

# Dywidendy – prawo unijne

Art. 5 Dyrektywy 2011/96/UE

Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu.

# Dywidendy – implementacja dyrektywy

## **Art. 22 ust. 4 ustawy o PDOP – zwolnienie**

Zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału, w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki

1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,



# Dywidendy – implementacja dyrektywy

3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio **nie mniej niż 10% udziałów (akcji)** w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,

4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

# Dywidendy – implementacja dyrektywy

Art. 22 ust. 4a. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, **nieprzerwanie przez okres dwóch lat.**

4b. Zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu udziału w zysku osoby prawnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat spółka, o której mowa w ust. 4 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) określonych w ust. 1 w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia.

# Dywidendy – implementacja dyrektywy

## **Art. 26 ust. 1c u.p.d.o.p.**

Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz **art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4**, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:

- 1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej **certyfikatem rezydencji**, lub
- 2) istnienia zagranicznego zakładu - zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

# Dywidendy – implementacja dyrektywy

Zwolnienie z podatku dochodowego także dla dywidend wypłacanych pomiędzy spółkami mającymi siedzibę w Polsce, pod warunkiem spełnienia kryterium wysokości udziałów i wielkości ich posiadania

# Dywidendy – implementacja dyrektywy

**Wymóg posiadania udziałów przez okres 2 lat**

**Orzeczenie ETS/TSUE - Denkavit International C-283/96**

W przypadku, gdy w dniu wypłaty należności, spółka-matka będzie w posiadaniu 20% udziałów w kapitale spółki-córki przez okres krótszy niż 2 lata, nadal będzie możliwe zwolnienie z podatku dochodowego należności wypłacanych przez spółkę-córkę na rzecz spółki-matki, przy założeniu, że spółka-matka zobowiąże się do przetrzymywania tych udziałów nieprzerwanie przez okres 2 lat. **Wyrok ETS z 17 października 1996 r. w sprawie Denkavit (połączone sprawy C-283/94, C-291/94, C-292).**

# Dywidendy otrzymane

Jeżeli podatnicy osiągają również dochody (przychody) poza terytorium RP i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu to w rozliczeniu za rok podatkowy dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium RP

Od PDOP obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie

Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części PDOP obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie

# Dywidendy otrzymane

## W przypadku gdy (art. 20 ust. 2 u.p.d.o.p.):

polska spółka kapitałowa [**Spółka1**] uzyskuje dywidendy oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, oraz

dochody te uzyskiwane są z tytułu udziału w zyskach spółki [**Spółka2**] podlegającej PDOP od całości swoich dochodów na terytorium państwa, z którym Polska zawarła UPO, niebędącego członkiem UE lub EOG albo Konfederacją Szwajcarską, oraz

Spółka1 posiada w kapitale Spółki2 bezpośrednio **nie mniej niż 75 % udziałów** (akcji)

odliczeniu podlega również kwota PDOP od dochodów, z których zysk został wypłacony, zapłaconego przez Spółkę2, w państwie jej siedziby, w części odpowiadającej udziałowi Spółki1, w wypłaconym zysku Spółki2

# Dywidendy - Przykłady

- 1. Wypłata dywidendy na rzecz spółki zagranicznej
- Polska spółka wypłacająca dywidendę podmiotowi zagranicznemu jest zobowiązana do potrącenia 19% podatku i wpłacenia tego podatku na rachunek właściwego organu podatkowego. Należy pamiętać, że podatek do zapłacenia należy potrącić z dokonanej płatności (tj. podmiotowi zagranicznemu należy wypłacić jedynie kwotę netto - po potrąceniu podatku). Te same zasady dotyczą opodatkowania zaliczek na dywidendy.
- **Przykład:**
- *Spółka uchwaliła dywidendę w wysokości 100 000 zł. Jedynym udziałowcem polskiej spółki jest spółka mająca siedzibę w Brazylii. Między Polską a Brazylią nie ma umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.*
- *Kwota brutto dywidendy: 100 000 zł.*
- *Kwota należnego podatku (19%): 19 000 zł.*
- *Kwota podlegająca wypłacie na rzecz udziałowca: 81 000 zł.*
- Jeżeli dywidenda jest wypłacana na rzecz podmiotu mającego siedzibę w państwie, z którym Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, możliwe jest obniżenie stawki podatku u źródła (zwykle do 15%, 10% lub 5%). Niektóre umowy przewidują zwolnienie z podatku u źródła.



# Dywidendy - Przykłady

## Przykład:

•Spółka z siedzibą w Polsce uchwaliła dywidendę wynoszącą 100 000 zł. Spółka ta posiada trzech udziałowców w kraju, z którym obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodna z powyższym brzmieniem. Udział poszczególnych udziałowców wygląda następująco:

• udziałowiec A (osoba fizyczna) posiada 50% udziałów, udziałowiec B (osoba prawna) posiada 10% udziałów, udziałowiec C (osoba prawna) posiada 40% udziałów.

### •Rozliczenie z udziałowcem A:

•Kwota dywidendy brutto: 50 000 zł, Stawka podatku u źródła: 15%, Kwota podatku: 7500 zł, Kwota dywidendy netto: 42 500 zł

### •Rozliczenie z udziałowcem B:

•Kwota dywidendy brutto: 10 000 zł, Stawka podatku u źródła: 15%, Kwota podatku: 1500 zł, Kwota dywidendy netto: 8500 zł

### •Rozliczenie z udziałowcem C:

•Kwota dywidendy brutto: 40 000 zł, Stawka podatku u źródła: 5%, Kwota podatku: 2000 zł, Kwota dywidendy netto: 38 000 zł

## Przykład:

•Spółka polska posiada 100% udziałów w spółce czeskiej. Spółka polska nabyła te udziały ponad 2 lata temu. Spółka czeska uchwaliła dywidendę. W takim przypadku wypłata dywidendy będzie całkowicie neutralna podatkowo. Oznacza to, że polska spółka nie rozpoznaje przychodu podatkowego z tytułu dywidendy. Spółka czeska nie jest także zobowiązana do pobrania jakiegokolwiek podatku u źródła.

# Dywidendy z zagranicy

- Inaczej wyglądają zasady opodatkowania przez spółkę polską dywidend z zagranicy, gdy nie znajdzie zastosowania zwolnienie zawarte w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.. Zgodnie z art. 20 ust. 1 przychody ze źródeł położonych za granicą łączy się z przychodami uzyskanymi w Polsce.
- Oznacza to, że jeśli polska spółka otrzymuje dywidendy, które nie korzystają z tego zwolnienia, to zobowiązana jest je uwzględnić w zaliczkach na podatek dochodowy płaconych w ciągu roku. Jeżeli od dywidendy został pobrany podatek za granicą, to można go odliczyć od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów.
- Należy jednak pamiętać, że kwota takiego odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed odliczeniem, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w tym państwie i z tego źródła dochodu.
- Dodatkowo, przy spełnieniu dodatkowych warunków (m.in. 75 proc. udziału polskiej spółki w kapitale spółki zagranicznej), odliczeniu podlega również kwota podatku od dochodów zapłacona przez spółkę wypłacającą dywidendę w części odpowiadającej udziałowi polskiej spółki.

# Dywidendy z zagranicy - UE

- Załóżmy, że A spółka z o.o. osiągnie dochód brutto za 2011 r. w wysokości 900 000 zł. W maju 2011 otrzyma dywidendę od spółki kapitałowej w Niemczech (GmbH), w której posiada 9 proc. udziałów. Na podstawie art. 10 ust. 2 lit. b) umowy między Polską a RFN o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (DzU z 2005 r. nr 12, poz. 90) podatek pobierany w Niemczech od tej dywidendy wynosi 15 proc.
- Określając wielkość odliczenia, kwotę podatku zapłaconego w obcym państwie oraz osiągniętego dochodu (przychodu) przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień zapłaty tego podatku lub dzień osiągnięcia dochodu (przychodu), czyli otrzymania dywidend - art. 20 ust. 8 ustawy o CIT.
- Po przeliczeniu na walutę polską przychód z tytułu dywidendy brutto wyniesie równowartość 100 000 zł, **a zapłacony w Niemczech podatek 15 000 zł.** Dochód spółki z o.o. wyniesie zatem 900 000 zł + 100 000 zł = 1 000 000 zł, CIT według stawki 19 proc. to 190 000 zł. Po odliczeniu podatku pobranego od dywidendy w Niemczech (190 000 zł – 15 000 zł) CIT wyniesie 175 000 zł.
- Spółka A **może odliczyć całość podatku pobranego w Niemczech**, bowiem CIT przypadający na dochód uzyskany w Niemczech w postaci tej dywidendy wynosił 100 000 zł x 19 proc. = 19 000 zł, a zatem był wyższy od podatku zapłaconego od dywidendy w Niemczech o 4000 zł (19 000 zł – 15 000 zł). Rozliczenie nastąpi w zeznaniu rocznym za 2011 r., a nie w momencie otrzymania dywidendy.

# Dywidendy z zagranicy spoza UE

- Spółka z o.o. osiągnęła w Polsce dochód brutto za cały rok podatkowy w wysokości 1 000 000 zł. W roku tym otrzymała też dywidendę od spółki z Rosji, w której posiada **80 proc. udziałów**.
- Po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień otrzymania dywidendy przychód brutto z niej wynosił równowartość 100 000 zł.
- W Rosji zapłacono podatek od tej dywidendy według stawki 10 proc. Po przeliczeniu na złote (według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień zapłaty tego podatku w Rosji) wynosił on równowartość 10 000 zł.
- Dochód spółki z o.o. wyniósł zatem 1 000 000 zł + 100 000 zł = 1 100 000 zł, a CIT według stawki 19 proc. to 209 000 zł. Po odliczeniu podatku zapłaconego od dywidendy w Rosji (209 000 zł – 10 000 zł) CIT wyniesie 199 000 zł. **Rosyjski podatek od dywidendy mógł być odliczony w pełnej wysokości**, gdyż CIT przypadający na dochód uzyskany w Rosji w postaci dywidendy wynosił 100 000 zł x 19 proc. = 19 000 zł, a zatem był wyższy od podatku zapłaconego w Rosji o 9000 zł (19 000 zł – 10 000 zł).
- Spółka z Rosji zapłaciła tam podatek od dochodu, z którego została wypłacona dywidenda w wysokości równowartości 50 000 zł. Ponieważ udział spółki polskiej wynosi 80 proc., przypada na nią rosyjski podatek w wysokości 50 000 zł x 80 proc. = 40 000 zł.
- Polska spółka będzie jednak mogła odliczyć jedynie 9000 zł, ponieważ podatek przypadający na dochód uzyskany z Rosji wynosił 19 000 zł, a kwotę 10 000 zł odliczono już z tytułu zapłaconego w Rosji podatku od dywidendy.
- Razem odliczenie podatku zapłaconego w Rosji wyniesie więc 19 000 zł. Pozostała kwota podatku od dochodu, z którego była wypłacana dywidenda (40 000 zł – 19 000 zł = 21 000 zł), nie może być odliczona.

# Dywidendy otrzymane z UE

- **Dywidendy otrzymane z zagranicy stanowią dla polskiej spółki zwykły przychód podatkowy opodatkowany na zasadach ogólnych.** Wynika to art. 20 ust. 1 updop. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli podatnicy osiągają również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozliczeniu za rok podatkowy, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
- Może się zdarzyć, że zagraniczna spółka wypłacająca dywidendę była zobowiązana do potrącenia podatku u źródła. W takim przypadku polska spółka ma prawo do potrącenia takiego podatku od polskiego podatku dochodowego. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.
- Przykład
- *Polska spółka kupiła na giełdzie we Frankfurcie akcje spółki z siedzibą w Niemczech. Niemiecka spółka uchwaliła dywidendę. Dywidenda przypadająca na polską spółkę wyniosła 1000 euro.*
- *Kwota dywidendy brutto: 1000 euro.*
- *Stawka podatku u źródła w Niemczech: 15% (zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania).*
- *Kwota potrąconego podatku w Niemczech: 150 euro.*
- *Kwota przychodu w Polsce: 1000 euro (jako przychód należy rozpoznać kwotę brutto dywidendy).*
- *Podatek dochodowy w Polsce: 190 euro (przed odliczeniem).*
- *Podatek dochodowy do zapłaty w Polsce: 40 euro (po odliczeniu od 190 kwoty 150 euro zapłaconej w Niemczech).*
- *Pod pewnymi warunkami otrzymane dywidendy mogą być zwolnione z opodatkowania, jeżeli są otrzymane od spółki mającej siedzibę w Unii Europejskiej, w EOG lub w Szwajcarii.*

# Odsetki

## Odsetki

### **Art. 11 UPO Polska – Niemcy**

1. Odsetki, które powstają w Umawiającym się Państwie i są wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

2. Jednakże takie odsetki mogą być także opodatkowane w Umawiającym się Państwie, w którym powstają, i zgodnie z ustawodawstwem tego Państwa, ale jeżeli osoba uprawniona do odsetek ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 5 procent kwoty brutto tych odsetek.

# Odsetki

Użyte w niniejszym artykule określenie "odsetki" oznacza dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności, zarówno zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką lub prawem do uczestniczenia w zyskach dłużnika, a w szczególności dochody z pożyczek rządowych oraz dochody z obligacji lub skryptów dłużnych, włącznie z premiami i nagrodami związanymi z takimi pożyczkami, obligacjami lub skryptami dłużnymi. **Opłat karnych z tytułu opóźnionej zapłaty nie uważa się za odsetki w rozumieniu niniejszego artykułu.**  
(art. 11 ust. 4 UPO Polska – Niemcy )

# **Odsetki/należności licencyjne – prawo UE**

**DYREKTYWA RADY 2003/49/WE**

z dnia 3 czerwca 2003 r.

**w sprawie wspólnego systemu opodatkowania  
stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych  
między powiązаныmi spółkami różnych Państw  
Członkowskich**

(Dz.U.UE L z dnia 26 czerwca 2003 r.)



# Odsetki/należności licencyjne – prawo UE

## Art. 1 Dyrektywy Rady 2003/49/WE

Odsetki lub należności licencyjne powstające w Państwie Członkowskim są **zwolnione z wszelkich podatków nałożonych na te płatności** w tym Państwie przez potrącenie u źródła lub przez naliczenie, pod warunkiem że właściciel odsetek lub należności licencyjnych jest spółką innego Państwa Członkowskiego lub stałym zakładem spółki Państwa Członkowskiego znajdującym się w innym Państwie Członkowskim

# Odsetki

## Art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p.

Zwalnia się od podatku dochodowego przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 tej ustawy (a więc m.in. przychody z tytułu odsetek i należności licencyjnych), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym te należności jest
  - a) spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
  - b) położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład spółki podlegający w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, jeżeli wypłacane przez ten zagraniczny zakład należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej;

# Odsetki

## **Art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p.**

Zwalnia się od podatku dochodowego przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 tej ustawy (a więc m.in. przychody z tytułu odsetek i należności licencyjnych), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 2) uzyskującym przychody, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;

# Odsetki

3) spółka:

- a) o której mowa w pkt 1, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 % udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, lub
- b) o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25 % udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,

4) **rzeczywistym właścicielem należności**, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest:

- a) spółka, o której mowa w pkt 2, albo
- b) zagraniczny zakład spółki, o której mowa w pkt 2, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania tych należności podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

# Odsetki

## **ust. 3b.**

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się, jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 3 pkt 3 oraz ust. 3a, wynika z tytułu własności.

## **Ust. 4**

Przepis ust. 3 ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółki, o których mowa w ust. 3 pkt 3, posiadają udziały (akcje) w wysokości, o której mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

## **Ust. 5**

Przepisy ust. 3 i 4 mają również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 3 pkt 3, upływa po dniu uzyskania przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1. W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), o których mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat, spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty *podatku*, wraz z odsetkami za zwłokę, od przychodów określonych w ust. 1 pkt 1 w wysokości 20% przychodów, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu, o którym mowa w art. 26 ust. 3.

# Odsetki

Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. zostało wprowadzone do ustawy **ustawą z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie u.p.d.o.p..**

Na podstawie art. 7 tej ustawy, powyższe zwolnienie ma zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 lipca 2013 roku. Oznacza to, iż dopiero **od 1 lipca 2013** roku spółki powiązane z Unii Europejskiej będą zwolnione z podatku od odsetek i należności licencyjnych w Polsce.

Przepisy ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. wprowadzają jednak okresy przejściowe, w których podatek dochodowy od przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. uzyskany przez podatników, o których mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 tej ustawy, ustala się w wysokości:

1) 10% - od dnia 1 lipca 2005 r. do dnia 30 czerwca 2009 r.,

**2) 5% - od dnia 1 lipca 2009 r. do dnia 30 czerwca 2013 r.**

- jeżeli spełnione są łącznie warunki określone w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p..

W myśl art. 21 ust. 4 u.p.d.o.p., powyższy przepis ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółki, o których mowa w ust. 3 pkt 3, posiadają udziały (akcje) w wysokości, o której mowa w ust. 3 pkt 3, **nieprzerwanie przez okres dwóch lat.**

# Należności licencyjne

**Umowa Polska – Wielka Brytania z dnia 20 lipca 2006 r.**

**art. 12 ust. 3**

Określenie "**należności licencyjne**" użyte w tym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do **dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego** (włącznie z filmami dla kin oraz filmami lub taśmami transmitowanymi w radiu lub telewizji), wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego lub za informacje związane z doświadczeniem zawodowym w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how).

# Należności licencyjne

## Art. 12 ust. 4. UPO z Hiszpanią

Użyte w niniejszym artykule określenie "należności licencyjne" oznacza wszelkiego rodzaju należności, które są płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania **prawa autorskiego do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego**, włącznie z filmami dla kin oraz filmami lub taśmami dla radia lub telewizji, do patentu, znaku towarowego, rysunku, modelu, planu, tajemnicy lub technologii produkcyjnej albo za użytkowanie lub prawo do użytkowania **urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego**, albo za informacje związane z doświadczeniem zdobytym w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej.



# Należności licencyjne

Mimo że zakres definicji należności licencyjnych z umów międzynarodowych pokrywa się w dużym stopniu z katalogiem przychodów zawartym w art. 21 u.p.d.o.p. i art. 29 u.p.d.o.f. - nie jest on identyczny. Podstawowa różnica sprowadza się do tego, że **sprzedaż praw autorskich i praw pokrewnych (o której mowa w ustawodawstwie krajowym) nie mieści się w pojęciu "należności licencyjne" z umów międzynarodowych.**

Określenie "należności licencyjne" w umowach międzynarodowych, których Polska jest stroną, oznacza najczęściej wszelkiego rodzaju należności otrzymywane **za użytkowanie lub prawo do użytkowania** dzieła literackiego, artystycznego, publicystycznego, plastycznego, architektonicznego fotograficznego, audiowizualnego włącznie z filmami i taśmami dla transmisji telewizyjnych lub radiowych, patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu technologicznego, programu komputerowego, jak również za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym środków transportu, handlowego lub naukowego albo za informacje związane z doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej<sup>6</sup>.

Należności licencyjne to nie wszelkie opłaty dokonywane w związku z kontraktami, których przedmiotem są prawa na dobrach niematerialnych, lecz wyłącznie te, które się wiążą z ustanowieniem prawa do ich użytkowania.

# Należności licencyjne

## Programy komputerowe - poglądy sądów i organów podatkowych

Wyrok WSA z dnia 23 maja 2005 r., sygn. akt. III SA/Wa 630/2005  
„Skoro w treści zawartej z Wielką Brytanią umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, w artykule definiującym należności licencyjne nie wymieniono należności z tytułu licencji do programów komputerowych to mając na uwadze obowiązujący w Polsce porządek prawny nie można ich przyporządkować do żadnej z wymienionych tam grup i co za tym idzie nie można uznać, iż podlegają one w Polsce opodatkowaniu.

Płatności, których dokonywała na rzecz swojego zagranicznego kontrahenta dotyczyły udzielania jej prawa do użytkowania programów komputerowych i **nie mieściły się w definicji należności licencyjnych zawartych w odpowiednich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.**

Obowiązku podatkowego nie można bowiem w tej mierze domniemywać lecz musi on pozostawać jednoznaczny.”

# Należności licencyjne

Prawdą jest, iż wobec trudności interpretacyjnych zapisów umowy wskazuje on (Komentarz do Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD) na możliwość utożsamiania programu komputerowego z dziełem naukowym jako najbardziej realistyczną. Możliwość ta jednak musi być dopuszczalna w świetle prawa wewnętrznego danego kraju, a to, jak wspomniano, jest wyłączone ze względu na obowiązującą w Polsce ustawę o prawie autorskim.

**Podobnie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 26 maja 2009 r. (sygn. III SA/Wa 3364/a)**

# Należności licencyjne

*Brak wyraźnego wskazania programów komputerowych, których użytkowanie lub prawo użytkowania stanowiłoby podstawę naliczenia należności licencyjnych objętych definicją zawartą w art. 13 ust. 3 lit. a umowy polsko-amerykańskiej, **nie przesądza o wyłączeniu tego rodzaju dochodu spod postanowień artykułu /.../***

*/.../*

*Fakt, iż program komputerowy jest utworem stanowiącym przedmiot prawa autorskiego jest czynnikiem wystarczającym do włączenia oprogramowania do definicji należności licencyjnych odnoszących się do wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego*

MF, DD7-PB4-6/033-01162-155/PD/06/6272

# Należności licencyjne

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 30.11.2006 roku  
(sygn. DD7-033-320/TK/06-1089)

*„jeżeli umowa nie przenosi praw autorskich ani nie daje prawa do użytkowania prawa autorskiego, a korzystający może eksploatować taki program komputerowy wyłącznie na potrzeby własne i nie ma prawa do modyfikacji oraz dalszej odprzedaży cudzych praw majątkowych – nie dochodzi wówczas do zapłaty, którą można by zakwalifikować jako należność z tytułu praw autorskich.”*

# Należności licencyjne

**Pismo Ministra Finansów z dnia 2006.12.18 (DD7/033-296-TK/06-850)**

/.../ aby wyjaśnić sens tego pojęcia (urządzenie przemysłowe) należy sięgnąć do języka potocznego wyrażonego w określeniach słownikowych (por. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6.12.1996 r., sygn. akt III SA 1091-1092/94) i tak, według "Słownika Języka Polskiego" (PWN Warszawa 1996 r. tom III, str. 575) urządzenie jest rodzajem mechanizmu lub zespołem elementów, przyrządów, służącym do wykonywania określonych czynności, ułatwiającym pracę; urządzenie przeładunkowe, transportowe. W świetle zaprezentowanego rozumienia omawianego terminu uzasadniony jest pogląd, że wagony i cysterny kolejowe, należy zaliczyć do urządzeń przemysłowych, o których mowa w art. 12 umowy oraz art. 21 ust.1 pkt 1 updop.

/.../ Wobec powyższego należności jakie Spółka zobowiązała się wypłacić na rzecz kontrahenta, będącego rezydentem podatkowym zarejestrowanym w Niemczech z tytułu czynszu za dzierżawę wagonów i cystern kolejowych zgodnie z art. 12 umowy, stanowią przychód spółki niemieckiej.

# Należności licencyjne

- kontenery (zbiorniki), które mogą być nakładane na platformę kolejową bądź samochodową, służące do przewozu płynnych produktów ( decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 20 stycznia 2006 r., sygn. PD.1-4218-80/05/I),
- kontenery socjalne, butle na gazy techniczne, palety, (postanowienie Ministra Finansów w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. DD7/033-273-TK/07/06-676),
- wagony i cysterny kolejowe (postanowienie Ministra Finansów w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 18 grudnia 2006 r., sygn. DD7/033-296-TK/06-850).

# Należności licencyjne

*„polskie przepisy podatkowe nie definiują wprost pojęcia urzędnika przemysłowego, handlowego, czy naukowego. Wobec braku definicji ustawowych, polskie prawo podatkowe korzysta w tym zakresie z definicji słownikowej pojęcia, z której wynika, iż „urządzenie” jest rodzajem mechanizmu lub zespołem elementów, przyrządów, służącym do wykonywania określonych czynności, ułatwiającym pracę; urządzenie przeładunkowe, transportowe – Słownik Języka Polskiego, PWN Warszawa 1996 r., tom III, str. 575. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż **samochód jest zespołem elementów i służy do wykonywania określonych czynności, w szczególności jest urządzeniem transportowym, tym samym należy traktować go jako „urządzenie przemysłowe”** w rozumieniu polskoniemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z przywołanym art. 3 ust. 2 tej umowy.”*

**(Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2010 r. nr ITPB3/423-210/10/AM).**



# Należności licencyjne

Pkt 11.1 Komentarza do art. 12 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD

"w umowie na zakup know-how jedna ze stron zobowiązuje się do udostępniania drugiej stronie specjalistycznej wiedzy i doświadczeń nieujawnionych publicznie w celu wykorzystania ich na własny rachunek. Uważa się, że udostępniający nie jest zobowiązany do odgrywania jakiegokolwiek roli w trakcie stosowania udostępnianej formuły produkcyjnej ani też nie jest zobowiązany do gwarantowania wyników stosowania tej formuły".

Pod pojęciem "know-how" należy rozumieć **określoną wiedzę o poufnym charakterze**, w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej. Prawa do korzystania z tej wiedzy mogą być przedmiotem obrotu, między innymi sprzedaży praw, udzielenia licencji. Pojęcie to określa m.in. wiedzę techniczną i specjalne właściwości odkryte przez dany podmiot w rezultacie prowadzonych przez siebie badań, a nieznane konkurencji. "Know-how" można zdefiniować jako pakiet informacji praktycznych, wynikających z doświadczenia i badań, które są: niejawne, czyli nie są powszechnie znane lub łatwo dostępne, istotne, czyli ważne i użyteczne z punktu widzenia wytwarzania czy sprzedaży produktów objętych umową oraz zidentyfikowane, czyli opisane w wystarczająco zrozumiałym sposób, aby można było sprawdzić, czy spełniają kryteria niejawności i istotności.

# Należności licencyjne

## *Pkt 11.6 Komentarza*

*"w praktyce handlowej spotyka się umowy, które obejmują zarówno know-how, jak i udzielenie pomocy technicznej. Przykładem takiego kontraktu, jednym z wielu, jest umowa franchisingowa (kontrakt specjalnego charakteru), w której udostępniający przekazuje nabywcy swoją wiedzę i doświadczenie oraz udziela mu różnorodnej pomocy technicznej, której towarzyszy, w pewnych przypadkach, pomoc finansowa i dostawa towarów. W takich umowach mieszanych należy - opierając się na danych zawartych w umowie lub drogą analizy logicznej - dokonać rozbicia całej kwoty wynagrodzenia na oddzielne elementy i do każdego z nich zastosować odrębne zasady opodatkowania. Jeżeli jednak jeden z elementów świadczenia stanowi pozycję główną kontraktu, a pozostałe elementy są uboczne lub mają raczej znikome znaczenie, to normę stosowaną do głównego elementu należy stosować do całości wynagrodzenia".*

# Należności licencyjne

## •Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 24 lutego 2011 r. I SA/Po 827/10; *LEX nr 948593*

- 1. W przypadku podmiotu, który nie ma na terytorium Rzeczypospolitej siedziby lub zarządu a uzyskuje przychody na tym terytorium, w kwestii sposobu opodatkowania, pierwszeństwo mają postanowienia właściwej umowy w sprawie zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu.
- 2. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji urządzenia przemysłowego, lecz podaje tylko jego przykładowe formy. Pojęcie urządzenia przemysłowego musi być rozumiane maksymalnie szeroko, ma ono bowiem charakter sformułowania ogólnego, mieszczącego w sobie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące pewien zespół elementów technicznych.
- 3 Pojazdy (środki) transportowe należy zaliczyć do urządzeń przemysłowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.
- 4. Wynagrodzenie wypłacane podmiotom tureckim z tytułu najmu pojazdów (środków) transportowych podlega w Polsce opodatkowaniu w wysokości 10% kwoty brutto należności licencyjnych stosownie do przepisów art. 12 Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Tureckiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. (Dz. U. z 1997 r. Nr 11, poz. 58).
- 5. Jeżeli biuro łącznikowe w Turcji nie jest zakładem w myśl umowy polsko - tureckiej, to z tytułu zapłaty wynagrodzenia podmiotom tureckim za usługi najmu pojazdów (środków) transportowych na rzecz biura w Turcji, na płatniku, ciąży - zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. - obowiązek poboru podatku "u źródła" w wysokości ustalonej w myśl art. 12 ust. 2 umowy polsko-tureckiej, w wysokości 10% kwoty brutto należności licencyjnych, pod warunkiem posiadania przez płatnika certyfikatu rezydencji podmiotu tureckiego.

# Należności licencyjne

**•Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 listopada 2010 r. III SA/Wa 748/10; LEX nr 736498**

•Stosując wykładnię pojęcia "urządzenie przemysłowe" należy wskazać, że "przemysł" to rodzaj produkcji materialnej, która polega na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu produktów w masowym wymiarze, przy wykorzystaniu urządzeń mechanicznych i zasady podziału pracy, gwarantującym ciągłość procesów wytwórczych i powtarzalność wyrobów. Przy przyjęciu takiej interpretacji budownictwo nie powinno zostać uznane za przemysł.

**•Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 września 2010 r. I SA/Kr 847/10; LEX nr 621107**

•W świetle art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p., świadczenie usług doradczych, księgowych, zarządzania i kontroli, także usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu usług reklamowych kadrowych, usług szkoleniowych, usług marketingowych i usług sprzedaży, usług rezerwacyjnych, usług związanych z programami lojalnościowymi, usług związanych z poziomem satysfakcji klienta mogą stanowić odrębną kategorię czynności niż przekazywanie informacji związanych z zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how), to jednak z samego faktu, że ustawodawca umieścił te czynności w odrębnej jednostce redakcyjnej przepisu prawnego, nie można dowodzić, że powyższe czynności nie mogą się jednocześnie mieścić w zakresie przedmiotowym konkretnego know-how.

# Należności licencyjne

## •**Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2010 r. III SA/Wa 2340/09; LEX nr 706071**

•1. Pojęcie należności licencyjnych zostało zdefiniowane w art. 12 ust. 3 umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, w którym to przepisie nie wymieniono środków transportu. Dopuszczalność kwalifikacji środków transportu jako urządzenia przemysłowego należy więc ocenić nie tylko w kontekście art. 3 ust. 2 tej umowy ale użyte pojęcie należy interpretować także w świetle polskiej ustawy podatkowej. Obowiązek podatkowy nie może wynikać wyłącznie z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

•2. Skoro umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie definiuje, co to jest urządzenie przemysłowe, to zgodnie z art. 3 umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, należy się posłużyć przepisem art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., w którym ustawodawca określił, że środki transportu są urządzeniami przemysłowymi w rozumieniu powołanej wyżej ustawy, a tym samym również urządzeniami przemysłowymi w rozumieniu umowy.

## •**Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2010 r. III SA/Wa 2338/09; LEX nr 585044**

•"Urządzenie" w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. jest sformułowaniem ogólnym, mieszczącym w sobie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące pewien zespół elementów technicznych.

## •**Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 marca 2010 r. I SA/Wr 1857/09; LEX nr 606551**

•Najem sprzętu IT nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, gdyż pomimo, że jest to urządzenie ułatwiające pracę nie można uznać go za urządzenie przemysłowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 12 ust. 3 umowy pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec z dnia 14 maja 2003 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90).

# Należności licencyjne a upo

**Pismo z dnia 6 lutego 2006 r. Izba Skarbowa w Lublinie PD.1-4218-82/05/I**

Należność wypłacana niemieckiemu kontrahentowi z tytułu dzierżawy specjalistycznych cystern kolejowych do przewozu wody utlenionej jest przychodem z należności za użytkowanie urządzenia przemysłowego. Obowiązkiem Spółki wynikającym z przepisów prawa podatkowego jest pobranie w dniu dokonania wypłaty tej należności 5 procentowego zryczałtowanego podatku dochodowego (...) Podstawą naliczenia podatku jest kwota całej wypłaconej kontrahentowi należności wraz z niemieckim podatkiem VAT.

Zarówno stwierdzenia zawarte w przepisach ustawy podatkowej określających obowiązek płatnika - "od tych wypłat", jak również zawarte w zapisach umowy między RP i RFN - "kwoty brutto należności licencyjnych" nie pozostawiają co do tego żadnych wątpliwości. Nie można zgodzić się z prezentowanym przez Spółkę poglądem dotyczącym wyjaśnienia znaczenia słowa "brutto". Słowo "brutto" oznacza "bez potrąceń" (Słownik języka polskiego PWN). Stąd uznanie, że "wartość brutto" należy rozumieć jako wartość usługi przed opodatkowaniem zryczałtowanym podatkiem dochodowym i jednocześnie nie zawierającą (po potrąceniu) podatku VAT należy uznać za nieuzasadnione.

Odnosząc się do wskazanych w uzasadnieniu zażalenia zapisów księgowych dotyczących rozliczeń z tyt. dzierżawy cystern, należy stwierdzić, że skoro koszty Spółki obciążane są w wartości netto, natomiast niemiecki VAT zatrzymywany jest na koncie rozliczeniowym do odzyskania od Niemieckiego Urzędu Skarbowego, to zapisy te korespondują z kontem rozrachunków, gdzie zobowiązanie Spółki wykazane jest w kwocie brutto. Zobowiązanie Spółki jest jednocześnie należnością niemieckiego kontrahenta, a zgodnie z przepisami właśnie od kwoty należności Spółka jest zobowiązana pobrać zryczałtowany podatek.

# Należności licencyjne a upo

## **Pismo z dnia 23 października 2006 r. MF DD7-033-154/KA/06/1680**

Zobowiązanie wypłaty należności na rzecz spółki, będącej rezydentem podatkowym zarejestrowanym w Niemczech, z tytułu czynszu za dzierżawę koparki, stanowią przychód tej spółki. Płatności stanowiąc należności licencyjne podlegają opodatkowaniu w Polsce podatkiem w wysokości 5% kwoty brutto należności.

## **Pismo z dnia 19 lutego 2007 r. MF DD7/033-299/KS/07/MB7-6008/06**

Opodatkowanie należności dotyczących dzierżawy urządzeń przemysłowych od podmiotu niemieckiego przez zakład spółki znajdujący się na terytorium Francji.

Należności dotyczące dzierżawy od podmiotu niemieckiego urządzeń przemysłowych przez zakład spółki znajdujący się na terytorium Francji nie stanowią przychodów na terenie Polski.

## **Pismo z dnia 17 września 2008 r. IS w Poznaniu ILPB3/423-378/08-2/MM**

Przychody za prawo do użytkowania urządzeń przemysłowych stanowią należności za wynajem sprzętu i środków transportu, natomiast nie stanowią tych przychodów usługi dodatkowe związane z usługą najmu.

## **Pismo z dnia 21 czerwca 2010 r. IS w Katowicach IBPBI/2/423-518/10/AP**

Możliwość opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym płatności na rzecz kontrahenta, wynikających z umowy sprzedaży praw do produkcji i sprzedaży wyrobów.

Prawa z umów (przekazanie klientów), które są przedmiotem umowy w przypadku Spółki, nie są ani prawem autorskim do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, ani patentem, znakiem towarowym, wzorem lub modelem, planem, tajemnicą technologii lub procesu produkcyjnego, ani urządzeniem przemysłowym, handlowym lub naukowym, ani informacją dotyczącą doświadczenia w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. W konsekwencji nie są objęte art. 12 UPO, tylko art. 7 UPO, który obejmuje zyski z przedsiębiorstw (inne niż licencje, odsetki oraz dywidendy). <sup>103</sup>



# Należności licencyjne a upo

*Nie ulega wątpliwości, że sprzęt wynajmowany przez Spółkę należy zaliczyć do urządzeń, jednakże przy interpretacji powołanych przepisów nie można pomijać przymiotnika "przemysłowy", a więc "dotyczący przemysłu, związany z przemysłem, stosowany w przemyśle". Przemysł natomiast oznacza "produkcję materialną polegającą na wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych". Słusznie więc Sąd pierwszej instancji wskazał, że wynajmowany przez Spółkę sprzęt nie jest urządzeniem przemysłowym, gdyż nie jest ze swej istoty przeznaczony do procesu masowej produkcji. Niewątpliwie każde urządzenie przemysłowe jest urządzeniem ułatwiającym pracę, ale nie każde urządzenie ułatwiające pracę jest urządzeniem przemysłowym".*

*Takim zaś urządzeniem nie jest sprzęt komputerowy wykorzystywany przez skarżącą*

**Wyrok NSA z 18 maja 2017 r. II FSK 1204/15**



# Certyfikat rezydencji

## Certyfikat rezydencji (CR)

zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika. (art. 4a pkt 12 u.p.d.o.p.)

zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika (art. 5a pkt 21 u.p.d.o.f.)

# Certyfikat rezydencji

*W sytuacji, gdy w treści certyfikatu rezydencji nie ma wskazania co do okresu jego ważności, certyfikat taki z uwagi na fakt, że potwierdza istnienie określonego stanu faktycznego zachowuje swoją aktualność tak długo, jak długo nie ulegnie zmianie potwierdzony w nim stan faktyczny, czyli nie ulegnie zmianie miejsce zamieszkania podatnika dla celów podatkowych.*

**(Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 lipca 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 684/11)**

# Certyfikat rezydencji – zmiany 2015

## **Art. 26 ust. 1i ustawy o PDOP**

Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

## **Art. 26 ust. 1j ustawy o PDOP**

Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.

# Certyfikat rezydencji – zmiany 2015

## **Art. 26 ust. 1k u.p.d.o.p.**

Jeżeli podatnik nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 1j, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.

## **Art. 26 ust. 1l u.p.d.o.p.**

Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument

Odpowiednio art. 41 ust. 9a – 9d updof

**Dziękuję za uwagę**