

Najem samochodu za granicą z podatkiem u źródła

OBOWIĄZKI | Jeśli polska firma wypożyczy auto w innym kraju, to stanie się płatnikiem zobowiązany do pobrania i odprowadzenia podatku do urzędu skarbowego w Polsce. Zwiększy to jej koszty związane z wynajęciem pojazdu.

MARTA MIKOSZ

Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o CIT, podatnicy, którzy nie mają siedziby lub zarządu w Polsce (nierezydenci), podlegają obowiązkowi podatkowemu w Polsce tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (mają oni tzw. ograniczony obowiązek podatkowy). Oznacza to, że polski fiskus ma prawo opodatkować jedynie taką część światowego dochodu zagranicznych podmiotów, którą można uznać za osiągniętą w Polsce.

Kluczowe dla ustalenia zakresu obowiązku podatkowego nierezydenta jest zatem pojęcie „dochód osiągnięty na terytorium Polski”. Sądy administracyjne i organy podatkowe niejednokrotnie próbowały ustalić, co należy rozumieć pod tym pojęciem. Raz wskazywano, że istotną jest siedziba płatnika, a więc terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako miejsce wypłaty wynagrodzenia (por. **interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 13 stycznia 2014 r., IBP-BI/2/423-1331/13/JD**). Innym razem podkreślano rolę miejsca, w którym występuje efekt świadczenia, stwierdzając, że dochód jest osiągnięty na terytorium Polski wtedy, gdy rezultat usługi w postaci powstania lub powiększenia przychodów następuje w Polsce (por. wyrok **Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lipca 2013 r., II FSK 2200/11**). Także miejsce świadczenia było istotnym kryterium przy ustalaniu zakresu obowiązku podatkowego. Powołał się na nie **Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z 4 marca 2015 r. (II FSK 346/13)**, wyjaśniając, że „pod pojęciem »terytorium, z którym wiąże się osiągnięcie dochodów« należy rozumieć miejsce, gdzie faktycznie podejmowane są czynności zmierzające do osiągnięcia dochodu (...)”.

Przykładowy katalog

Wprowadzony do ustawy o CIT od 1 stycznia br. ust. 3 w art. 3 wymienia przykładowy katalog dochodów (przychodów) uważanych za osiągnięte na terytorium Polski przez nierezydentów. Wśród nich znajdują się m.in. dochody (przychody) z tytułu należności regulowanych, w tym stawianych lub dyspozycji, wypłacanych lub potrąconych 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. Artykuł 3 ust. 5 ww. ustawy precyzuje natomiast, że chodzi o przychody wymienione w art. 21 ust. 1 (dochód z należności licencyjnych) i art. 22

ust. 1 (dochód z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych) ustawy o CIT. Jak zatem wynika z literalnego brzmienia przepisu, dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej to każdy dochód osiągnięty przez nierezydenta, wymieniony w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o CIT, uzyskany: a) od polskiego podatnika, b) niezależnie od tego, gdzie została zawarta umowa, c) niezależnie od tego, gdzie zostało wykonane świadczenie.

W celu wyeliminowania wątpliwości

Jaki był cel wprowadzenia zapisu, zgodnie z którym dochód osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej to dochód osiągnięty *de facto* niezależnie od miejsca wykonania świadczenia? W uzasadnieniu ustawy zmieniającej znalazło się stwierdzenie, że jest to jedna ze zmian, która zmierza do uszczelnienia systemu podatkowego, a jej celem jest wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych mogących skutkować unikaniem opodatkowania niektórych dochodów.

Nowe powinności

Czy omawiana zmiana wpłynie na obowiązki polskich rezydentów? Moim zdaniem tak. Warto pamiętać, że polscy podatnicy działają jako płatni-

➔ Zapłacony podatek u źródła może być kosztem uzyskania przychodu

Zgodnie z zasadą ogólną wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu, jeżeli został poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i nie jest wymieniony w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Zakup biletu lotniczego, czy wynajem samochodu dla pracownika można zaliczyć do kosztów podatkowych, jeżeli dotyczy podróży służbowej, podobnie jak inne tego rodzaju koszty (wynagrodzenie pracownika, diety, koszty hotelu itp.). Zdaniem Izby Skarbowej w Katowicach (interpretacja z 12 kwietnia 2016 r., IBPB-1-3/4510-218/16/AW) nie znajdzie tutaj zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy o CIT, ponieważ dotyczy on wyłącznie podatku dochodowego, który jest płacony przez podatnika, a nie podatku pobieranego przez płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego (nie jest to podatek tego płatnika).

cy podatku dochodowego, co oznacza obowiązek pobrania i odprowadzenia podatku w imieniu zagranicznego kontrahenta. Katalog przychodów, które podlegają obowiązkowi poboru podatku u źródła, został wskazany właśnie w art. 21 oraz art. 22 ustawy o CIT. Zauważając rozważania do dochodów z należności licencyjnych warto wskazać, że polski ustawodawca ustalił podatek dochodowy od należności (przychodów) m.in. z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z tytułu świadczeń doradczych czy księgowych, ale również z praw do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także

środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego w wysokości 20 proc. Z kolei przychody osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej lub żeglugi morskiej polegają w Polsce podatku u źródła w wysokości 10 proc.

Przewidziane stawki podatku u źródła znajdują zastosowanie, jeżeli właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowi inaczej (niektóre

orzecznictwo wskazywało, że w tym przypadku nie ma konieczności pobrania podatku u źródła, ponieważ usługa nie była realizowana na terytorium Polski).

Obecnie mamy już pewność, że jeśli polski podatnik wynajmie samochód za granicą (np. w podróży służbowej), to bez znaczenia pozostanie fakt, że usługa ta jest wykonywana poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W takiej sytuacji należność licencyjna (opłata za wynajem) jest regulowana przez polskiego podatnika, a to

➔ Wkrótce przychody z biletów lotniczych będą bez podatku u źródła

Odpowiedzią na wskazywane praktyczne problemy związane z pozyskiwaniem certyfikatów rezydencji od zagranicznych przewoźników, są prowadzone prace legislacyjne nad zmianą dotychczasowych regulacji w zakresie podatku u źródła przy zakupie biletów lotniczych. Projekt ustawy zmieniającej przewiduje wyłączenie obowiązku poboru podatku u źródła w przypadku przychodów uzyskiwanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego. Konieczność poboru podatku u źródła nadal ma dotyczyć przewozów nierozkładowych. W ich przypadku klient ma jednak bezpośredni kontakt z przewoźnikiem lotniczym, co umożliwi mu wyegzekwowanie certyfikatu rezydencji, pobór podatku, czy negocjowanie umowy.

umowy międzynarodowe przewidują korzystniejszą stawkę lub nawet brak obowiązku pobrania podatku). Zastosowanie preferencji może mieć jednak miejsce jedynie w przypadku posiadania certyfikatu rezydencji zagranicznego usługodawcy.

Warto zatem rozważyć, czy polski podatnik wysyłający w podróż służbową swojego pracownika i ponoszący z tego

w świetle art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy o CIT wystarcza, aby dochody z wynajmu samochodu np. w Berlinie uznać za dochód osiągnięty na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Polski rezydent użytkujący pojazd za granicą jest wówczas płatnikiem zobowiązany do pobrania i odprowadzenia 20-proc. podatku u źródła w imieniu wynajmującego, jeśli nie dysponuje jego certyfikatem rezydencji. W praktyce mało prawdopodobne jest, żeby wypożyczalnia samochodów zgodziła się na obniżenie ceny wynajmu auta z tego tytułu, co oznacza, że zwiększy to koszt wynajęcia samochodu. Polski podatnik będzie zobowiązany do odprowadzenia podatku do urzędu skarbowego w Polsce, a następnie do sporządzenia informacji IFT-2R w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano zapłaty za wynajem samochodu.

Zakup biletów lotniczych

Podatnik kupujący bilety lotnicze od nierezydenta również jest płatnikiem podatku u źródła z tego tytułu. Jeśli zatem nie uzyska od owego przewoźnika certyfikatu rezydencji, to będzie zobowiązany do pobrania i odprowadzenia 10-proc. podatku do urzędu skarbowego w Polsce i sporządzenia informacji IFT-2R. W praktyce często bilety lotnicze kupuje się od pośredników. Powstaje wówczas pytanie, czy trzeba pobrać podatek u źródła.

Należy zwrócić uwagę, że art. 26 ust. 1 ustawy o CIT odwołuje się do technicznej czynności jaką jest „dokonywanie wypłaty należności na

RZECZPOSPOLITA

PISALIŚMY O TYM:

Przedsiębiorcy będą zwolnieni z obowiązku ubiegania się o certyfikat rezydencji podatkowej zagranicznej linii lotniczej, w przypadku kupna biletu u zagranicznego przewoźnika lotniczego - taka zmiana w ustawach o PIT i CIT przygotowała Ministerstwo Rozwoju. „Będą uproszczenia ustawy o PIT i CIT związane z kupnem biletów lotniczych” 20 marca 2017 r.

archiwum.rp.pl

rzecz nierezydentów”. W przypadku zatem płatności na rzecz profesjonalnego pośrednika w Polsce, który następnie przekazuje otrzymane świadczenie na rzecz nierezydenta (firmy lotniczej), to pośrednik będzie podmiotem zobowiązany do odprowadzenia podatku u źródła. Takie stanowisko potwierdzają również sądy administracyjne, np. **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z 28 stycznia 2016 r. (I SA/Rz 1162/15)**. Natomiast organy podatkowe zwracają uwagę na konieczność rozważenia, czy w danej sytuacji występuje przedstawiciel zależny czy przedstawiciel niezależny w rozumieniu Modelowej Konwencji OECD.

Przedstawiciel niezależny i zależny

Przedstawicielem niezależnym jest podmiot, który działa w imieniu przedsiębiorcy zagranicznego w ramach swojej zwykłej działalności gospodarczej. Jego działalność nie ogranicza się zatem jedynie do reprezentowania konkretnego przedsiębiorcy. Nie pojawia się również element kontroli ze strony reprezentowanego przedsiębiorcy. W przypadku zapłaty za bilety lotnicze takiemu przedstawicielowi, nie powstanie obowiązek pobrania podatku u źródła.

Tymczasem przedstawiciel zależny jest zakładem zagranicznego przedsiębiorcy, którego reprezentuje w Polsce. Taki przedstawiciel działa w imieniu tego konkretnego przedsiębiorcy i jest przez niego kontrolowany. W takim przypadku, w myśl art. 26 ust. 1d ustawy o CIT, niepobranie podatku u źródła nastąpi jedynie pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika prowadzącego zagraniczny zakład w Polsce certyfikatem rezydencji oraz uzyskania od niego pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu. W przeciwnym razie polski podatnik będzie zobowiązany pobrać podatek z tytułu zapłaty za bilety lotnicze. ©

Autorka jest doradcą podatkowym w Kancelarii KSP Legal & Tax Advice w Katowicach

art. 3 ust. 2, 3 i 5, art. 16 ust. 1 pkt 15, art. 21 ust. 1, art. 22 ust. 1 oraz art. 26 ust. 1 i 1d oraz ust. 3 i 3a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

podstawa prawna:

(tekst jedn. DzU z 2016 r. poz. 1888 ze zm.)