



## PODATKI MIĘDZYNARODOWE PRZEGLĄD ORZECZEŃ I INTERPRETACJI – LATO 2023 NEWSLETTER

### Spis treści

1. Brak tzw. *exit tax* w przypadku prowadzenia działalności na terytorium Polski.....2
2. Brak powstania zakładu na cele podatkowe w przypadku zatrudnienia pracownika w innym kraju  
2
3. Przychodem podatnika są również kwoty wypracowane przez spółkę zagraniczną kontrolowaną  
(CFC), które nie zostały faktycznie wypłacone.....3
4. W jaki sposób ustalić wysokość hipotetycznego podatku od dochodów CFC?.....4
5. Przychody z tytułu podziału spółki przez wydzielenie zrównuje się z pojęciem dywidendy.....5
6. Kwestia obowiązków płatnika CIT w przypadku, gdy wypłaty na rzecz nierezydenta nie  
przekraczają limitu 2 000 000 zł oraz gdy przekraczają tę kwotę .....6
7. Płatności transgraniczne od 1 stycznia 2024 r. ....6

### **Wykaz skrótów**

**WSA** – wojewódzki sąd administracyjny

**NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny

**Dyrektor KIS** – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Ustawa o PIT** – Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

**Ustawa o CIT** – Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

**DTT** – umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

**Podatek u źródła/WHT** – zryczałtowany podatek dochodowy (PIT i CIT)

## **1. Brak tzw. *exit tax* w przypadku prowadzenia działalności na terytorium Polski**

*Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 maja 2023 roku, sygn. 0114-KDIP3-1.4011.299.2023.1.MG*

### **Stan faktyczny:**

Wnioskodawca planuje przeniesienie swojej rezydencji podatkowej do Włoch, przy założeniu, że nadal będzie prowadzić działalność gospodarczą w Polsce – za pośrednictwem spółki cywilnej mającej zakład podatkowy na terenie Polski. Spółka cywilna miałaby zarządzać posiadanymi przez podatnika aktywami finansowymi.

### **Zagadnienie:**

Wnioskodawca pragnął ustalić, czy po zmianie rezydencji podatkowej na włoską jego przychody, które będą osiągnięte za pośrednictwem spółki cywilnej, będą podlegały opodatkowaniu w Polsce w ramach zakładu położonego na terytorium Polski i czy powstanie obowiązek uiszczenia tzw. *exit tax*.

### **Stanowisko organu:**

Organ podatkowy potwierdził, że w takiej sytuacji wnioskodawca będzie zobowiązany do płacenia podatku tylko od dochodów generowanych przez zakład spółki cywilnej w Polsce, a z tytułu zmiany rezydencji podatkowej nie powstanie obowiązek *exit tax*, ponieważ Polska nie utraci możliwości opodatkowania tych przychodów.

## **2. Brak powstania zakładu na cele podatkowe w przypadku zatrudnienia pracownika w innym kraju**

*Wyrok WSA w Gliwicach z 18 maja 2023 r., sygn. I SA/GI 145/23*

Sąd stwierdził, że zatrudnienie polskiego pracownika przez spółkę niemiecką nie prowadzi automatycznie do powstania stałej placówki w Polsce. Decydujący jest fakt, że pracownik nie jest zobligowany do wykonywania pracy w swoim polskim mieszkaniu, a może pracować w dowolnym miejscu. Spółka nie ma kontroli nad tym, gdzie pracownik wykonuje swoje obowiązki. Ponadto, charakter pracy nie wiąże się z konkretnym miejscem, takim jak mieszkanie. Spółka nie wynajmuje również przestrzeni dla pracownika w Polsce. Przy uwzględnieniu tych faktów nie można stwierdzić,

że wyposażenie pracownika w narzędzia pracy, takie jak laptop, skaner czy telefon komórkowy, prowadzi do powstania placówki w Polsce.

Druga kwestia dotyczyła oceny, czy pracownik spełnia przesłanki uznania go za agenta zależnego, co również mogłoby skutkować powstaniem zakładu w Polsce. WSA stwierdził, że w przypadku, gdy pracownik nie ma żadnych pełnomocnictw i nie ma uprawnień do zawierania umów, które mogą być zawierane wyłącznie przez spółkę niemiecką, przy czym pracownik może jedynie negocjować pewne warunki umów, to nie oznacza posiadania przez pracownika pełnomocnictwa. Dlatego też pracownik nie może być w takich warunkach uznany za agenta zależnego.

Wyroki sądu potwierdzają, że zatrudnienie pracownika w Polsce przez spółkę zagraniczną niekoniecznie prowadzi do powstania zakładu podatkowego w Polsce – pod warunkiem spełnienia odpowiednich przesłanek.

### **3. Przychodem podatnika są również kwoty wypracowane przez spółkę zagraniczną kontrolowaną (CFC), które nie zostały faktycznie wypłacone**

*Wyrok WSA w Warszawie z 18 maja 2023 r., sygn. III SA/Wa 426/23*

Sąd stwierdził, że spółki osobowe z siedzibą w Baliwacie Guernsey, w których podatnik jest wspólnikiem, pełnią funkcję wehikułów inwestycyjnych. Ich rola polega na pozyskiwaniu kapitału, który jest następnie inwestowany przez grupę funduszy inwestycyjnych. Spółki te nie prowadzą innej działalności poza pozyskiwaniem i przekazywaniem kapitału. Na podstawie przedstawionego stanu faktycznego sąd potwierdził, że uzyskiwane przez podatnika przychody powinny być zaliczone do przychodów z działalności gospodarczej.



Jednocześnie, zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o PIT, za przychód z działalności gospodarczej uważa się nie tylko otrzymane pieniądze i wartości pieniężne, ale również kwoty należne, czyli przychody przypisane podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą w momencie uzyskania skutecznego lub wymagalnego tytułu prawnego do uzyskania określonej kwoty. Oznacza to, że moment otrzymania

przychodu, czyli pieniędzy, nie jest istotny dla powstania przychodu związanej z działalnością gospodarczą. Przychodem są również kwoty należne, które nie zostały faktycznie otrzymane. Zatem obowiązek podatkowy podatnika powstaje proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w momencie uzyskania przez spółki takich przychodów, które są przychodami z działalności gospodarczej, niezależnie od podziału zysku przez spółki zagraniczne.

Wyroki sądu potwierdzają, że przy opodatkowaniu przychodów uzyskiwanych z zagranicznych spółek osobowych należy uwzględnić zarówno otrzymane kwoty, jak i kwoty należne, które przypisuje się podatnikowi na podstawie skutecznego lub wymagalnego tytułu prawnego.

#### **4. W jaki sposób ustalić wysokość hipotetycznego podatku od dochodów CFC?**

*Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 maja 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.136.2023.1.SP.*

W interpretacji omówiono właściwy sposób obliczania hipotetycznego polskiego podatku dochodowego od osób prawnych oraz ustalania rzeczywistej podstawy opodatkowania dla zagranicznej jednostki kontrolowanej (CFC).

Wnioskodawca omawianej interpretacji indywidualnej zajął stanowisko, że przy wyliczaniu hipotetycznego podatku CFC od jednostki zagranicznej przyjąć należy całościowe brzmienie art. 19 ust. 1 pkt. 1 ustawy o PIT, z którego wynikałoby m.in., że od podstawy opodatkowania przyjętej do wyliczania hipotetycznego podatku CFC odjąć należy przychody z tytułu dywidend i dochodów z udziałów w zyskach osób prawnych, otrzymywanych przez tą jednostkę.

Odmienne niż wnioskodawca Dyrektor KIS uznał, że hipotetyczny polski podatek dochodowy od osób prawnych należy wyliczać, uwzględniając całość dochodów uzyskanych przez zagraniczną jednostkę. W tym celu stosuje się podstawową stawkę 19% opisaną w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Dla ustalania hipotetycznego podatku przepisy nie przewidują możliwości uwzględnienia ulg i odliczeń, które przysługiwałyby w przypadku posiadania polskiej rezydencji podatkowej przez daną jednostkę zagraniczną.

Dodatkowo z interpretacji indywidualnej wynika, że przy kalkulacji hipotetycznego podatku dochodowego od osób prawnych nie należy pomijać przychodów z tytułu dywidend i dochodów z udziału w zyskach osób prawnych opodatkowanych na podstawie art. 22 ustawy o CIT.

Przy dokonywaniu wyliczenia hipotetycznego podatku dochodowego jednostka zagraniczna powinna przyjąć fikcję prawną, zgodnie z którą jest polskim rezydentem podatkowym i podlega opodatkowaniu polskim podatkiem dochodowym od całości uzyskiwanych dochodów, z zastosowaniem podstawowej stawki podatkowej wynoszącej 19%. Następnie porównuje się tak obliczony hipotetyczny podatek z faktycznie zapłaconym podatkiem przez tę jednostkę w kraju jej rezydencji. Jeśli faktycznie zapłacony podatek jest niższy o co najmniej 25% od wyliczonego hipotetycznego podatku, to spełniony zostaje warunek określony w przepisach art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c, art. 24a ust. 3 pkt 4 lit. b oraz art. 24a ust. 3 pkt 5 lit. d ustawy o CIT, a jednostka taka uzyskuje miano CFC.

Podatek CFC ustala się w oparciu o porównanie wysokości opodatkowania w dwóch państwach. Jeśli w państwie w którym znajduje się jednostka zagraniczna, opodatkowanie jest wyraźnie niższe niż w Polsce, przychody takiej jednostki opodatkowuje się podatkiem CFC w Polsce. Stanowisko przedstawione w omawianej interpretacji rodzi ryzyko, że w sytuacji badania różnicy wysokości podatku pomiędzy tymi państwami, należało będzie przyjąć kwotę wyższą niż podlegałyby

opodatkowaniu w Polsce, tym samym powodując, że więcej podmiotów zagranicznych będzie uznawane za CFC opodatkowane w Polsce.

## 5. Przychody z tytułu podziału spółki przez wydzielenie zrównuje się z pojęciem dywidendy

*Wyrok WSA w Gliwicach z 28.04.2023 r., I SA/GI 14/23*

Przychody z podziału spółki przez wydzielenie uznaje się za przychód z zysków kapitałowych na gruncie ustawy o CIT. W przypadku jednak podziału spółki skutkującej powstaniem przychodu, który może podlegać pod jurysdykcję dwóch państw, sprawa się komplikuje.

Na kanwie przywołanego wyroku powstał spór w zakresie miejsca opodatkowania przychodu uzyskanego przez wspólnika dzielonej spółki. Podatnik (spółka, rezydent niemiecki) zajął stanowisko, że przychód uzyskany przez niego w wyniku podziału spółki polskiej, której była wspólnikiem, powinien podlegać opodatkowaniu w Niemczech.

Polski organ podatkowy nie zgodził się z interpretacją niemieckiego podatnika, twierdząc, że przychód z podziału polskiej spółki powinien podlegać opodatkowaniu w Polsce.

Spór trafił do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, który stwierdził, że w przypadku gdy dochodzi do podziału spółki przez wydzielenie, szczególnie istotnym jest ustalenie, czy przychód uzyskany z podziału trafia do podmiotu będącego wcześniej posiadaczem udziałów podmiotu, który jest dzielony, czy trafiają do podmiotów, które takich udziałów w spółce dzielonej nie miały.

Ustalenie powyższego ma szczególnie istotne znaczenie w kontekście kwalifikacji, w którym państwie przychód zostanie opodatkowany na gruncie DTT zawartej pomiędzy państwami.

W przywołanej sprawie przychód powstał po stronie spółki niemieckiej, która przed podziałem spółki polskiej była jej udziałowcem. WSA stwierdził, że w sytuacji, gdy przychód otrzymuje podmiot, który był wcześniej posiadaczem udziałów spółki dzielonej, to przychód taki kwalifikuje się jako przychód z zysków kapitałowych zrównany z dywidendą, podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 10 ust. 3 DTT (w omawianej sprawie Polska–Niemcy) w miejscu siedziby spółki dzielonej jako w państwie źródła przychodu.



## **6. Kwestia obowiązków płatnika CIT w przypadku, gdy wypłaty na rzecz nierezydenta nie przekraczają limitu 2 000 000 zł oraz gdy przekraczają tę kwotę**

*Wyrok NSA z 17 maja 2023 r., sygn. II FSK 2772/20*

W przedmiotowej sprawie spółka zwróciła się o udzielenie interpretacji w sprawie dotyczącej podatku CIT. Spółka w opisie stanu faktycznego wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług doradztwa gospodarczego i finansowego, a dodatkowo planuje nabywać od innej spółki z Czech usługi o charakterze doradczym lub zarządczym. Usługi takie powinny podlegać wynagrodzeniu, Spółka jako płatnik zobligowana jest na podstawie art. 26 ust. 1 ustawy o CIT do poboru WHT. W związku z tym spółka planuje każdorazowo, przy wypłacie wynagrodzenia na rzecz spółki czeskiej, które przekroczyło w danym roku podatkowym kwotę 2 000 000 zł, badać (poprzez składanie oświadczenia) po pierwsze, czy spółka posiada certyfikat rezydencji spółki czeskiej (aby potwierdzić jej status nierezydenta) a po drugie, równocześnie sprawdzać z dochowaniem należytej staranności warunki pozwalające na zaniechanie poboru WHT (przewidziane w niniejszej sprawie w umowie zawartej między Polską a Czechami). Co istotne, spółka nie zamierza jednocześnie weryfikować, czy zachodzą przesłanki uniemożliwiające zaniechanie poboru podatku u źródła określone w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 ustawy o CIT.

W konsekwencji polska Spółka zadała pytanie, czy w przedstawionym stanie faktycznym, przy założeniu, że wynagrodzenie z tytułu usług przekraczające kwotę 2 000 000 zł nie będzie podlegało opodatkowaniu w Polsce na podstawie polsko-czeskiej DTT oraz Konwencji Modelowej OECD, a także przy jednoczesnym złożeniu oświadczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT, dopuszczalne będzie powstrzymanie się od szczegółowego badania przesłanek zawartych w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 ustawy o CIT. Analogiczne pytanie zostało przy założeniu, że kwota ta nie przekroczy 2 000 000 zł.

NSA oddalił skargi kasacyjne w niniejszej sprawie oraz wskazał w uzasadnieniu ustnym, że przychylił się do stanowiska sądu I instancji, który słusznie zauważył, że w zależności od tego, czy kwota wynagrodzenia przekroczy w danym roku podatkowym 2 000 000 zł czy też nie, różne będą w konsekwencji obowiązki, które Spółka będzie musiała wypełnić. W sytuacji, gdy kwota ta będzie niższa niż 2 000 000 zł, Spółka nie jest zobowiązana do szczegółowego badania przesłanek zawartych w art. 28b ust. 4 pkt 4–6 ustawy o CIT. NSA zaznaczył jednakże, że przekroczenie w danym roku podatkowym kwoty 2 000 000 zł, zgodnie z wolą ustawodawcy wyrażoną w art. 26 ust. 7a ustawy o CIT, będzie wiązało się z koniecznością dodatkowej weryfikacji i w konsekwencji – zbadania, czy te dodatkowe przesłanki zostały spełnione.

## **7. Płatności transgraniczne od 1 stycznia 2024 r.**

Od 1 stycznia 2024 r. podmiot realizujący usługi płatnicze będzie zobowiązany do zbierania danych podmiotów zlecających i odbierających płatności transgraniczne.

Regulacje w zakresie obowiązku ewidencjonowania płatności transgranicznych przez podmioty świadczące usługi płatnicze zawarte są w ustawie nowelizującej ustawę o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 14 kwietnia 2023 r. (tj. Dz.U. 2023 poz. 996)



Zgodnie z powołaną ustawą, dostawcy usług płatniczych będą zobowiązani prowadzić ewidencję odbiorców płatności i płatności transgranicznych, w postaci elektronicznej, za każdy kwartał, jeżeli w ciągu kwartału liczba płatności na rzecz danego odbiorcy przekroczy 25 płatności transgranicznych (projektowany art. 110b ust. 1 ustawy o VAT).

Pod pojęciem płatności transgranicznej należy rozumieć płatność wychodzącą od podmiotu (płatnika) znajdującego się na terytorium jednego z państw UE, na rzecz odbiorcy płatności znajdującego się na terytorium innego państwa UE lub na kraju trzeciego. Wyznacznikiem w zakresie tego, gdzie znajduje się płatnik oraz odbiorca płatności, mają być numery IBAN lub BIC lub inne numery identyfikacyjne umożliwiające weryfikację lokalizacji tych podmiotów.

Próg 25 transgranicznych płatności ma być obliczany odrębnie dla każdego z państw członkowskich, w których wykonane zostały usługi płatnicze.

Ewidencja z danymi dotyczącymi płatności transgranicznych przechowywana będzie przez podmioty świadczące usługi płatnicze przez okres 3 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym nastąpiła płatność.

Dostęp do informacji zawartych w ewidencji przysługiwać będzie państwom pochodzenia dostawcy usług płatniczych oraz innym państwom, na terenie których podmiot ten świadczy usługi płatnicze. Dostęp otrzyma również Szef Krajowej Administracji Skarbowej – w przypadku dostawców usług płatniczych, dla których państwem członkowskim pochodzenia lub przyjmującym państwem członkowskim jest Rzeczpospolita Polska.

## Zapraszamy do kontaktu



**Aldona  
Leszczyńska-Mikulska**

**radca prawny,  
partner w GWW**

[Aldona.Leszczynska-  
Mikulska@gww.pl](mailto:Aldona.Leszczynska-Mikulska@gww.pl)



**Tomasz Krzywański**

**adwokat,  
partner w GWW**

[Tomasz.Krzywanski  
@gww.pl](mailto:Tomasz.Krzywanski@gww.pl)



**Tomasz Piejak**

**adwokat,  
senior associate w GWW**

[Tomasz.Piejak@gww.pl](mailto:Tomasz.Piejak@gww.pl)



**Natalia Uchmanowicz**

**adwokat,  
associate w GWW**

[Natalia.Uchmanowicz  
@gww.pl](mailto:Natalia.Uchmanowicz@gww.pl)



**Krzysztof Gajdziński**

**doradca podatkowy,  
associate w GWW**

[Krzysztof.Gajdzinski  
@gww.pl](mailto:Krzysztof.Gajdzinski@gww.pl)



**Michał Zieliński**

**aplikant adwokacki,  
associate w GWW**

[Michal.Zielinski@gww.pl](mailto:Michal.Zielinski@gww.pl)



**Weronika Długokęcka**

**asystent prawnika w GWW**

[Weronika.Dlugokecka  
@gww.pl](mailto:Weronika.Dlugokecka@gww.pl)



**Kacper Skalkowski**

**asystent prawnika w GWW**

[Kacper.Skalkowski@gww.pl](mailto:Kacper.Skalkowski@gww.pl)