



# DZIENNIK URZĘDOWY

## MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 24 kwietnia 2020 r.

Poz. 50

### INTERPRETACJA OGÓLNA Nr SP4.8223.1.2020

#### MINISTRA FINANSÓW

z dnia 15 kwietnia 2020 roku

**w sprawie obowiązku poboru zryczałtowanego podatku dochodowego (podatku u źródła)  
od wypłaty niektórych należności dokonywanych przez zagraniczny zakład polskiego rezydenta  
na rzecz nierezydenta**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1)</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

#### **1. Opis zagadnienia będącego przedmiotem interpretacji ogólnej**

Niniejsza interpretacja dotyczy opodatkowania przychodu z tytułu wypłaty należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 w związku z art. 3 ust. 3 pkt 5 i art. 3 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2)</sup> oraz art. 29 ust. 1 w związku z art. 3 ust. 2b pkt 7 i art. 3 ust. 2d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3)</sup>, w sytuacji jeżeli należność jest regulowana, w tym stawiana do dyspozycji, wypłacana lub potrącana (dalej jako „wypłata”) przez zagraniczny zakład (dalej jako „zakład”) podatnika, którego siedziba, zarząd lub miejsce zamieszkania znajduje się na terytorium Polski (dalej jako „polski rezydent”) na rzecz podmiotu nieposiadającego siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania w Polsce (dalej jako „nierezydent”).

Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o CIT, podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT doprecyzowano, że za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody z 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. W art. 3 ust. 5 ustawy o CIT wskazano dodatkowo, że za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 5, uważa się przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3 pkt. 1–4.

<sup>1)</sup> Zob. ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jednolity tekst: Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zmianami) [w skrócie: Ordynacja podatkowa].

<sup>2)</sup> Zob. ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zmianami) [w skrócie: ustawa o CIT].

<sup>3)</sup> Zob. ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zmianami) [w skrócie: ustawa o PIT].

Analogiczne rozwiązania znajdują się w przepisach ustawy o PIT. Zgodnie z art. 3 ust. 2a tej ustawy, 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). W myśl art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy o PIT, za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów uważa się w szczególności dochody (przychody) z tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia. Zgodnie z normą zawartą w art. 3 ust. 2d ustawy o PIT, za dochody (przychody) wskazane w ust. 2b pkt 7 uważa się przychody wymienione w art. 29 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 2b pkt. 1–6.

Na podstawie art. 21 ust. 1–2 ustawy o CIT i art. 29 ust. 1–2 ustawy o PIT, należności wymienione w tych przepisach, osiągnięte przez nierezydenta, podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym (podatkiem u źródła), z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Dokonujący wypłaty takiej należności jest obowiązany, jako płatnik na podstawie art. 26 ust. 1 ustawy o CIT albo art. 41 ust. 4 ustawy o PIT, pobrać zryczałtowany podatek od tej wypłaty. Ustawy o CIT i PIT nie zawierają jednak przepisów dotyczących wprost sytuacji, gdy takiej wypłaty dokonuje zagraniczny zakład polskiego rezydenta na rzecz nierezydenta i gdy nabyte świadczenie jest związane z działalnością tego zakładu. Na tym tle powstają istotne wątpliwości i spory interpretacyjne, które nie znajdują jednolitego rozstrzygnięcia w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>4)</sup> ani interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego<sup>5)</sup>. W niniejszej interpretacji Minister Finansów wyjaśnia, czy w takiej sytuacji polski rezydent lub jego zagraniczny zakład są obowiązani – jako płatnik działający na podstawie art. 26 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 oraz art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT albo art. 41 ust. 4 w związku z art. 29 ust. 1 oraz art. 3 ust. 2a i ust. 2b pkt 7 ustawy o PIT – do pobrania podatku od należności (podatek u źródła).

## **2. Wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym**

Podstawą rozstrzygnięcia w analizowanej sprawie są przepisy art. 3 ust. 2, art. 3 ust. 3 pkt 5, art. 3 ust. 5, art. 4a pkt 11, art. 21 ust. 1–2 i art. 26 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 3 ust. 2a, art. 3 ust. 2b pkt 7, art. 3 ust. 2d, art. 5a pkt 22, art. 29 ust. 1–2 i art. 41 ust. 4 ustawy o PIT.

### **2.1. Ograniczony obowiązek podatkowy w świetle zasady terytorialności dochodu**

Ustawy o CIT i PIT nie zawierają normatywnej definicji „*dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej*”, o którym mowa odpowiednio w art. 3 ust. 2 i w art. 3 ust. 2a tych ustaw.

Z dniem 1 stycznia 2007 roku do ustawy o PIT wprowadzono katalog dochodów uważanych za osiągnięte przez nierezydentów na terytorium RP poprzez dodanie do art. 3 tej ustawy ust. 2b pkt. 1–4. Od 1 stycznia 2017 roku katalog ten został poszerzony o dochody wymienione w pkt. od 5 do 7, a od 1 stycznia 2019 roku o dochody wymienione w pkt. 8.

Od 1 stycznia 2017 roku także w ustawie o CIT obowiązuje – w postaci art. 3 ust. 3 – katalog dochodów mających cechę terytorialności w rozumieniu art. 3 ust. 2: „*Za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się*

<sup>4)</sup> Por. nieprawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej jako „WSA”) w Warszawie z 21 listopada 2018 roku sygn.: III SA/Wa 258/18 i sygn. III SA/Wa 308/18 oraz nieprawomocny wyrok WSA w Bydgoszczy z 17 grudnia 2018 roku sygn. I SA/Bd 751/18.

<sup>5)</sup> Por. m.in. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z: 27 lipca 2018 roku sygn. 0111-KDIB1-2.4010.168.2018.1.B), 3 czerwca 2019 roku sygn. 0114-KDIP2-1.4010.115.2019.1.KS i 15 listopada 2019 roku sygn. 0114-KDIP2-1.4010.365.2019.2.JC.

w szczególności dochody (przychody) z [...]”. Katalogi zawarte w obu ustawach są podobne, mając charakter otwarty i przykładowy.

Trzeba odnotować, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych, jeszcze przed wprowadzeniem przykładowego katalogu dochodów w art. 3 ust. 3 ustawy o CIT, wykształciły się trzy nurty interpretacyjne na temat rozumienia dochodu osiągniętego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z pierwszym nurtem, dochód (przychód) nierezydenta spełnia warunek terytorialności, jeżeli wypłaty należności z tytułu jego świadczenia dokonuje polski rezydent. Rezydencja podatkowa świadczeniobiorcy jest w tym nurcie kryterium decydującym o miejscu (źródle) osiągnięcia dochodu (przychodu) przez świadczeniodawcę<sup>6)</sup>. Drugi nurt wiąże miejsce (źródło) osiągnięcia dochodu (przychodu) z miejscem wykonania przez świadczeniodawcę czynności faktycznych lub prawnych składających się na świadczenie, z tytułu którego świadczeniobiorca dokonuje wypłaty należności. W tym nurcie decydującym kryterium jest miejsce świadczenia<sup>7)</sup>. Trzeci nurt w orzecznictwie sądowym opiera się na kryterium efektu świadczenia: „... przychód jest osiągnięty na terytorium Polski, jeżeli efekty związanego z nim świadczenia będą wykorzystywane na terytorium Polski”. W tym nurcie ustalenie rezydencji podatkowej świadczeniobiorcy nie jest wystarczającym kryterium dla osiągnięcia dochodu na terytorium Polski<sup>8)</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej jako „NSA”) w dniu 15 maja 2017 roku wydał wyrok w składzie siedmiu sędziów, w którym sformułował następującą tezę: podmioty, które nie posiadają w Polsce siedziby lub zakładu (oddziału), a świadczą na rzecz polskiej spółki usługi niematerialne poza granicami Polski, obciąża ograniczony obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT<sup>9)</sup>. Zdaniem NSA, przepis ten – wprowadzając instytucję ograniczonego obowiązku podatkowego – posługuje się pojęciem miejsca osiągnięcia dochodu ocenianego przez pryzmat wypłaty wynagrodzenia za świadczone usługi przez polskiego rezydenta. Chociaż powyższy wyrok (w powiększonym składzie) nie ma mocy „zasady prawnej” w związku z zastosowaniem procedury określonej w art. 187 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>10)</sup> i jest rozstrzygnięciem konkretnego sporu podatkowego, to dostarcza ważnych wskazówek co do wykładni źródła dochodów (przychodów) w przypadku nierezydentów. Co istotne, NSA wskazał, że ustalenie, które przychody należy uznać za przychody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zależy każdorazowo od okoliczności faktycznych sprawy.

W ocenie Ministra Finansów, taką istotną okolicznością faktyczną jest dokonanie wypłaty należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT i art. 29 ust. 1 ustawy o PIT, przez zagraniczny zakład polskiego rezydenta i powinność przypisania tego wydatku temu zakładowi.

## 2.2. Odrębność zagranicznego zakładu polskiego rezydenta

Zgodnie z art. 4a pkt 11 ustawy o CIT oraz art. 5a pkt 22 ustawy o PIT, zagraniczny zakład oznacza:

a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania, na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego

<sup>6)</sup> Zob. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej jako „NSA”) z: 21 sierpnia 2014 roku sygn. II FSK 2120/12, sygn. II FSK 2121/12, sygn. II FSK 2122/12, 1 grudnia 2015 roku sygn. II FSK 2243/13, 19 maja 2016 roku sygn. II FSK 1577/14, 19 czerwca 2018 roku sygn. II FSK 1699/16 i 8 stycznia 2019 roku sygn. I FSK 12/17.

<sup>7)</sup> Zob. przykładowo wyroki NSA z: 5 listopada 2009 roku sygn. II FSK 2194/08, 23 kwietnia 2010 roku sygn. II FSK 2144/08, 2 czerwca 2011 roku sygn. II FSK 138/10, 13 czerwca 2013 roku sygn. II FSK 1991/11, sygn. II FSK 3243/12, 4 marca 2015 roku sygn. II FSK 333/13, sygn. II FSK 346/13, 8 grudnia 2015 roku sygn. II FSK 2812/13, 5 lipca 2016 roku sygn. II FSK 884/15, sygn. II FSK 885/15 i z 7 lipca 2016 roku sygn. II FSK 49/16, sygn. II FSK 227/16, sygn. II FSK 254/16, sygn. II FSK 554/16.

<sup>8)</sup> Zob. przykładowo wyroki NSA z: 21 stycznia 2009 roku sygn. II FSK 1465/07, 15 grudnia 2010 roku sygn. II FSK 1454/09, 4 lipca 2013 roku sygn. II FSK 2200/11, 4 marca 2015 roku sygn. II FSK 333/13 i 7 lipca 2016 roku, sygn. II FSK 227/16, sygn. II FSK 254/16.

<sup>9)</sup> Zob. wyrok NSA z 15 maja 2017 roku sygn. II FSK 3587/14.

<sup>10)</sup> Zob. ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (jednolity tekst: Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zmianami).

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, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa,
- c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania 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.

W praktyce międzynarodowego prawa podatkowego konstrukcja zakładu (ang. *permanent establishment*) służy określeniu państwa uprawnionego do opodatkowania zysków zagranicznego przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 7 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD (dalej jako „MK OECD”)<sup>11)</sup>, umawiające się państwo nie może opodatkować zysków przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą za pośrednictwem zakładu zlokalizowanego w pierwszym państwie i zyski z tytułu tej czynności można przypisać temu zakładowi. Zasada ta funkcjonuje również na gruncie art. 7 ust. 1 Modelu Konwencji ONZ<sup>12)</sup>.

Artykuł 7 ust. 2 MK OECD ustala podstawową zasadę w sprawie określania zysków, jakie można przypisać zakładowi: w każdym umawiającym się państwie należy przypisać zakładowi takie zyski, jakie 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, z uwzględnieniem wykonywanych funkcji, wykorzystywanych aktywów oraz podjętego ryzyka przez zakład i przez inne części przedsiębiorstwa. Dodatkowo, zgodnie z komentarzem do MK OECD, łącznym skutkiem art. 7 i art. 5 definiującego zakład jest to, że zyski pochodzące z usług świadczonych na terytorium jednego umawiającego się państwa przez przedsiębiorstwo drugiego umawiającego się państwa nie podlegają opodatkowaniu w pierwszym państwie, jeżeli nie można ich przypisać położonemu tam zakładowi.<sup>13)</sup>

W ocenie Ministra Finansów, powyższe rozważania prowadzą do konkluzji, że zakład, który wykonuje rzeczywistą działalność gospodarczą za granicą, uważany jest – na podstawie fikcji prawnej – za odrębny podmiot od tworzącego go macierzystego przedsiębiorstwa („*gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach*” z art. 7 ust. 2 MK OECD). Zakład taki uczestniczy w życiu ekonomicznym drugiego państwa i powinien podlegać jurysdykcji podatkowej tego drugiego państwa. Wobec powyższego, w celu dokonania rozliczeń podatkowych, należy traktować zakład jako odrębny podmiot, który w określonym zakresie niezależnie od przedsiębiorstwa macierzystego dokonuje rozliczeń podatkowych z tytułu nabywanych świadczeń. Należy mieć na względzie, że konstrukcja zagranicznego zakładu ma na celu ustalenie, czy dana część dochodu powinna być opodatkowana w państwie, w którym dany dochód powstaje, wobec czego zakład w świetle MK OECD należy traktować dla celów rozliczeń podatkowych jako odrębny podmiot. Tezę tę potwierdził NSA w wyroku z 18 października 2017 roku, wskazując że relacje pomiędzy zakładem a przedsiębiorstwem macierzystym (centralą) powinny być traktowane jako relacje między niezależnymi podmiotami dla celów podatkowych<sup>14)</sup>.

Sytuacja zagranicznego zakładu polskiego rezydenta jest szczególna, stąd jej ocena podatkowo-prawna powinna uwzględniać opisaną powyżej fikcję funkcjonalnej odrębności (fikcję niezależnego przedsiębiorstwa) i rzeczywisty charakter czynności z udziałem takiego zakładu. Dlatego w sytuacji, gdy zakład prowadzi działalność gospodarczą i ponosi ze swojego majątku wydatek – będący dla tego

<sup>11)</sup> Zob. OECD (2017) *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona* (dalej jako „MK OECD”).

<sup>12)</sup> Zob. ONZ (2017) *Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się*.

<sup>13)</sup> Zob. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, s. 154 (nb 132).

<sup>14)</sup> Zob. wyrok NSA z 18 października 2017 roku sygn. II FSK 2537/15.

zakładu kosztem w ujęciu podatkowym – z tytułu należności określonych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT albo art. 29 ust. 1 ustawy o PIT, takie należności nie powinny być traktowane jako przychody uzyskane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2 w związku z art. 3 ust. 3 pkt 5 i art. 3 ust. 5 ustawy o CIT albo art. 3 ust. 2a w związku z art. 3 ust. 2b pkt 7 i art. 3 ust. 2d ustawy o PIT. W efekcie przedmiotowe należności nie powinny być opodatkowane podatkiem u źródła na podstawie art. 26 ust. 1 w związku z art. 21 ust. 1 ustawy o CIT ani art. 41 ust. 4 w związku z art. 29 ust. 1 ustawy o PIT. Reasumując, po stronie nierezydenta nie powstaje przychód w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT albo art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy o PIT, a polski rezydent ani jego zagraniczny zakład nie mają obowiązku poboru podatku u źródła, jeżeli zakład prowadzi działalność gospodarczą i do celów tej działalności nabywa świadczenie, a wydatek z tytułu nabycia tego świadczenia jest ponoszony z majątku zakładu i stanowi on w ujęciu podatkowym koszt, który powinien być przypisany temu zakładowi.

Odmiennie należy traktować sytuację, gdy wydatek z tytułu nabycia świadczenia od nierezydenta nie służy celom działalności gospodarczej zagranicznego zakładu polskiego rezydenta i nie może być przypisany temu zakładowi. Jak już wskazano, zakładowi przypisuje się takie zyski, jakie 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. Oznacza to, że jeżeli świadczenie nie jest związane z działalnością zakładu i nie może być przypisane temu zakładowi, po stronie nierezydenta powstaje przychód w rozumieniu art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT albo art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy o PIT, a dokonujący wypłaty ma obowiązek poboru podatku u źródła.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski