



Warszawa, dnia 30 lipca 2019 r.

## MINISTER FINANSÓW

DD4.056.3.2018.GOJ

Działając na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 870, z późn. zm.), w związku z wystąpieniem z dnia 27 maja 2019 r., przekazanym Ministerstwu Finansów przez Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich przy piśmie z dnia 11 czerwca 2019 r., zawierającym postulat zmiany przepisów dotyczących obowiązków płatnika w zakresie poboru podatku dochodowego od dochodu osiąganego przez podmiot niemający miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium Polski z wynajmu samochodu, przedstawiam następujące wyjaśnienia.

W przedstawionym wystąpieniu informuje Pan, że prowadzi działalność usługową zarejestrowaną na terytorium Polski. Podczas realizacji usług na terytorium Wielkiej Brytanii wynajął Pan samochód od podmiotu brytyjskiego (najprawdopodobniej rezydenta Wielkiej Brytanii). Po powrocie uzyskał Pan informację o konieczności odprowadzenia podatku dochodowego w Polsce (tzw. podatku u źródła) od dochodu uzyskanego przez podmiot brytyjski z tytułu usługi wynajmu samochodu w Wielkiej Brytanii.

W związku z powyższym, przedstawił Pan postulat zmiany polskich przepisów podatkowych, tak aby dochód uzyskany przez brytyjskiego rezydenta, z tytułu usług wynajmu samochodu na rzecz polskiego podmiotu nie podlegał opodatkowaniu w Polsce, z uwagi na to, że usługa była realizowana poza terytorium Polski. Dodatkowo, wskazał Pan na trudność wypełnienia w tej sytuacji obowiązków płatnika w zakresie poboru polskiego podatku dochodowego od wypłaconej należności.

W pierwszej kolejności, odnosząc się do wyjaśnienia zasad opodatkowania dochodów nierezydentów osiągniętych na terytorium Polski pragnę wskazać, że zakres obowiązku podatkowego osób fizycznych i prawnych niemających miejsca zamieszkania lub siedziby w Polsce regulują przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.), dalej jako „ustawa PIT”, ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.), dalej jako „ustawa CIT” oraz właściwych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska.

Zgodnie z art. 3 ust. 2a ustawy PIT oraz art. 3 ust. 2 ustawy CIT, osoby fizyczne, jeżeli nie mają miejsca zamieszkania na terytorium Polski oraz podatnicy, jeżeli nie mają siedziby lub zarządu na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski (ograniczony obowiązek podatkowy).

Stosownie do art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy PIT oraz art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy CIT, za dochody (przychody) osiągane na terytorium Polski przez podatników będących nierezydentami, 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 miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

Przepisy art. 3 ustawy PIT i art. 3 ustawy CIT stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 4a ustawy PIT i art. 22a ustawy CIT).

Stosownie do art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy PIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, podatek dochodowy od uzyskanych na terytorium Polski przez osoby, będące nierezydentami przychodów wypłacanych w zamian za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym także środka transportu, pobiera się w formie ryczału w wysokości 20% przychodu.

Powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji (art. 29 ust. 2 ustawy PIT i art. 26 ust. 1 ustawy CIT).

Z wyżej przedstawionych przepisów, w szczególności art. 3 ustawy PIT oraz art. 3 ustawy CIT regulujących zakres obowiązku podatkowego podmiotów będących nierezydentami na terytorium Polski, wynika zatem podstawa do opodatkowania przez Polskę dochodów uzyskanych przez nierezydentów, z tytułu usług świadczonych na rzecz polskiego podatnika, bez względu na miejsce zawarcia umowy i miejsce wykonywania świadczenia, jeżeli należności są regulowane, wypłacane, potrącane lub stawiane do dyspozycji przez osobę fizyczną lub osobę prawną będącą rezydentem Polski.

W przypadku osiągnięcia dochodów przez nierezydentów z tytułu oddania w użytkowanie lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym także środka transportu, ustalony został podatek dochodowy w formie ryczału w wysokości 20%. Do poboru oraz wpłacenia tego podatku do urzędu skarbowego, na zasadach określonych we właściwych przepisach ustaw podatkowych, obowiązane są polskie osoby fizyczne oraz osoby prawne, będące płatnikami, które dokonują wypłat należności z tego tytułu.

Powyższe zasady opodatkowania mogą ulec modyfikacji w związku z zastosowaniem postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a państwem rezydencji podmiotu uzyskującego dochód. W przypadku gdy dochód osiągany jest przez podmiot będący rezydentem Wielkiej Brytanii, zastosowanie znajdą postanowienia Konwencji zawartej między Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (Dz. U. z 2006 r. nr 250, poz. 1840), dalej jako „konwencja”.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 konwencji, należności licencyjne powstające w Umawiającym się Państwie i wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Jednakże takie należności mogą być także opodatkowane w tym Umawiającym się Państwie, w którym powstały, i zgodnie z prawem tego Państwa, lecz jeżeli osoba uzyskująca należności jest osobą do nich uprawnioną, podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 5% należności licencyjnych brutto (art. 12 ust. 2 konwencji).

Stosownie do art. 12 ust. 3 konwencji, określenie "należności licencyjne" oznacza wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego (...), lub za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego (...).

Art. 12 ust. 5 konwencji stanowi, że należności licencyjne powstają w Umawiającym się Państwie, jeśli płatnikiem jest osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie. Jeżeli jednak osoba wypłacająca należności licencyjne bez względu na to, czy ma ona w Umawiającym się Państwie miejsce zamieszkania lub siedzibę, posiada w Umawiającym się Państwie zakład, w związku z którym powstał obowiązek wypłaty należności licencyjnych i zapłata tych należności jest pokrywana przez ten zakład, wówczas uważa się, że należności licencyjne powstają w tym Umawiającym się Państwie, w którym zakład jest położony.

Stosownie do powyższych przepisów, na mocy art. 12 konwencji, należności wypłacane w zamian za użytkowanie urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, wypłacane przez podmiot polski na rzecz podmiotu będącego rezydentem Wielkiej Brytanii, mogą być opodatkowane w Polsce, według stawki podatku nieprzekraczającej 5% należności brutto. Dochód ten podlega opodatkowaniu również w państwie rezydencji podatnika uzyskującego dochód, tj. w tym przypadku w Wielkiej Brytanii. Jednocześnie, w Wielkiej Brytanii w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania należy zastosować metodę określoną w art. 22 ust. 1 konwencji (metoda proporcjonalnego zaliczenia).

Z powyższych przepisów wynika zatem, że podwójne opodatkowanie dochodów rezydenta brytyjskiego eliminowane jest w Wielkiej Brytanii, poprzez proporcjonalne zaliczenie na poczet brytyjskiego podatku, podatku dochodowego zapłaconego w Polsce.

Należy dodatkowo zaznaczyć, że nie ulega wątpliwości zastosowanie powyższych przepisów art. 12 konwencji do dochodu z tytułu wynajmu samochodów, co zostało podkreślone w orzecznictwie sądowo-administracyjnym odnoszącym się do ustalenia zakresu znaczeniowego pojęcia „urządzenie przemysłowe” na potrzeby zastosowania konwencji. Takie stanowisko zajęł Naczelnny Sąd Administracyjny m.in. w odniesieniu do umów z Niemcami i Czechami (wyrok z 7.05.2014, sygn. akt II FSK 1342/12), a także ze Słowacją (wyrok z 13.03.2014, sygn. akt II FSK 816/12).

Podkreślenia wymaga również, iż zgodnie z cytowanymi powyżej przepisami art. 29 ust. 2 ustawy PIT oraz art. 26 ust. 1 ustawy CIT, pobranie przez płatnika stawki podatku wynikającej z art. 12 ust. 2 konwencji, jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji (oraz dochowania należytej staranności, zgodnie z przepisami szczególnymi).

Odnosząc się do kolejnej kwestii poruszonej w wystąpieniu, dotyczącej odpowiedzialności płatnika z tytułu poboru podatku u źródła od dochodów wypłacanych na rzecz nierezydentów, jak wskazano w cytowanym art. 29 ust. 2 ustawy PIT oraz art. 26 ust. 1 ustawy CIT, na polskim podmiocie dokonującym wypłaty należności na rzecz nierezydenta, podlegających opodatkowaniu w Polsce spoczywa obowiązek poboru tego podatku (tzw. podatku u źródła).

Legalna definicja płatnika została zawarta w art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Płatnik, który nie wykonał powyższych obowiązków, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony (stanowi o tym art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej).

Stosownie do art. 30 § 3 Ordynacji podatkowej, za te należności płatnik odpowiada całym swoim majątkiem.

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność niepobrania przez płatnika lub niewpłacenia pobranego podatku, wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku (art. 30 § 4 Ordynacji podatkowej).

Z art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej wynika, że odpowiedzialność płatnika jest wyłączona w przypadku, gdy inne przepisy tak stanowią albo, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. W tym ostatnim przypadku organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika (odpowiedzialność podatnika można orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego).

Z przytoczonych przepisów wynika, że nałożone na płatnika obowiązki mają – w stosunku do obowiązku podatkowego podatnika – charakter instrumentalny i służą jego realizacji. Rola płatnika sprowadza się głównie do odprowadzania na rzecz organu podatkowego należności podatkowych pobranych od podatnika, bez uszczuplania własnego majątku. Odpowiedzialność płatnika nie wynika z zachowania podatnika. Płatnik odpowiada za własne działanie lub zaniechanie (niepobranie podatku lub niewpłacenie podatku pobranego).

W przypadku wpłacenia przez płatnika z własnych środków kwoty odpowiadającej niepobranemu od podatnika podatkowi, kwestia ewentualnego roszczenia (regresu) ze strony płatnika wobec podatnika stanowi odrębne zagadnienie należące do sfery cywilnoprawnej, pozostające poza zakresem przepisów Ordynacji podatkowej i prawa podatkowego w ogóle.

Należy podkreślić, że przepisy art. 30 § 1, 3 i 4 Ordynacji podatkowej były przedmiotem kontroli ze strony Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08, Trybunał orzekł, że art. 30 § 1, 3 i 4 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim dotyczą odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany, są zgodne z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP i nie są niezgodne z art. 20 w związku z art. 32 Konstytucji RP. Powyższy wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest potwierdzeniem

słuszności przyjętych regulacji w zakresie odpowiedzialności płatnika. W związku z powyższym, regulacje te nie wymagają zmiany.

Mając na uwadze przedstawione wyjaśnienia, uprzejmie informuję, iż przewidziana przepisami ustaw podatkowych konstrukcja poboru podatku u źródła od dochodów wypłacanych na rzecz nierezydentów, przez polskich płatników podatku dochodowego służy należytej realizacji obowiązków podatkowych powstających w związku z dochodem wypłacanym na rzecz nierezydentów. Z tych względów, nie jest zasadne wprowadzenie zmian w przepisach regulujących opodatkowanie nierezydentów uwzględniających postulat zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku dochodowego od należności wypłacanych na rzecz nierezydentów.

Do wiadomości

- Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich

dot. pisma z dnia 11 czerwca 2019 r. nr V.511.326.2019.KB

Z upoważnienia Ministra Finansów