



www.gofin.pl

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO DODATEK

20.08.2015 r.

ISSN 2449-9218

Dodatek nr

13

OPODATKOWANIE WYNAGRODZENIA PRACOWNIKA WYKONUJĄCEGO PRACĘ ZA GRANICĄ

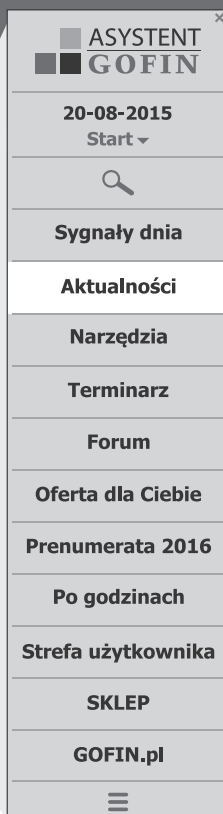
1. Ustalanie obowiązku podatkowego.....	str.	3
1.1. Zasady ogólne.....	str.	3
1.2. Praca za granicą a zmiana rezydencji podatkowej.....	str.	3
1.3. Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej – postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.....	str.	5
1.4. Jak liczyć dni, w których pracownik przebywa w drugim państwie?.....	str.	6
1.5. Firma zagraniczna jako faktyczny pracodawca.....	str.	10
1.6. Zagraniczny zakład pracodawcy.....	str.	11
2. Zaliczki na podatek dochodowy.....	str.	12
2.1. Zwolnienie płatnika z obowiązku poboru zaliczek.....	str.	12
2.2. Dochody wolne od podatku.....	str.	13
2.3. Koszty uzyskania przychodów.....	str.	13
2.4. Składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne.....	str.	14
2.5. Ustalanie zaliczek.....	str.	15
2.6. Zagraniczne dochody w PIT-11.....	str.	16
2.7. Przeliczanie waluty na złote.....	str.	17
3. Zagraniczna podróż służbowa.....	str.	18
3.1. Różnice między podróżą służbową a oddelegowaniem.....	str.	18
3.2. Zasady przyznawania świadczeń.....	str.	19
3.3. Należności wypłacane pracownikowi z tytułu odbytej podróży w przychodach pracownika.....	str.	22
4. Zeznanie podatkowe osoby wykonującej pracę za granicą.....	str.	23
4.1. Obowiązek złożenia zeznania.....	str.	23
4.2. Odliczenia od dochodu i podatku.....	str.	23
4.3. Metody unikania podwójnego opodatkowania.....	str.	24

4.4. Ulga abolicyjna	str.	25
4.5. Podatek zapłacony za granicą.....	str.	25
5. Rozliczanie należności wypłacanych pracownikom przebywającym za granicą – pytania i odpowiedzi	str.	25
5.1. Odstąpienie od poboru zaliczek.....	str.	25
5.2. Wynagrodzenie miesięczne za pracę wykonywaną w Polsce i za granicą.....	str.	27
5.3. Zaniechanie poboru zaliczek od dochodów uzyskanych przez pracownika wykonującego pracę za granicą	str.	28
5.4. Ustalenie okresu pobytu pracownika za granicą.....	str.	29
5.5. Wykazywanie w zeznaniu podatkowym wynagrodzenia za pracę wykonywaną za granicą	str.	31
5.6. Pracownik oddelegowany za granicę przez kolejnego pracodawcę.....	str.	32
5.7. Opłaty za autostrady i parkingi w podróży służbowej pracownika.....	str.	33
5.8. Pracownik ma przychód, gdy pracodawca zapłaci za jego paszport.....	str.	34
5.9. Dowóz do miejsca pracy i z powrotem pracowników będących za granicą.....	str.	35

ASYSTENT Gofin

Nowoczesna aplikacja dla Księgowych !

Dzięki aplikacji **ASYSTENT Gofin** nie ominą Cię ważne informacje z zakresu podatków, rachunkowości i prawa pracy.



Pobierz bezpłatnie już dziś na www.ASYSTENT.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361; ost. zm. w Dz. U. z 2015 r. poz. 978), zwanej dalej updof.

1. Ustalanie obowiązku podatkowego

1.1. Zasady ogólne

Wiele polskich firm wysyła pracowników do pracy za granicę, czy to w ramach oddelegowania czy też podróży służbowej. Jeżeli pracownik przebywał poza Polską, lecz ośrodek jego interesów życiowych pozostał w kraju – to nadal jest uważany za osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce, a w konsekwencji tu podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W takim przypadku wynagrodzenie uzyskane od polskiego pracodawcy za pracę świadczoną poza granicami Polski jest dochodem podlegającym opodatkowaniu w Polsce.

Ten sam dochód może jednak również podlegać opodatkowaniu w kraju świadczenia pracy. Zgodnie bowiem z treścią umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody uzyskiwane przez pracowników, co do zasady, są opodatkowane w kraju, w którym praca jest wykonywana.

Zdarzają się jednak sytuacje, w których dochód może być opodatkowany tylko w kraju, gdzie podatnik ma miejsce zamieszkania. Muszą być wtedy spełnione warunki określone w umowie (konwencji) o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jeśli pracownik został wysłany do pracy do kraju, z którym Polska nie ma zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to zasady opodatkowania jego wynagrodzenia za pracę świadczoną w takim kraju zależą od wewnętrznych przepisów tam obowiązujących, a w Polsce – od przepisów krajowych dotyczących opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne.

1.2. Praca za granicą a zmiana rezydencji podatkowej

Zdarza się, że polski pracodawca wysyła pracowników za granicę (w ramach oddelegowania lub w podróż służbową). Taki pobyt pracownika za granicą może wiązać się ze zmianą rezydencji podatkowej, a w konsekwencji zmieni się też obowiązek podatkowy tego pracownika.

Miejsce zamieszkania

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski uważa się osobę fizyczną, która:

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

Warunek pozwalający na uznanie osoby za mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski dotyczy posiadania centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych). Zdaniem organów podatkowych, np. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach wyrażonym w interpretacji indywidualnej z 4 czerwca 2014 r., nr IBPBII/1/415-189/14/BJ, przez „centrum interesów osobistych” należy rozumieć wszelkie powiązania rodzinne, tzn. ognisko domowe, aktywność społeczną, polityczną, kulturalną, obywatelską, przynależność do organizacji/klubów, uprawianie hobby itp. Z kolei „centrum interesów gospodarczych”

to przede wszystkim miejsce prowadzenia działalności zarobkowej, źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, polisy ubezpieczeniowe, zaciągnięte kredyty, konta bankowe itd.

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski uważa się również osobę fizyczną, która przebywa na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Spełnienie tego warunku stanowi podstawę do uznania danej osoby za polskiego rezydenta podatkowego. Nie ma przy tym znaczenia czy ta osoba posiada na terytorium Polski ośrodek interesów życiowych.

Uznanie osoby fizycznej za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie przesądza jednak o uznaniu tej osoby, za osobę podlegającą w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące ustalania miejsca zamieszkania oraz zakresu obowiązku podatkowego stosuje się bowiem z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a updof).

Postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Ocena czy podatnik podlega w Polsce ograniczonemu, czy nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu powinna być dokonana w każdym przypadku indywidualnie z uwzględnieniem postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powszechnie przyjmują, że określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie” oznacza każdą osobę, która zgodnie z prawem danego państwa podlega w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Umowy odsyłają zatem do wewnętrznego prawa podatkowego umawiających się państw. Może więc wystąpić sytuacja, w której oba państwa nakładają na tę samą osobę nieograniczony obowiązek podatkowy. W związku z tym umowy zawierają postanowienia pozwalające rozstrzygnąć, które państwo w takich okolicznościach może daną osobę uznać za swojego rezydenta podatkowego. Przyjmuje się wówczas, że osoba ma miejsce zamieszkania w państwie, w którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych). Jeżeli w oparciu o to kryterium ustalenie kwestii rezydencji nie jest możliwe, gdyż osoba posiada stałe miejsce zamieszkania w obu państwach, ale nie można wskazać, w którym z nich znajduje się jej centrum życiowe, to przyjmuje się, że ta osoba ma miejsce zamieszkania w państwie, w którym zwykle przebywa. Jeżeli również to kryterium jest niewystarczające, wtedy decyduje obywatelstwo. Może się jednak okazać, że wszystkie wymienione kryteria nie są wystarczające do określenia miejsca zamieszkania danej osoby. Nie można bowiem wykluczyć, że dana osoba posiada podwójne obywatelstwo. W takiej sytuacji ostatecznego rozstrzygnięcia powinny dokonać w drodze porozumienia władze umawiających się państw.

Konsekwencje zmiany rezydencji podatkowej

W trakcie zagranicznego wyjazdu pracownik może stracić status polskiego rezydenta podatkowego. Takie konsekwencje może powodować np. długość pobytu poza granicami kraju bądź przeniesienie się za granicę członków najbliższej rodziny pracownika.

Osoba fizyczna mająca dotychczas miejsce zamieszkania w Polsce, po zmianie miejsca zamieszkania przestanie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, począwszy od dnia zajścia tej zmiany. Od tego momentu podlegać ona będzie w Polsce

ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, jedynie od dochodów uzyskanych na terytorium naszego kraju.

Podatnik, który przestał być polskim rezydentem podatkowym w trakcie roku, w składanym w Polsce zeznaniu podatkowym za ten rok powinien wykazać:

- wszelkie dochody, które uzyskał od 1 stycznia danego roku do dnia wyjazdu, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy),
- dochody, które uzyskał na terytorium Polski od dnia wyjazdu do końca danego roku (ograniczony obowiązek podatkowy).

Do dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski przez osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w szczególności zalicza się dochody (przychody) z:

- pracy wykonywanej na terytorium Polski na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- działalności wykonywanej osobiście na terytorium Polski, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia,
- działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Polski,
- położonej na terytorium Polski nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

1.3. Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej – postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Zgodnie z generalną zasadą, obowiązującą w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej wykonywanej przez osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw podlega opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim państwie.

Jeżeli praca jest wykonywana w drugim państwie, wówczas dochód może być opodatkowany zarówno w państwie miejsca zamieszkania, jak i w państwie, w którym wykonywano pracę. Od tej ogólnej zasady umowy przewidują wyjątek, zgodnie z którym wynagrodzenie za pracę najemną wykonywaną w drugim państwie może być opodatkowane tylko w państwie zamieszkania osoby uzyskującej wynagrodzenie. Będzie tak wtedy, gdy spełnione zostaną równocześnie trzy warunki:

- 1) odbiorca wynagrodzenia przebywa w drugim państwie nie dłużej niż przez określony czas (najczęściej jest to 183 dni w roku kalendarzowym/podatkowym lub 183 dni w okresie każdego dwunastu miesięcy rozpoczynających się lub kończących w danym roku podatkowym) oraz
- 2) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim państwie, oraz
- 3) wynagrodzenie nie jest wypłacane przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim państwie.

Jeżeli wszystkie wymienione warunki będą spełnione jednocześnie, to wynagrodzenie za pracę jest zwolnione od podatku w państwie, w którym wykonywana jest praca. W tej sytuacji otrzymane wynagrodzenie podlega opodatkowaniu tylko w państwie, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania.

Przykład

Pracownik zatrudniony na umowę o pracę w polskiej spółce ma miejsce zamieszkania w Polsce. Każdego miesiąca kalendarzowego w ramach delegacji służbowej wyjeżdża do pracy w Szwecji, pozostałą część miesiąca przebywa w Polsce na urlopie bezpłatnym.

Jeżeli pobyt pracownika w Szwecji przekroczył łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy rozpoczynających się lub kończących w danym roku podatkowym, to wówczas wynagrodzenia tego pracownika podlegają opodatkowaniu w Szwecji (zgodnie z obowiązującymi tam przepisami), począwszy od pierwszego dnia wykonywania pracy za granicą (nie jest spełniony warunek wynikający z art. 15 ust. 2 lit. a polsko-szwedzkiej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania opublikowanej w Dz. U. z 2006 r. nr 26, poz. 193).

Jeżeli praca tego pracownika jest wykonywana w Szwecji w ramach wynajmowania siły roboczej szwedzkiemu kontrahentowi, sprawującemu nad tym pracownikiem kontrolę, to od początku wynagrodzenia te podlegały opodatkowaniu w Szwecji (nie jest spełniony warunek wynikający z art. 15 ust. 2 lit. b konwencji).

Jeśli wynagrodzenia są ponoszone przez zagraniczny zakład w rozumieniu art. 5 konwencji, który polski pracodawca posiada w Szwecji, to od początku wynagrodzenia te podlegały opodatkowaniu w Szwecji (nie jest spełniony warunek wynikający z art. 15 ust. 2 lit. c konwencji).

Dla ustalenia państwa opodatkowania wynagrodzenia pracownika, który ma miejsce zamieszkania w jednym państwie i wykonuje pracę w drugim, nie ma znaczenia czy w tym drugim państwie przebywa on w ramach oddelegowania, czy podróży służbowej (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 maja 2013 r., nr IBPBII/1/415-84/13/MCZ).

1.4. Jak liczyć dni, w których pracownik przebywa w drugim państwie?

Jeden z warunków decydujących, że wynagrodzenie za pracę wykonywaną w drugim państwie jest opodatkowane w państwie miejsca zamieszkania osoby uzyskującej wynagrodzenie, wymusza, aby osoba otrzymująca wynagrodzenie przebywała w państwie wykonywania pracy przez określony czas. Stosowanie tego warunku wymaga wyjaśnienia zarówno zasad liczenia dni przebywania w państwie wykonywania pracy, jak też ustalenia okresu, w którym badane jest przekroczenie 183 dni pobytu w drugim państwie.

Powszechnie przyjmuje się, że obliczanie długości pobytu w danym państwie jest dokonywane poprzez stosowanie metody opartej na „dniach fizycznej obecności”.

Stosownie do komentarza do Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku (wersja skrócona, lipiec 2010, Warszawa 2011 r., wydanej przez: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., str. 308-309), w ramach tej metody brane są pod uwagę następujące elementy: część dnia, dzień przybycia, dzień wyjazdu i wszystkie inne dni spędzone w danym państwie, takie jak soboty i niedziele, święta narodowe, urlopy przed, w czasie i po zakończeniu działalności, krótkie przerwy (szkolenia, strajki, zamknięcie przedsiębiorstwa, opóźnienia dostaw), dni choroby (z wyjątkiem zdarzeń uniemożliwiających wyjazd osobie, która w danym przypadku mogłaby uzyskać zwolnienie podatkowe) oraz dni zajęte z powodu śmierci lub choroby w rodzinie. Nie bierze się pod uwagę dni spędzonych w tym państwie

w czasie przejazdu między dwoma miejscami położonymi poza tym państwem. Wynika z tego, że każdy pełny dzień spędzony poza danym państwem, czy to w celach wakacyjnych, służbowych, czy z innej przyczyny, nie może być brany pod uwagę. Każda część dnia spędzona przez podatnika w danym państwie liczy się jako dzień obecności w tym państwie przy obliczaniu okresu 183 dni.

Przykład

Osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Polsce została oddelegowana do pracy do Niemiec. Weekendy spędza w Polsce. W piątek po południu wyjeżdża do Polski, a do Niemiec wraca w niedzielę. W tym przypadku tylko soboty nie wlicza się do limitu 183 dni, gdyż w tym dniu nawet przez część dnia osoba ta nie przebywała w Niemczech.

Ustalenie okresu, w którym badane jest przekroczenie 183 dni pobytu w drugim państwie w każdym przypadku wymaga zastosowania literalnej wersji postanowienia przyjętego w konkretnej umowie (przykładowe regulacje zaprezentowałam w tabeli).

Umowa	Okres, w którym bada się przekroczenie 183 dni
polsko-białoruska	rok podatkowy ^{*)}
polsko-chińska	rok kalendarzowy
polsko-duńska	dwunastomiesięczny okres rozpoczynający się lub kończący w danym roku podatkowym ^{*)}
polsko-francuska	rok podatkowy ^{*)}
polsko-niemiecka	dwunastomiesięczny okres rozpoczynający się lub kończący w danym roku podatkowym ^{*)}
polsko-rosyjska	rok kalendarzowy
polsko-szwedzka	dwunastomiesięczny okres rozpoczynający się lub kończący w danym roku podatkowym ^{*)}
polsko-ukraińska	rok kalendarzowy
polsko-włoska	rok kalendarzowy

^{*)} Należy mieć na uwadze rok podatkowy państwa, w którym praca jest wykonywana.

Jeżeli z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wynika, że okres 183 dni liczy się w danym roku kalendarzowym, wówczas pracownik przebywający za granicą na przełomie roku, może nie podlegać obowiązkowi podatkowemu w państwie, gdzie świadczy pracę, mimo że jego faktyczny pobyt w tym kraju znacznie przekroczył 183 dni. Ważne jest, aby przebywał w drugim państwie przez okres krótszy niż 183 dni w danym roku kalendarzowym.

Przykład

Polska firma oddelegowała do pracy do Włoch pracownika, który ma miejsce zamieszkania w Polsce. W związku z tym pracownik przebywał we Włoszech od 7 lipca 2014 r. do 31 marca 2015 r. W sumie we Włoszech przebywał 268 dni. Jednak w obu latach kalendarzowych, jego pobyt nie przekroczył 183 dni (w 2014 r. – 178 dni, 2015 r. – 90 dni).

Zgodnie z art. 15 ust. 2 polsko-włoskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania (Dz. U. z 1989 r. nr 62, poz. 374), wynagrodzenie tego pracownika podlegało opodatkowaniu tylko w Polsce (oczywiście przy założeniu, że spełnione były pozostałe warunki ze wskazanego przepisu umowy).

Z kolei przyjęta np. w umowie między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90), reguła 183 dni wymaga, aby odbiorca wynagrodzenia przebywał w drugim państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego się w danym roku podatkowym.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w powołanej wcześniej interpretacji indywidualnej z 8 maja 2013 r. wyjaśnił zasady ustalenia „dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym”. Organ ten stwierdził: „(...) pojęcie »dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym« jest pojęciem autonomicznym w stosunku do pojęcia »roku podatkowego«. Skoro okres dwunastomiesięczny, tylko i wyłącznie, może rozpocząć się lub zakończyć w danym »roku podatkowym«, to oczywiście jest, że »okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni« są częścią »okresu dwunastomiesięcznego«, nie zaś częścią »roku podatkowego« (roku kalendarzowego). Z punktu widzenia oceny spełnienia przedmiotowego warunku istotne jest więc to, czy okres (lub okresy) łącznie 183 dni nie został przekroczony w okresie dwunastomiesięcznym, nie zaś w roku podatkowym. W konsekwencji, jeżeli na pobyt danej osoby w drugim państwie składa się kilka krótkich okresów, wtedy do ustalenia dni pobytu w tym państwie uwzględnia się wszystkie wcześniejsze okresy pobytu w dwunastomiesięcznym okresie, występujące w różnych latach podatkowych (...)”.

Przykład

Pracownik został oddelegowany przez polskiego pracodawcę do pracy w Niemczech. Pracował tam od 1 sierpnia 2014 r. do 29 czerwca 2015 r. Pracownik przebywał w Niemczech łącznie dłużej niż 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu rozpoczynającego się lub kończącego się w danym roku podatkowym (na gruncie niemieckich przepisów rok podatkowy pokrywa się rokiem kalendarzowym). Dochody tego pracownika osiągnięte przez cały okres oddelegowania podlegały opodatkowaniu w Niemczech, a w Polsce – z uwzględnieniem metody wyłączenia z progresją.

Przykład

Pracownik był delegowany do Niemiec, gdzie zakładam, że przebywał w następujących okresach:

- 1) od 1 maja do 31 lipca 2014 r.,
- 2) od 1 grudnia 2014 r. do 31 stycznia 2015 r.,
- 3) od 1 maja do 30 września 2015 r.

W trakcie tych okresów pracownik ten nie przyjeżdżał do Polski, a przed 1 maja 2014 r. nie pracował w Niemczech.

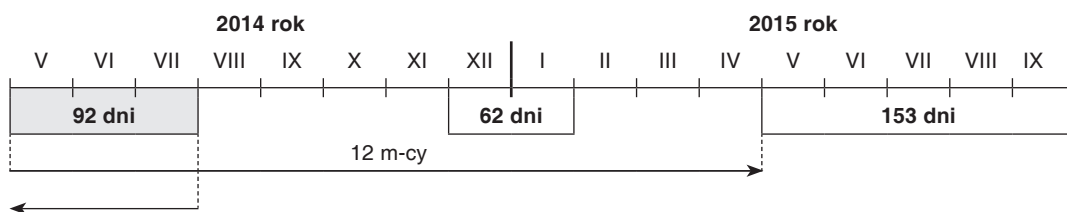
Stosownie do art. 15 ust. 2 lit. a polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90), aby ustalić czy i za któ-

re okresy wynagrodzenie pracownika będzie podlegało opodatkowaniu w Niemczech, okres pobytu pracownika na terytorium Niemiec należy liczyć podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym. Trzeba więc brać pod uwagę okres dwunastu miesięcy liczony do przodu od każdorazowego przybycia pracownika do Niemiec, ale także okres dwunastu miesięcy liczony wstecz od dnia każdorazowego wyjazdu tego pracownika z Niemiec.

Pierwszy okres

Pierwszy okres pobytu (od 1 maja do 31 lipca 2014 r.) pracownika w Niemczech trwał 92 dni. W okresie 12 miesięcy licząc do przodu od 1 maja 2014 r., pracownik przebywał w Niemczech 154 dni. Ponieważ przed 1 maja 2014 r. pracownik ten nie pracował w Niemczech, to nie trzeba już badać okresu 12 miesięcy wstecz.

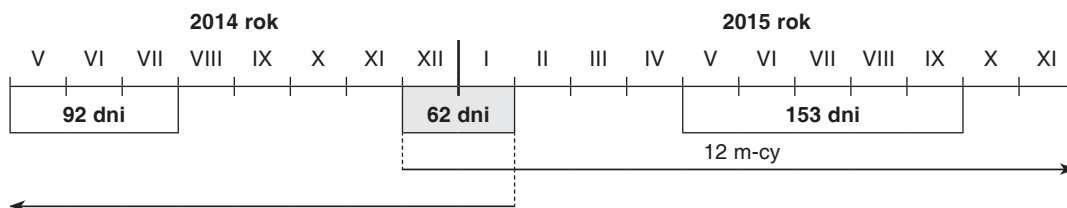
W pierwszym okresie pobytu pracownika w Niemczech nie nastąpiło przekroczenie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym.



Wynagrodzenie pracownika za pracę w Niemczech od 1 maja do 31 lipca 2014 r. podlegało opodatkowaniu w Polsce.

Drugi okres

Drugi okres pobytu (od 1 grudnia 2014 r. do 31 stycznia 2015 r.) pracownika w Niemczech trwał 62 dni. W okresie 12 miesięcy licząc do przodu od 1 grudnia 2014 r., pracownik przebywał w Niemczech 215 dni. Wiadomo już, że w tym okresie pobytu pracownika w Niemczech nastąpiło przekroczenie 183 dni, więc nie ma potrzeby badania wstecz okresu dwunastu miesięcy (rozpoczynając od 31 stycznia 2015 r.).

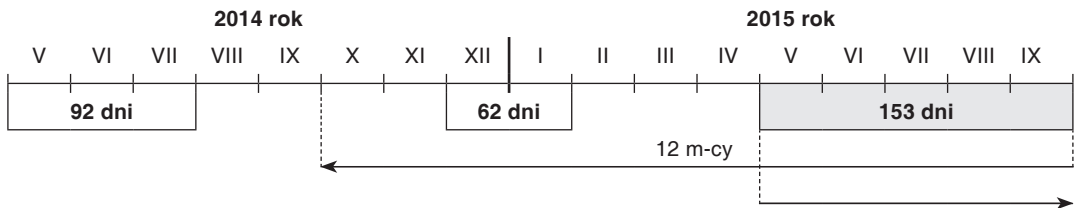


Wynagrodzenie pracownika za pracę w Niemczech od 1 grudnia 2014 r. do 31 stycznia 2015 r. podlegało opodatkowaniu w Niemczech.

Trzeci okres

Trzeci okres pobytu (od 1 maja do 30 września 2015 r.) pracownika w Niemczech będzie trwał 153 dni. W okresie 12 miesięcy licząc wstecz od 30 wrze-

śnia 2015 r., pracownik będzie przebywał w Niemczech 215 dni. Wiadomo już, że w trzecim okresie pobytu pracownika w Niemczech nastąpi przekroczenie 183 dni, więc nie ma potrzeby badania do przodu okresu dwunastu miesięcy (rozpoczynając od 1 maja 2015 r.).



Wynagrodzenie pracownika za pracę w Niemczech od 1 maja do 30 września 2015 r. podlegać będzie opodatkowaniu w Niemczech.

1.5. Firma zagraniczna jako faktyczny pracodawca

Jeżeli wynagrodzenie jest ponoszone przez pracodawcę mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, w którym jest wykonywana praca, wówczas prawo do opodatkowania posiada państwo, w którym wykonywana jest praca. Przy czym pracodawcą niekoniecznie musi być podmiot, z którym pracownik podpisał umowę o pracę.

Komentarz do Modelowej konwencji wskazuje, że dla stwierdzenia kto jest pracodawcą, istotne znaczenie może mieć ustalenie:

- kto jest uprawniony do instruowania pracownika co do sposobu, w jaki praca powinna być wykonywana,
- kto kontroluje i ponosi odpowiedzialność za miejsce, w którym praca jest wykonywana,
- czy wynagrodzenie osoby fizycznej jest bezpośrednio fakturowane przez formalnego pracodawcę przedsiębiorstwu, na rzecz którego usługi są wykonywane,
- kto udostępnia pracownikowi urządzenia i materiały konieczne do wykonywania pracy,
- kto ustala liczbę i kwalifikacje osób niezbędnych do wykonania określonej pracy,
- kto ma prawo wyboru osoby, która wykona określoną pracę, i ewentualnego wycofania się z podjętych z tą osobą uzgodnień dotyczących wykonania tej pracy,
- kto ma prawo do nakładania kar dyscyplinarnych w stosunku do pracownika wykonującego pracę,
- kto ustala urlopy i godziny pracy dla pracownika.

W przypadku kiedy analiza uwarunkowań, w których pracownik wykonuje pracę za granicą, doprowadzi do wniosku, że faktycznym (ekonomicznym) pracodawcą jest zagraniczna firma, wówczas wynagrodzenie oddelegowanego pracownika podlega opodatkowaniu w kraju, w którym praca jest wykonywana i w państwie rezydencji pracownika (z uwzględnieniem stosownej metody unikania podwójnego opodatkowania).

Przykład

Polska spółka oddelegowała pracownika do pracy we francuskiej spółce (obie spółki należą do międzynarodowej grupy kapitałowej). Francuska spółka będzie ponosiła odpowiedzialność i ryzyko za rezultaty wykonanej pracy, będzie instru-

owała pracownika, organizowała jego pracę oraz dostarczy mu wyposażenie (narzędzia i materiały) potrzebne do wykonywania pracy. Ponadto praca będzie wykonywana w miejscu, które znajduje się pod kontrolą i odpowiedzialnością francuskiej spółki. Koszty wynagrodzenia pracownika będą ponoszone przez polską spółkę, a następnie będą refakturowane na podmiot przejmujący, tj. na francuską spółkę.

Faktycznym pracodawcą dla pracownika oddelegowanego do Francji jest spółka francuska. Zatem od początku oddelegowania pracownika do pracy we Francji jego dochody będą podlegały opodatkowaniu we Francji. Wobec tego polska spółka nie jest zobowiązana jako płatnik do obliczania i pobierania w ciągu roku zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodów pracownika osiągniętych we Francji.

1.6. Zagraniczny zakład pracodawcy

Jednym z warunków koniecznych do spełnienia, aby wynagrodzenie za pracę wykonywaną w drugim państwie było opodatkowane w państwie miejsca zamieszkania osoby uzyskującej wynagrodzenie, jest to, że wynagrodzenie wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w jednym państwie za pracę w drugim państwie nie może być ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim państwie. Jeśli wynagrodzenia są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w państwie wykonywania pracy, to są one opodatkowane w państwie wykonywania pracy i w państwie rezydencji pracownika (z uwzględnieniem stosownej metody unikania podwójnego opodatkowania).

Przedsiębiorcy wysyłający pracowników do pracy za granicę powinni przeanalizować regulacje odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu ustalenia, czy wysłanie pracowników do pracy w drugim państwie nie spowoduje powstania zagranicznego zakładu. Niektóre umowy zawierają bowiem szczególne rozwiązania. Przykładowo w art. 5 ust. 4 konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Norwegii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokołu do tej Konwencji (Dz. U. z 2010 r. nr 134, poz. 899 ze zm.) znajdziemy postanowienie, na podstawie którego powstaje zagraniczny zakład w przypadku świadczenia usług w drugim państwie za pośrednictwem osoby fizycznej. W świetle tego przepisu zagraniczny zakład powstanie, jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wykonuje usługi w drugim umawiającym się państwie:

- a) za pośrednictwem osoby fizycznej obecnej w tym drugim państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie, lub
- b) przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie i usługi te są wykonywane w ramach tego samego projektu lub związanych ze sobą projektów przez jedną lub więcej osób fizycznych wykonujących te usługi w tym drugim państwie lub obecnych w tym państwie w celu wykonywania tych usług,

i więcej niż 50% dochodów brutto, które można przypisać do wykonywanej działalności gospodarczej prowadzonej przez to przedsiębiorstwo w ciągu tego okresu lub okresów, jest uzyskiwane z tytułu wykonywania usług w tym drugim państwie przez te osoby fizyczne. Zagraniczny zakład w rozumieniu tego przepisu nie powstanie, jeśli usługi te są ograniczone do usług o charakterze pomocniczym, o których mowa w art. 5 ust. 5 tej konwencji.

W aspekcie omawianych kwestii związanych z wysłaniem pracowników do pracy za granicę warto zauważyć, że zgodnie z powszechnie przyjętą w umowach zasadą zagraniczny zakład powstanie, jeżeli pracownik wysłany za granicę będzie przedstawicielem zależnym swojego pracodawcy. Takim przedstawicielem może być osoba, która posiadając pełnomocnictwo do zawierania umów w imieniu tego przedsiębiorstwa, działa poza terytorium kraju, gdzie ma siedzibę jej pracodawca. W takim przypadku, mimo że przedsiębiorstwo nie posiada w tym drugim państwie stałej placówki, uważa się, iż posiada tam zakład, chyba, że działalność tej osoby ogranicza się do czynności przygotowawczej lub pomocniczej.

Przykład

Polskie przedsiębiorstwo produkuje specjalistyczne urządzenia do diagnostyki medycznej. W Niemczech w imieniu tej firmy działa przedstawiciel, który ma uprawnienia do negocjowania cen i zawierania w jej imieniu kontraktów na dostawę sprzętu. Na mocy art. 5 ust. 5 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90), polskie przedsiębiorstwo działa w Niemczech za pośrednictwem zakładu.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają również definicję przedstawiciela niezależnego, którego działalność nie jest uznawana za zakład obcego podmiotu. Przedstawicielem tym jest osoba, która działa na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego w ramach swojej zwykłej działalności, zachowując przy tym swoją niezależność pod względem ekonomicznym, jak i prawnym.

Przykład

Przedsiębiorca niemiecki prowadzi działalność gospodarczą w zakresie usług agencyjnych. Firma mająca siedzibę w Polsce zleciła agentowi wyszukanie odbiorców jej wyrobów i podpisanie z nimi umów w jej imieniu. Stosownie do art. 5 ust. 6 polsko-niemieckiej umowy, nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w umawiającym się państwie tylko z tego powodu, że prowadzi ono w tym państwie działalność poprzez maklera, komisanta albo innego niezależnego przedstawiciela pod warunkiem, że takie osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności.

Czynności podejmowane na rzecz przedsiębiorstwa polskiego nie wykraczają poza przedmiot zwykłej działalności agenta. W takim razie niemiecki agent jest przedstawicielem niezależnym, więc w Niemczech nie powstanie zakład polskiej firmy.

2. Zaliczki na podatek dochodowy

2.1. Zwolnienie płatnika z obowiązku poboru zaliczek

Dla rozstrzygnięcia czy pracodawca ma obowiązek naliczania i pobierania zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika mającego miejsce zamieszkania w Polsce z pracy wykonywanej poza jej terytorium, konieczne jest rozstrzygnięcie kwestii czy dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Polski.

W myśl art. 32 ust. 6 updof, pracodawca, który oddelegował pracownika do pracy za granicę, jest zwolniony z obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzy-

skanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Polski, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu za granicą. Na wniosek podatnika zakład pracy pobiera zaliczki na podatek dochodowy z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i 9a updof.

Uwaga! Polski pracodawca może odstąpić od poboru podatku, gdy wypłacane przez niego kwoty:

- podlegają opodatkowaniu poza Polską lub
- będą podlegać opodatkowaniu poza Polską.

Wskazany art. 32 ust. 6 updof dotyczy dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Polski. Może więc mieć zastosowanie niezależnie od tego czy pracownik wykonuje pracę za granicą w ramach podróży służbowej, czy oddelegowania.

2.2. Dochody wolne od podatku

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 20 updof, u osób, mających miejsce zamieszkania w Polsce, przebywających czasowo za granicą, uzyskujących przychody m.in. ze stosunku pracy za granicą wolna od podatku jest część przychodów za każdy dzień pobytu za granicą, w którym osoby te pozostawały w stosunku pracy, w kwocie odpowiadającej 30% diety, określonej w przepisach dotyczących należności przysługujących pracownikom sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju.

Zwolnienie nie ma zastosowania do wynagrodzenia:

- pracownika odbywającego podróż służbową poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej,
- pracownika w związku z jego pobytem poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej w celu udziału w konflikcie zbrojnym lub dla wzmocnienia sił państwa albo państw sojusznicznych, misji pokojowej, akcji zapobieżenia aktom terroryzmu lub ich skutkom, a także w związku z pełnieniem funkcji obserwatora w misjach pokojowych organizacji międzynarodowych i sił wielonarodowych, o ile otrzymuje świadczenia zwolnione od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 83 lub 83a updof,
- uzyskiwanego przez członka służby zagranicznej.

Zwolnienie przewidziane dla należności za podróże służbowe jest określone w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof. Według tego przepisu, diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika są zwolnione od podatku, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.

2.3. Koszty uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy określone są w art. 22 ust. 2 i ust. 9 pkt 1-3 updof. Przepisy te nie wyróżniają pracowników pracujących w kraju od tych wykonujących pracę za granicą. Oznacza to, że wykonywanie pracy za granicą nie pozbawia pracownika uzyskującego przychody ze stosunku pracy możliwości zastosowania kosztów uzyskania przychodów określonych w tych przepisach. Zatem miesięczna kwota kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy przysługuje pracownikowi w pełnej wysokości, niezależnie od tego czy uzyskuje on przychody z pracy wykonywanej na terenie Polski, czy też poza jej granicami.

Zakład pracy jako płatnik w 2015 r. obowiązany jest stosować:

- zryczałtowane koszty uzyskania przychodów w wysokości 111,25 zł albo 139,06 zł (gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę) lub
- koszty procentowe w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 updof.

2.4. Składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne

Składki zapłacone w Polsce

Na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b updof, w rozliczeniu rocznym podatnik uzyskujący m.in. przychody ze stosunku pracy może obniżyć dochód o składki na ubezpieczenia społeczne potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika. Przepis ten dotyczy składek zapłaconych do polskiego ZUS. Odliczeniu nie podlegają jednak składki, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składki, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Podkreślenia wymaga, że ustawodawca wyłączył z możliwości odliczenia od dochodu jedynie składki ZUS od dochodu, który jest zwolniony od podatku na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a nie na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Składki na ubezpieczenia społeczne potrącone przez płatnika ze środków podatnika od dochodów zwolnionych w Polsce od opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania można więc odliczyć od innych dochodów, które są opodatkowane w Polsce według skali podatkowej.

Podatek dochodowy ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, pobranej w roku podatkowym przez pracodawcę (płatnika) zgodnie z przepisami ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – obniżenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku (art. 27b ust. 1 pkt 1 lit. b updof). Kwota składki na ubezpieczenie zdrowotne, o którą zmniejsza się podatek dochodowy, nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki.

Składki zapłacone do zagranicznych systemów ubezpieczeniowych

Podatnicy mogą odliczyć od dochodu składki na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, a od podatku składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne, które były zapłacone za granicą. Jednak możliwość odliczenia tych składek jest obwarowana licznymi warunkami. Zasady dokonywania tych odliczeń określają przepisy art. 26 ust. 1 pkt 2a, ust. 7 pkt 4 i ust. 13a-13c oraz art. 27b ust. 1 pkt 2 i ust. 2-4 updof.

Nie podlegają odliczeniu składki:

- zapłacone w innym państwie niż w państwie UE lub EOG bądź Szwajcarii,
 - których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest
-

Polska (składek nie mogą odliczyć np. osoby, które uzyskały dochody z pracy w Niemczech, Irlandii, Wielkiej Brytanii lub we Francji),

- odliczone w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG albo w Szwajcarii od dochodu (przychodu) albo podatku osiągniętego w tym państwie, albo na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto odliczenia tych składek można dokonać pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna (wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska) do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik opłacał składki na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne.

Kwota składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacona do zagranicznego systemu ubezpieczeniowego, o którą zmniejsza się podatek dochodowy, nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki.

2.5. Ustalanie zaliczek

Jeżeli pracodawca jest obowiązany do poboru i odprowadzenia do polskiego urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy pracownika oddelegowanego do pracy za granicę, to w celu obliczenia podstawy opodatkowania w pierwszej kolejności ustala dochód, tj.:

- 1) z przychodów uzyskanych w danym miesiącu przez pracownika z pracy najemnej za granicą najpierw wyłącza kwoty zwolnione od opodatkowania na podstawie art. 21 updof (w tym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 20 updof – patrz pkt 2.2 niniejszego opracowania),
- 2) od przychodu przeliczonego na złote odejmuje przysługujące podatnikowi miesięczne koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy (odpowiednio w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 lub art. 22 ust. 9 pkt 1-3 updof).

Dochód z pracy najemnej za granicą ulega obniżeniu o kwotę:

- 1) potrąconych przez pracodawcę ze środków pracownika składek na ubezpieczenia społeczne, określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych (art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b updof); odliczenie to nie dotyczy jednak składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bądź
- 2) składek zapłaconych ze środków pracownika na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne w innym niż Polska państwie UE lub EOG bądź w Konfederacji Szwajcarskiej (art. 26 ust. 1 pkt 2a, ust. 7 pkt 4 i ust. 13a-13c updof).

Stosownie do art. 26 ust. 13b pkt 1 updof, nie podlegają odliczeniu składki, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Polska. Nie można więc odliczyć składek zapłaconych np. w Niemczech, Irlandii lub Wielkiej Brytanii.

Obliczoną miesięczną zaliczkę na podatek dochodowy pracownika pomniejsza się o:

- 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej (tj. w 2015 r. o kwotę 46,33 zł), jeżeli pracownik złożył pracodawcy oświadczenie **PIT-2**,

- pobraną przez pracodawcę, jako płatnika, składkę na ubezpieczenie zdrowotne, z tym, że odliczenie nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki; dotyczy to również składki zapłaconej ze środków pracownika na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne w innym niż Polska państwie UE lub EOG bądź w Konfederacji Szwajcarskiej, przy czym nie można odliczyć składki, której podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od opodatkowania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Polska (art. 27b updof).

2.6. Zagraniczne dochody w PIT-11

PIT-11 to informacja o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy.

Jeśli pracownik w trakcie wykonywania pracy za granicą pozostawał polskim rezydentem podatkowym, to obejmuje go tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy. Oznacza to, że podlega obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Z tego względu w informacji **PIT-11** sporządzanej takiemu pracownikowi, pracodawca wykazuje również jego dochody z pracy wykonywanej za granicą (w tym dochody zwolnione od opodatkowania w Polsce na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Gdy zagraniczne dochody są wolne od podatku na podstawie umowy

Dochody uzyskane za granicą są zwolnione od podatku w Polsce, jeśli stosowna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu przewiduje stosowanie metody wyłączenia z progresją.

Przy metodzie wyłączenia z progresją dochody uzyskane za granicą są zwolnione od podatku w Polsce, ale mają wpływ na podatek od dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Zagraniczne dochody uwzględnia się do ustalenia stopy procentowej, według której będzie obliczony podatek należny od dochodu uzyskanego w Polsce.

Jeśli na podstawie właściwej umowy, dochody są wolne od podatku, wówczas w informacji **PIT-11**⁽²²⁾ pracodawca powinien uwzględnić w:

- poz. 32 – dochody zwolnione od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomniejszone o 30% diety, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 20 updof oraz o koszty uzyskania przychodów,
- poz. 70 – składki na ubezpieczenia społeczne, podlegające odliczeniu od dochodu (w informacji **PIT-11** nie wykazuje się składek na ubezpieczenia społeczne zapłaconych za granicą a naliczonych od dochodów (przychodów) zwolnionych od podatku w Polsce na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania),
- poz. 72 – składki na ubezpieczenie zdrowotne, podlegające odliczeniu od podatku (w informacji **PIT-11** nie wykazuje się składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych za granicą a naliczonych od dochodów (przychodów) zwolnionych od podatku w Polsce na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Druk **PIT-11**⁽²²⁾ stosuje się do przychodów, dochodów (strat) uzyskanych (poniesionych) od dnia 1 stycznia 2015 r.

Metoda wyłączenia z progresją dotyczy dochodów osiągniętych w 2015 r. z pracy najemnej wykonywanej m.in. w: Austrii, Francji, Niemczech, Szwecji, Wielkiej Brytanii.

Gdy zagraniczne dochody nie są wolne od podatku na podstawie umowy

Zagraniczne dochody nie są wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeśli:

- umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania obowiązująca z krajem, w którym pracownik wykonywał pracę, przewiduje metodę odliczenia proporcjonalnego,
- Polska nie ma obowiązującej umowy z krajem, w którym pracownik wykonywał pracę (wówczas, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, stosuje się metodę odliczenia proporcjonalnego).

Metoda odliczenia proporcjonalnego dotyczy dochodów osiągniętych w 2015 r. z pracy najemnej wykonywanej m.in. w: Belgii, Holandii, Rosji.

W takim przypadku w informacji **PIT-11**⁽²²⁾ pracodawca powinien uwzględnić w:

- poz. 29 – przychód (wynagrodzenie za pracę wykonywaną w Polsce i za granicą, które nie jest zwolnione od podatku, pomniejszone o przychody wolne od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 20 updof),
- poz. 30 – koszty uzyskania przychodów,
- poz. 31 – dochód (kwota z poz. 29 minus kwota z poz. 30),
- poz. 33 – zaliczki pobrane przez płatnika i wpłacone do polskiego urzędu skarbowego,
- poz. 70 – składki na ubezpieczenia społeczne, podlegające odliczeniu od dochodu (w tym także zagraniczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2a updof, które dodatkowo podaje się w poz. 71),
- poz. 72 – składki na ubezpieczenie zdrowotne, podlegające odliczeniu od podatku (w tym także zagraniczne, o których mowa w art. 27b ust. 1 pkt 2 updof, które dodatkowo podaje się w poz. 73).

Płatnik powinien przekazać informację **PIT-11** podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy:

- według miejsca zamieszkania podatnika wykonuje swoje zadania – jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania w Polsce,
- w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania – gdy podatnik nie ma miejsca zamieszkania w Polsce.

Informację **PIT-11** należy przekazać w terminie:

- do końca lutego roku następującego po roku podatkowym – gdy przekazywana jest urzędowi skarbowemu drogą elektroniczną lub podatnikowi,
- do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym – gdy składana jest urzędowi skarbowemu w formie dokumentu pisemnego,
- 14 dni od dnia złożenia przez podatnika wniosku – gdy obowiązek poboru zaliczek ustał w ciągu roku.

2.7. Przeliczanie waluty na złote

Przychody w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (art. 11a ust. 1 updof).

Także do przeliczenia kosztów, kwot uprawniających do odliczenia od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub obniżenia podatku, wydatków oraz podatku, wyrażonych w walutach obcych stosuje się kurs średni walut obcych ogłaszany przez NBP. Do przeliczenia należy

przyjąć kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego odpowiednio dzień poniesienia kosztu lub dzień poniesienia wydatku albo zapłaty podatku (art. 11a ust. 2 i 3 updof).

3. Zagraniczna podróż służbowa

3.1. Różnice między podróżą służbową a oddelegowaniem

W praktyce pojęcia „podróż służbowa” i „oddelegowanie” traktowane są niekiedy zamienne, co jest nieprawidłowe. Oddelegowanie związane jest ze zmianą miejsca świadczenia pracy. Podróżą służbową jest natomiast wykonywanie na polecenie pracodawcy zadania służbowego poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy pracownika (które nie ulega zmianie), w terminie i miejscu określonych w poleceniu wyjazdu służbowego (art. 77^s Kodeksu pracy).

Pracownik delegowany to osoba, która przez ograniczony okres wykonuje pracę na terytorium innego państwa członkowskiego niż to, w którym zwyczajowo pracuje, tj. w którym jest aktualnie zatrudniona. Miejsce pracy określone w umowie musi zostać tutaj zmienione na faktyczne miejsce wykonywania pracy (miejscowość lub wyznaczony obszar na terenie innego państwa członkowskiego). Dodatkowo, przez cały czas trwania delegowania musi istnieć stosunek pracy pomiędzy firmą delegującą a osobą delegowaną. Delegowanie jest przy tym możliwe jedynie w celu:

- realizacji umowy o świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy unijnego,
- wykonywania pracy w zakładzie albo przedsiębiorstwie zagranicznym należącym do danej grupy przedsiębiorstw,
- wypożyczenia pracowników agencji pracy tymczasowej przedsiębiorstwu zagranicznemu.

Natomiast podróż służbowa charakteryzuje się tym, że jest odbywana:

- poza stałe miejsce pracy pracownika,
- na polecenie pracodawcy (spod pojęcia podróży służbowej wyłączone są wyjazdy wykonywane na podstawie porozumienia zawartego pomiędzy pracodawcą i pracownikiem),
- w celu wykonania określonego przez pracodawcę zadania.

Wszystkie te cechy muszą wystąpić łącznie. W uzasadnieniu wyroku z 20 lutego 2007 r., sygn. akt II PK 165/06 (OSNP 2008/7-8/97) Sąd Najwyższy podkreślił, że z przepisów regulujących podróż służbową nie wynika zakaz delegowania pracownika. W szczególności delegowaniem niebędącym podróżą służbową jest podjęcie się przez pracownika odbycia podróży połączonej z wykonaniem określonej pracy na podstawie porozumienia zawartego z pracodawcą. W takim przypadku nie znajdują zastosowania przepisy określające należności przysługujące pracownikowi z tytułu podróży służbowej.

Pracownik delegowany nie ma prawa do dodatkowych świadczeń z tym związanych. Jego wynagrodzenie zasadnicze i pozostałe elementy wynagrodzenia są wynikiem stosowanych w zakładzie pracy zasad i ewentualnie negocjacji podczas zawierania umowy lub jej zmiany związanej z delegowaniem. Pracodawca nie musi wypłacać diet ani zwracać ponoszonych kosztów (w niektórych firmach wypłaca się jedynie pewne świadczenia dodatkowe). Przepisy unijne zobowiązują do stosowania w odniesieniu do pracowników delegowanych „miejscowych”, przepisów regulujących:

- maksymalny wymiar czasu pracy i minimalny czas przerw na odpoczynek,
 - minimalną liczbę dni urlopu (płatnego),
-

-
- wynagrodzenie (przynajmniej płacę minimalną obowiązującą we Włoszech lub w danym regionie lub w danej branży), w tym płatne nadgodziny,
 - zasady i warunki pracy podjętej poprzez biuro pośrednictwa,
 - przestrzeganie przepisów BHP w miejscu pracy,
 - ochronę kobiet ciężarnych, kobiet będących krótko po porodzie, ochronę dzieci i młodzieży,
 - równouprawnienie mężczyzn i kobiet oraz inne związane z równouprawnieniem.

Bierze się tutaj pod uwagę zarówno regulacje rangi ustawowej, jak i umowy zbiorowe (odpowiedniki układów zbiorowych pracy) lub orzeczenia arbitrażowe uznane za powszechnie stosowane, które powinny być przestrzegane przez wszystkie przedsiębiorstwa w danym obszarze geograficznym, zawodzie lub przemyśle.

Jeśli jednak prawo państwa pochodzenia jest dla pracownika korzystniejsze, to znajdzie zastosowanie, wbrew przyjętej w dyrektywie o pracownikach delegowanych ogólnej zasadzie prawa państwa przyjmującego. Przepisy dyrektywy w zakresie ochrony minimalnej, pozostające w mocy w kraju przyjmującym, nie mogą być przeszkodą dla stosowania korzystniejszych dla pracowników warunków zatrudnienia.

Z tytułu podróży służbowej pracownik otrzymuje świadczenia określone w rozporządzeniu o podróżach służbowych. W przepisach wewnątrzzakładowych można uregulować je nieco inaczej (w stopniu, na jaki pozwala na to przepis art. 77⁵ K.p.), ale nie można ograniczyć ich zakresu.

3.2. Zasady przyznawania świadczeń

Pracownik będący w zagranicznej podróży służbowej ma prawo do diet oraz zwrotu kosztów:

- przejazdów,
- dojazdów środkami komunikacji miejscowej,
- noclegów,
- innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb.

Wysokość i warunki ustalania tych należności określa rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167), zwane dalej: rozporządzeniem w sprawie podróży służbowej. Pracodawcy spoza sfery budżetowej mogą problematykę świadczeń związanych z podróżami służbowymi uregulować samodzielnie. Jak wynika z przepisu art. 77⁵ § 3 K.p., zasady wypłacania należności z tego tytułu określa się:

- w układzie zbiorowym pracy lub
- w regulaminie wynagradzania, albo
- w umowie o pracę, jeżeli pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu wynagradzania.

Prawo do diety

Dieta w podróży zagranicznej przysługuje w wysokości obowiązującej dla docelowego państwa podróży zagranicznej, przy czym stosownie do § 13 ust. 2 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej, możliwe jest wyznaczenie dwóch lub więcej państw docelowych w ramach jednej podróży zagranicznej.

Uwaga! Postanowienia układu zbiorowego pracy, regulaminu wynagradzania lub umowy o pracę nie mogą ustalać diety za dobę podróży służbowej poza granicami kraju w wysokości niższej niż dieta z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju określona dla pracownika państwowej lub samorządowej jednostki sfery budżetowej. Oznacza to, że dieta za dobę podróży służbowej poza granicami kraju nie może być ustalona w wysokości niższej niż 30 zł.

Jeśli w trakcie podróży zagranicznej pracownikowi zapewniono bezpłatne całodziennie wyżywienie, to przysługuje mu 25% diety. Gdy zapewniono mu bezpłatne częściowe wyżywienie, kwotę diety zmniejsza się, przyjmując, że każdy posiłek stanowi odpowiednio w przypadku:

- śniadania – 15% diety,
- obiadu – 30% diety,
- kolacji – 30% diety.

Takiego zmniejszenia dokonuje się również wtedy, gdy wyżywienie zostało zapewnione pracownikowi w ramach korzystania z usługi hotelarskiej.

Dieta w podróży zagranicznej nie przysługuje, jeśli pracownik otrzymuje należność pieniężną na wyżywienie. Jeżeli należność pieniężna jest niższa od diety, pracownikowi przysługuje wyrównanie do wysokości należnej diety.

Zwrot kosztów wyżywienia

Pracodawcy często wprowadzają w przepisach zakładowych lub umowie o pracę inne formy rozliczenia z pracownikami kosztów wyżywienia w podróży służbowej. Przykładowo pracodawcy we własnym zakresie zapewniają wyżywienie, np. wykupując pracownikowi posiłki w przyhotelowej restauracji.

Inną formą rozliczenia kosztów wyżywienia w podróży służbowej jest zwrot na rzecz pracownika faktycznych wydatków z tego tytułu na podstawie przedłożonych przez niego dowodów (faktury, rachunki), potwierdzających ich poniesienie.

W praktyce organów podatkowych utrwalony jest pogląd, że u pracownika nadwyżka wartości świadczenia polegającego na zapewnieniu pracownikowi całodziennego wyżywienia (czy to w formie zapewnienia bezpłatnego wyżywienia, czy zwrotu faktycznie poniesionych wydatków na wyżywienie) ponad kwotę należnych diet, nie jest objęta zwolnieniem podatkowym określonym w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a upod. i podlega opodatkowaniu. Takie stanowisko wynika m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 6 maja 2014 r., nr IPPB2/415-45/14-4/MK.

Uwaga! Niezależnie od formy w jakiej pracodawca zapewnia pracownikom wyżywienie podczas odbywanych przez nich podróży zagranicznych, wolna od podatku jest kwota odpowiadająca wartości diet, ustalonych zgodnie z rozporządzeniem w sprawie podróży służbowej.

Ryczałty za nocleg

Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów noclegu w trakcie podróży zagranicznej, w wysokości stwierdzonej rachunkiem, w granicach limitu określonego dla poszczególnych państw w załączniku do powołanego rozporządzenia. W uzasadnionych przypadkach pracodawca może wyrazić zgodę na zwrot kosztów za nocleg w wysokości wyższej niż te limity.

Jeśli pracownik nie przedłoży rachunku za nocleg, przysługuje mu ryczałt w wysokości 25% limitu, o którym mowa w powołanym załączniku. Ryczałt nie przysługuje za czas przejazdu. Nie przysługuje on także wtedy, gdy pracodawca lub strona zagraniczna zapewnią pracownikowi bezpłatny nocleg.

Koszty przejazdu

Pracownikowi przysługuje zwrot kosztów przejazdu w wysokości udokumentowanej biletami lub fakturami, obejmującymi cenę biletu środka transportu, wraz ze związanymi z nimi opłatami dodatkowymi (w tym miejscówkami), z uwzględnieniem posiadanej przez pracownika ulgi na dany środek transportu, bez względu na to, z jakiego tytułu ulga przysługuje.

Na wniosek pracownika pracodawca może wyrazić zgodę na przejazd w podróży służbowej samochodem osobowym, motocyklem lub motorowerem niebędącym własnością pracodawcy. Pracownikowi przysługuje wówczas zwrot kosztów przejazdu w wysokości tzw. kilometrówki, czyli kwoty stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów oraz stawki za jeden kilometr przebiegu. Stawkę tę ustala pracodawca, przy czym nie może być ona wyższa niż stawka określona w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. nr 27, poz. 271 ze zm.). W przypadku samochodów osobowych stawki te wynoszą odpowiednio:

- 0,5214 zł – dla samochodu o pojemności skokowej silnika do 900 cm³,
- 0,8358 zł – dla samochodu o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³.

Jeżeli więc pracodawca rozlicza delegacje według zasad określonych w powołanym rozporządzeniu, to przy rozliczeniu kosztów przejazdu nie będą brane pod uwagę rachunki za paliwo, ponieważ pracownik otrzyma kilometrówkę, której wysokość jest niezależna od faktycznie poniesionych kosztów na zakup paliwa.

Przykład

Pracownik odbył zagraniczną podróż służbową prywatnym samochodem osobowym o pojemności silnika 1.400 cm³. Z przedłożonego rozliczenia wynika, że pracownik przejechał 1.676 km. W firmie obowiązują zasady określone w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowych. W związku z tym z tytułu zwrotu kosztów przejazdu pracownikowi przysługuje kwota 1.400,80 zł (1.676 km × 0,8358 zł).

Koszty dojazdów

W podróży zagranicznej pracownikowi przysługuje ryczał na pokrycie kosztów dojazdu z i do dworca kolejowego, autobusowego, portu lotniczego lub morskiego – w wysokości jednej diety w miejscowości docelowej za granicą oraz w każdej innej miejscowości za granicą, w której pracownik korzystał z noclegu. Gdy pracownik ponosi koszty dojazdu wyłącznie w jedną stronę, to przysługuje mu ryczał w wysokości 50% diety.

Na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej pracownikowi przysługuje ryczał w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży zagranicznej. Wskazane ryczały nie przysługują, jeśli pracownik:

- odbywa podróż zagraniczną służbowym lub prywatnym pojazdem samochodowym, motocyklem lub motorowerem,
- ma zapewnione bezpłatne dojazdy,
- nie ponosi kosztów, na pokrycie których są przeznaczone te ryczały.

Inne wydatki

Oprócz diet, zwrotu kosztów przejazdów, dojazdów i noclegów, pracownikom przysługuje zwrot także innych niezbędnych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Rozporządzenie w sprawie podróży służbowej okre-

śla, że te inne wydatki to opłaty za: bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe oraz inne niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży krajowej lub podróży zagranicznej. Wydatki te zwraca się pracownikowi w udokumentowanej wysokości.

Rozliczenia kosztów podróży dokonuje się nie później niż w terminie 14 dni od dnia zakończenia podróży służbowej.

Dokumentowanie kosztów podróży

Do rozliczenia kosztów podróży pracownik załącza dokumenty (w szczególności rachunki, faktury lub bilety), potwierdzające poszczególne wydatki (nie dotyczy to diet oraz wydatków objętych ryczałtami). Jeżeli przedstawienie dokumentu nie jest możliwe, pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonaniu wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania.

3.3. Należności wypłacane pracownikowi z tytułu odbytej podróży w przychodach pracownika

Należności wypłacane pracownikowi z tytułu odbytej zagranicznej podróży służbowej, stanowią u niego przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 updof. Przychód ten powstaje w momencie otrzymania lub postawienia do dyspozycji pracownika tych świadczeń w następstwie rozliczenia kosztów podróży służbowej. Bez wpływu na powstanie przychodu ma natomiast fakt wypłacenia pracownikowi zaliczki na poczet podróży.

Przychód, o którym mowa jest wolny od podatku dochodowego na zasadach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof. Zwolnienie obejmuje diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika, do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.

Za świadczenia podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym, co do zasady, należy uznać wypłacone pracownikowi należności za czas podróży służbowej, w wysokości przekraczającej kwoty ryczałtów i limitów określonych w tych przepisach. Sytuacji pracownika nie zmienia fakt, że prawo do otrzymania należności na korzystniejszych warunkach niż określone w powszechnie obowiązujących przepisach o podróży służbowej wynika z przepisów wewnętrzzakładowych (układ zbiorowy pracy, regulamin wynagradzania) lub umowy o pracę.

Wyjątek od tej zasady dotyczy zwrotu ponad limit określony przepisami powszechnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie podróży służbowej, kosztów za nocleg w podróży zagranicznej. Nadwyżka kwoty należności wypłacona pracownikowi przebywającemu w podróży zagranicznej ponad ten limit nie będzie podlegała opodatkowaniu, jeżeli pracodawca uzna szczególne okoliczności podróży i wyrazi zgodę na zwrot tych kosztów w pełnej wysokości, wynikającej z przedłożonego rachunku (§ 16 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

Przykład

Pracownik odbył zagraniczną podróż służbową na Białoruś, która trwała 7 dób i 10 godzin.

Z tytułu odbytej podróży przysługuje pracownikowi dieta w wysokości 315 euro (7,5 doby x 42 euro) oraz zwrot kosztów noclegów do wysokości limitu, czyli

780 euro (6 x 130 euro). Pracodawca wypłacił jednak pracownikowi diety w wysokości 375 euro (7,5 doby x 50 euro) oraz uznał wydatek za noclegi według przedstawionego rachunku w wysokości 950 euro. U pracownika powstał przychód ze stosunku pracy w kwocie będącej równowartością 1.325 euro, z czego ze zwolnienia od podatku korzysta równowartość 1.265 euro (315 euro + 950 euro), a opodatkowaniu podlega równowartość 60 euro (1.325 euro – 1.265 euro).

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updof, ze zwolnienia podatkowego korzystają również kwoty otrzymane przez pracowników tytułem zwrotu kosztów używania dla potrzeb pracodawcy, w celu odbycia podróży służbowej, prywatnych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów. Należność z tego tytułu jest wolna od podatku do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Stosowanie przez pracodawcę korzystniejszych stawek za kilometr przebiegu pojazdu oznaczać będzie konieczność opodatkowania nadwyżki świadczenia wypłaconego ponad limit kilometrówki obliczonej z zastosowaniem powszechnie obowiązujących maksymalnych stawek.

4. Zeznanie podatkowe osoby wykonującej pracę za granicą

4.1. Obowiązek złożenia zeznania

Dochody z pracy najemnej uzyskane za granicą, do których mają zastosowanie przepisy art. 27 ust. 8 lub 9 albo 9a updof, rozlicza się na formularzu **PIT-36** oraz wykazuje się je w załączniku **PIT/ZG**. Załącznik ten składa się odrębnie dla każdego państwa uzyskania dochodu. Małżonkowie składają odrębny załącznik **PIT/ZG** (bez względu na sposób rozliczania – indywidualnie czy wspólnie z małżonkiem).

Do rozliczenia w Polsce dochodów uzyskanych za granicą przydatne są dokumenty potwierdzające okres zatrudnienia u zagranicznego pracodawcy, wysokość uzyskanych przychodów brutto, fakt zapłacenia podatku dochodowego za granicą i jego wysokość. Takimi dokumentami mogą być np. zaświadczenia od zagranicznego pracodawcy, kopie rozliczeń z zagranicznym organem podatkowym, otrzymane od pracodawcy miesięczne potwierdzenia wypłacanych wynagrodzeń.

Uwaga! Przebywanie za granicą nie zwalnia podatnika z obowiązku rocznego rozliczenia podatku w obowiązującym terminie, tj. do 30 kwietnia danego roku za rok poprzedni.

Obowiązku złożenia zeznania nie mają podatnicy osiągający dochody podlegające opodatkowaniu tylko za granicą, jeżeli do dochodów tych ma zastosowanie metoda wyłączenia z progresją. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy chcą rozliczyć się łącznie z małżonkiem lub w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci. Natomiast gdy do dochodów zagranicznych ma zastosowanie metoda odliczenia proporcjonalnego, wówczas podatnicy muszą złożyć zeznanie, nawet jeżeli nie uzyskali w Polsce żadnych dochodów.

4.2. Odliczenia od dochodu i podatku

Ustalony dochód (tj. przychód osiągnięty za granicą pomniejszony o przychód zwolniony od podatku, a następnie przeliczony na złote i pomniejszony o koszty uzyskania przychodów) pomniejsza się o kwotę pobranych lub opłaconych składek na ubezpieczenia społeczne

ne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a updof (patrz pkt 2.2, 2.3 i 2.4 niniejszego opracowania).

Jeżeli w zeznaniu podatnik wykaże dochód do opodatkowania, może skorzystać również z innych odliczeń od dochodu, np. z tytułu darowizn, wydatków rehabilitacyjnych, o ile spełnia warunki konieczne do skorzystania z tych odliczeń.

Podatek dochodowy ulega obniżeniu o kwotę pobranej lub zapłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne, w tym zagraniczne (patrz pkt 2.4 niniejszego opracowania).

Ponadto od podatku pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, podatnik ma prawo odliczyć kwotę z tytułu np. ulgi na dzieci.

Podatnik ma również prawo złożyć wnioski o przekazanie wskazanej przez siebie organizacji pożytku publicznego 1% podatku należnego wykazanego w zeznaniu (art. 45c updof).

Osoby, które mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce i osiągają dochody za granicą, mają możliwość skorzystania ze wspólnego rozliczenia podatku dochodowego z małżonkiem, bądź preferencyjnego rozliczenia podatku przysługującego osobom samotnie wychowującym dzieci – o ile zostaną spełnione warunki określone przez ustawodawcę.

Ponadto, na podstawie art. 6 ust. 3a updof, ze wspólnego opodatkowania mogą również korzystać:

- małżonkowie, którzy mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska państwie UE lub w innym państwie EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej oraz
- małżonkowie, z których jeden podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a drugi jest rezydentem innego niż Polska państwa UE lub innego państwa EOG albo Konfederacji Szwajcarskiej.

Wymaga to jednak łącznego spełnienia warunków określonych w art. 6 ust. 3a, 8-10 i 12 updof.

4.3. Metody unikania podwójnego opodatkowania

Przy rozliczaniu dochodów uzyskanych za granicą kluczowe znaczenie ma metoda unikania podwójnego opodatkowania, określona w umowie zawartej przez Polskę z państwem, w którym polski rezydent uzyskał dochód. W zależności od postanowień umowy będzie to metoda:

- wyłączenia z progresją,
- odliczenia proporcjonalnego.

Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód uzyskany ze źródeł położonych za granicą wyłącza się z podstawy opodatkowania w Polsce. Brany jest on jednak pod uwagę przy ustalaniu podatku należnego od dochodu osiągniętego w Polsce. Do tego dochodu stosuje się wówczas stawkę podatkową właściwą dla kwoty łącznego dochodu podatnika, tj. dochodu osiągniętego zarówno w kraju jak i za granicą. W przypadku tej metody sposób obliczania podatku określa art. 27 ust. 8 updof.

Metoda odliczenia proporcjonalnego (zwana inaczej metodą zaliczenia, potrącenia lub kredytu podatkowego) polega na tym, że w Polsce, podatek zapłacony za granicą, podlega odliczeniu od podatku obliczonego od łącznych dochodów uzyskanych w roku podatkowym, ale tylko do wysokości podatku przypadającego na dochód uzyskany za granicą.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych unikanie podwójnego opodatkowania jest realizowane poprzez stosowanie przepisów art. 27 ust. 8 lub art. 27 ust. 9 i 9a updof.

4.4. Ulga abolicyjna

Podatnik, który dochody uzyskane poza terytorium Polski rozlicza metodą odliczenia proporcjonalnego, może skorzystać z ulgi abolicyjnej na zasadach określonych w art. 27g updof. Ulga abolicyjna służy wyrównaniu wysokości podatku płaconego przy rozliczaniu dochodów zagranicznych metodą odliczenia proporcjonalnego, z obciążeniami podatkowymi, które podatnik poniósłby, gdyby rozliczał te dochody metodą wyłączenia z progresją. W tym celu od podatku odlicza się kwotę stanowiącą różnicę między kwotą podatku obliczonego metodą proporcjonalnego odliczenia a kwotą podatku obliczonego przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją.

Ulgi tej nie można stosować, jeżeli dochody uzyskane zostały w tzw. rajach podatkowych, czyli krajach lub na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Uwaga! Ulga abolicyjna może być stosowana przez podatników, którzy rozliczają dochody zagraniczne uzyskane w kraju, z którym Polska ma obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującą metodę odliczenia proporcjonalnego oraz tych podatników, którzy rozliczają dochody zagraniczne osiągnięte w kraju, z którym Polska takiej umowy nie ma podpisanej.

4.5. Podatek zapłacony za granicą


Podatnik osiągający za granicą dochody, do których ma zastosowanie metoda odliczenia proporcjonalnego, ma obowiązek odliczyć podatek zapłacony za granicą, nawet jeśli spodziewa się jego zwrotu. Przepis art. 27 ust. 9 updof nie daje podatnikowi możliwości rezygnacji z odliczenia tego podatku.

Zwrócony podatek, który wcześniej był zapłacony za granicą i rozliczony w zeznaniu podatkowym, należy doliczyć do podatku w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym został zwrócony (art. 45 ust. 3a updof).

5. Rozliczanie należności wypłacanych pracownikom przebywającym za granicą – pytania i odpowiedzi

5.1. Odstąpienie od poboru zaliczek

Chcemy wysłać pracownika w delegację do Niemiec. Będzie on przebywał w Niemczech od poniedziałku do piątku. Na weekendy będzie wracał do Polski, gdzie ma rodzinę. Miejsce pracy określone w umowie nie ulegnie zmianie. Nie wiemy jeszcze czy pobyt tego pracownika za granicą przekroczy 183 dni. Z czym dla nas jako dla pracodawcy wiąże się dłuższy niż 183 dni pobyt pracownika w Niemczech?

 Jeśli pobyt pracownika w Niemczech przekroczy 183 dni, to pracodawca powinien odstąpić od poboru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z pracy tam wykonywanej.

Stosownie do art. 32 ust. 6 updof, pracodawca, który oddelegował pracownika do pracy za granicę, jest zwolniony z obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Polski, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegały opodatkowaniu za granicą.

To czy dochody podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu za granicą, należy ustalić na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W omawianej sytuacji będzie nią umowa zawarta między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90). Z postanowień zawartych w art. 15 tej umowy wynika, że wynagrodzenie osoby, która ma miejsce zamieszkania w Polsce, a pracuje w Niemczech, co do zasady, jest opodatkowane w Niemczech. Jednak polscy pracownicy zatrudnieni przez polską firmę do wykonywania pracy w Niemczech nie są obowiązani do zapłaty podatku w Niemczech, w przypadku łącznego spełnienia następujących warunków:

- 1) jeżeli przebywają w Niemczech przez okres (lub okresy) nieprzekraczający łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym,
- 2) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w Niemczech, i
- 3) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w Niemczech (za zakład uznaje się m.in. miejsce zarządu, filię, biuro, fabrykę, warsztat, kopalnię, a także plac budowy lub prace budowlane albo instalacyjne, jeżeli trwają one dłużej niż 12 miesięcy).

Jeżeli spełnione będą wszystkie wskazane warunki, to wynagrodzenie za pracę wykonaną w Niemczech przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce będzie podlegało opodatkowaniu w naszym kraju na takich samych zasadach jak wynagrodzenie za pracę wykonaną w Polsce.

Zwracamy uwagę, że w przypadku kiedy analiza uwarunkowań, w których pracownik wykonuje pracę za granicą, doprowadzi do wniosku, że faktycznym pracodawcą jest zagraniczna firma, należy uznać, że drugi warunek dotyczący źródła finansowania wynagrodzenia nie jest spełniony. W konsekwencji wynagrodzenie oddelegowanego pracownika podlega opodatkowaniu w Niemczech, gdzie praca jest wykonywana. W Polsce wynagrodzenie to jest uwzględniane w zeznaniu podatkowym przy wyliczaniu podatku należnego od polskich dochodów.

Analogiczne skutki podatkowe wystąpią, jeśli wynagrodzenia są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w Niemczech.

Przedstawiony stan faktyczny i pytanie koncentrują się na liczbie dni pobytu pracownika za granicą. Zakładam więc, że w sytuacji, której dotyczy pytanie faktycznym pracodawcą jest polska firma nieposiadająca zakładu ani stałej placówki w Niemczech. Wobec tego o miejscu opodatkowania wynagrodzenia będzie decydował okres pobytu pracownika za granicą.

Przy tym założeniu, jeśli pracownik będzie przebywał w Niemczech przez okresy przekraczające łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym, jego wynagrodzenie za wykonywaną tam pracę będzie podlegało opodatkowaniu w Niemczech. Co ważne – w tej sytuacji opodatkowaniu za granicą będzie podlegał cały dochód uzyskany za pracę wykonywaną w Niemczech, a nie tylko dochód osiągnięty, poczynając od 184 dnia pobytu w tym kraju.

Jeżeli dochód delegowanego pracownika podlega opodatkowaniu w państwie wykonywania pracy, to obowiązki związane z odprowadzeniem podatku wynikają z przepisów podatkowych danego państwa.


Po upływie 183 dni pobytu pracownika za granicą (w omawianym przypadku podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym), płatnik kierując się art. 32 ust. 6 updof, powinien zaprzestać pobierania zaliczek. Nie powinien ich pobierać także wówczas, gdy z góry wie, że dochody z pracy najmniej

będą podlegać opodatkowaniu za granicą. W takiej sytuacji powołany przepis przewiduje możliwość pobierania podatku na wniosek pracownika, ale tylko w odniesieniu do dochodów, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia. Pobór podatku na wniosek podatnika nie dotyczy jednak wynagrodzeń wypłacanych za pracę w Niemczech, ponieważ do tych dochodów ma zastosowanie metoda wyłączenia z progresją.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje obowiązku informowania urzędu skarbowego o zaprzestaniu poboru zaliczek na podatek w związku z wypełnieniem przesłanek określonych w art. 32 ust. 6 updof.

5.2. Wynagrodzenie miesięczne za pracę wykonywaną w Polsce i za granicą

Pracownik spółki z o.o. często jest wysyłany w podróż służbową do Niemiec. W każdym miesiącu pracuje zarówno w kraju, jak i za granicą. W najbliższym czasie w trakcie miesiąca pobyt tego pracownika na terytorium Niemiec przekroczy 183 dni w okresie kolejnych 12 miesięcy. Oznacza to, że wynagrodzenia tego pracownika za pracę wykonywaną w Niemczech będą musiały być opodatkowane w Niemczech, a za pracę w Polsce nadal będą opodatkowane w naszym kraju. W jaki sposób pracodawca powinien podzielić wynagrodzenie pracownika na część opodatkowaną w kraju i część opodatkowaną za granicą?

 Wynagrodzenia pieniężne odnoszące się do pracy wykonywanej na terytorium obu państw powinny zostać podzielone stosownie do okresu wykonywania pracy w każdym z tych państw.

Stosownie do art. 32 ust. 6 updof, zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem, że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W analizowanym przypadku wynagrodzenia pracownika z pracy wykonywanej za granicą, ze względu na łączny czas pracy wykonywanej w Niemczech, na mocy art. 15 ust. 1 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90), będą podlegały opodatkowaniu w Niemczech (zgodnie z obowiązującymi tam przepisami). W konsekwencji, polski płatnik nie powinien potrącać zaliczek na podatek od wynagrodzenia za pracę wykonywaną na terytorium Niemiec. Z kolei wynagrodzenia wypłacone temu pracownikowi za pracę w Polsce podlegają opodatkowaniu w Polsce.

W przypadku wykonywania pracy w jednym miesiącu zarówno w Polsce, jak i w Niemczech, należy rozdzielić wynagrodzenie na część przypadającą na pracę wykonaną w Polsce oraz na część wynikającą z pracy za granicą.

Z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 maja 2013 r., nr IPPB4/415-114/13-4/JK2 wynika, że: „(...) w celu prawidłowego rozpoznania części dochodu pracowników wykonujących pracę za granicą podlegającej opodatkowaniu za granicą, należy zastosować odpowiednią proporcję dni roboczych, w których dany pracownik wykonywał swoje obowiązki za granicą, do ogólnej liczby dni roboczych przypadających w danym miesiącu, co umożliwi ustalenie we właściwy sposób kwoty dochodu należnego za pracę wykonywaną za granicą, która powinna podlegać opodatkowaniu za granicą zgodnie z wewnętrznym ustawodawstwem danego kraju, oraz kwoty dochodu podlegającej opodatkowaniu w Polsce należnej w związku z wykonywaną tu pracą”.


Przy godzinowym rozliczaniu czasu pracy uzasadnione jest zastosowanie odpowiedniej proporcji godzin przepracowanych za granicą do ogólnej liczby godzin przepracowanych w danym miesiącu.

Obok wynagrodzeń pieniężnych (pensji) również świadczenia rzeczowe oraz inne nieodpłatne świadczenia stanowią przychód z pracy najemnej. Każdy składnik wynagrodzenia powinien być analizowany pod względem jego związku z pracą wykonywaną na terytorium danego państwa.

Jeżeli pracownik otrzymuje np. zwrot kosztów zakwaterowania w Niemczech, wówczas dochody z tego tytułu nie mają związku z pracą wykonywaną na terytorium Polski i wobec tego w całości podlegają opodatkowaniu w Niemczech (zgodnie z przepisami obowiązującymi w Niemczech). Prawidłowość takiego rozstrzygnięcia potwierdza wyrok NSA z 14 września 2012 r., sygn. akt II FSK 243/11.

5.3. Zaniechanie poboru zaliczek od dochodów uzyskanych przez pracownika wykonującego pracę za granicą

Pracownik zatrudniony w spółce mającej siedzibę w Polsce wyjeżdża w delegacje na podstawie polecenia wyjazdu służbowego do Belgii. W okresie dwunastu miesięcy rozpoczynających się lub kończących w danym roku podatkowym przebywał w Belgii łącznie powyżej 183 dni. Czy do wynagrodzenia tego pracownika mają zastosowanie przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulujące zasady opodatkowania dochodów z pracy najemnej? Czy w takiej sytuacji polski pracodawca nie ma obowiązku odprowadzania zaliczki na podatek w związku z następnymi wyjazdami?

 Do wynagrodzenia tego pracownika mają zastosowanie przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulujące zasady opodatkowania dochodów z pracy najemnej. Płatnik nie powinien potrącać zaliczek na podatek od wynagrodzenia za pracę wykonywaną na terytorium Belgii.

Zgodnie z polsko-belgijską konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz. U. z 2004 r. nr 211, poz. 2139), wynagrodzenie pracownika mającego miejsce zamieszkania na terenie Polski podlega opodatkowaniu tylko w Polsce, chyba że praca wykonywana jest na terytorium Belgii. W takim przypadku dochód ten może być opodatkowany w państwie wykonywania pracy, czyli w Belgii (art. 15 ust. 1 konwencji).

Przepis art. 15 ust. 2 konwencji określa wyjątek od tej zasady. Przewiduje on, że wynagrodzenia pracowników podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji (tu: w Polsce), jeżeli łącznie zostaną spełnione określone w tym przepisie warunki, tj.:

- a) pracownik przebywa w Belgii przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym, i
- b) wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w Belgii, i
- c) wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w Belgii.

Jeżeli przynajmniej jeden z wymienionych warunków nie jest spełniony (np. delegowany przez polską firmę pracownik będzie przebywał w Belgii dłużej niż 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu), wtedy stosowana jest norma ogólna wynikająca z art. 15

ust. 1 konwencji, tj. prawo do opodatkowania wynagrodzeń za pracę najemną wykonywaną w Belgii przysługuje temu państwu.

Powołane przepisy umowy regulujące zasady opodatkowania dochodów z pracy najemnej odnoszą się do miejsca wykonywania pracy (art. 15 konwencji) i do przebywania w państwie wykonywania pracy. Mogą więc mieć zastosowanie niezależnie od tego czy pracownik wykonuje pracę za granicą w ramach podróży służbowej, czy oddelegowania połączonego ze zmianą miejsca pracy.

Jednym z warunków opodatkowania wynagrodzenia pracownika w państwie rezydencji jest przebywanie w drugim państwie przez okres nieprzekraczający 183 dni podczas każdego dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym.


W analizowanym przypadku wynagrodzenia pracownika z pracy wykonywanej za granicą, ze względu na łączny czas pracy wykonywanej w Belgii, będą podlegały opodatkowaniu w Belgii (zgodnie z przepisami obowiązującymi w Belgii). Jeśli pracownik jest polskim rezydentem podatkowym, to wynagrodzenie wypłacone temu pracownikowi przez polską firmę podlega opodatkowaniu również w Polsce (ze względu na status rezydencji podatkowej pracownika). W takiej sytuacji w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w Polsce, do dochodów uzyskanych przez tę osobę z pracy w Belgii będzie miała zastosowanie tzw. metoda odliczenia proporcjonalnego (art. 23 ust. 2 lit. a pkt 1 konwencji oraz art. 27 ust. 9 lub 9a updof). Metoda ta polega na tym, że w Polsce podatek zapłacony za granicą podlega odliczeniu od podatku obliczonego od łącznych dochodów uzyskanych w roku podatkowym, ale tylko do wysokości podatku przypadającego na dochód uzyskany za granicą.

Stosownie do art. 32 ust. 6 updof, zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem, że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Na wniosek podatnika zakład pracy pobiera zaliczki na podatek dochodowy z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i 9a updof.

W przypadku wykonywania pracy w jednym miesiącu zarówno w Polsce, jak i w Belgii, należy rozdzielić wynagrodzenie na część przypadającą na pracę wykonaną w Polsce oraz na część wynikającą z pobytu za granicą. Pierwsza część wynagrodzenia będzie podlegać zasadom wynikającym z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, natomiast druga część będzie podlegać opodatkowaniu w Belgii zgodnie z przepisami wewnętrznymi obowiązującymi w tym państwie.

5.4. Ustalenie okresu pobytu pracownika za granicą

Pracownicy spółki mającej siedzibę w Polsce co miesiąc przez trzy tygodnie przebywają w Niemczech, wykonując tam pracę, a na tydzień wracają do Polski. W Niemczech pracownicy realizują usługi, które spółka świadczy zagranicznemu kontrahentowi. Ośrodek interesów życiowych tych pracowników pozostaje w Polsce. Czy spółka powinna badać przekroczenie 183 dni pobytu każdego z pracowników w Niemczech?

 Tak. Dla określenia miejsca opodatkowania dochodu osoby wykonującej pracę w Niemczech konieczne jest ustalenie czy dana osoba przebywa w tym państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego się w danym roku podatkowym. Nie byłoby potrzeby ustalania tej kwestii, gdyby działalność polskiej spółki na terenie Niemiec skutkowałą powstaniem zakładu.

Zgodnie z generalną zasadą wyrażoną w polsko-niemieckiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90), jeśli osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Polsce osiąga wynagrodzenie za pracę wykonywaną w Niemczech, to dochód osiągnięty przez nią z tego tytułu podlega opodatkowaniu w Niemczech (art. 15 ust. 1 umowy).

Od tej zasady art. 15 ust. 2 umowy przewiduje jednak wyjątek. Na podstawie tego przepisu, polski pracownik zatrudniony przez polską firmę do wykonywania pracy w Niemczech nie jest obowiązany do zapłaty podatku w Niemczech w przypadku łącznego spełnienia następujących warunków:

- 1) pracownik przebywa w Niemczech przez okres (lub okresy) nieprzekraczający łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym, i
- 2) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w Niemczech, i
- 3) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w Niemczech.

W sytuacji kiedy zostaną spełnione wszystkie warunki przewidziane w art. 15 ust. 2 umowy, wynagrodzenia polskich pracowników wykonujących pracę w Niemczech opodatkowane będą tylko w Polsce. Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków oznacza, że wynagrodzenie za pracę wykonywaną na terytorium Niemiec podlega opodatkowaniu w Niemczech. W Polsce wynagrodzenie to jest uwzględniane w zeznaniu podatkowym przy wyliczaniu podatku należnego od polskich dochodów.

W przypadku posiadania przez polskiego pracodawcę (w omawianym przypadku: spółkę) zakładu na terytorium Niemiec, należy ustalić czy wynagrodzenie danego pracownika jest ponoszone przez zagraniczny zakład. Gdyby tak było, to dochód tego pracownika będzie podlegał opodatkowaniu w Niemczech niezależnie od długości okresu spędzonego w Niemczech. W Polsce dochód ten będzie uwzględniany przy wyliczaniu podatku należnego od polskich dochodów.

Z kolei jeśli polska firma będąca pracodawcą nie posiada w Niemczech zakładu, to o miejscu opodatkowania wynagrodzenia będzie decydował okres pobytu pracownika za granicą. Jeśli łączny pobyt pracownika na terenie Niemiec przekroczy 183 dni w okresie kolejnych dwunastu miesięcy rozpoczynających się lub kończących w danym roku podatkowym, to wówczas dochód takiego pracownika będzie podlegał opodatkowaniu w Niemczech (w Polsce będzie uwzględniany przy wyliczaniu podatku należnego od polskich dochodów).

W celu ustalenia czy pobyt pracownika w drugim państwie łącznie nie przekroczy 183 dni w okresie kolejnych dwunastu miesięcy rozpoczynających się lub kończących w danym roku podatkowym, należy wziąć pod uwagę okres dwunastu miesięcy liczony do „przodu” od dnia przybycia pracownika do Niemiec, ale także okres dwunastu miesięcy liczony „wstecz” od dnia każdorazowego wyjazdu tego pracownika z Niemiec.

Przykład

Pracownik zatrudniony przez polską spółkę przebywa cyklicznie przez 3 tygodnie w Niemczech, gdzie wykonuje pracę powierzoną mu przez pracodawcę, a przez tydzień pracuje w Polsce. W marcu 2015 r. przyjechał do Niemiec w niedzielę 1 marca, z Niemiec wyjechał w sobotę 21 marca.

W tej sytuacji, licząc dwanaście miesięcy „do przodu”, okres dwunastu miesięcy liczony dla tego pracownika to okres od 1 marca 2015 r. do 29 lutego 2016 r. W tym czasie pracownik będzie przebywał w Niemczech dłużej niż 183 dni.

Licząc dwanaście miesięcy „wstecz”, okres dwunastu miesięcy liczony dla tego pracownika to okres od 21 marca 2015 r. do 22 marca 2014 r. W tym czasie pracownik przebywał w Niemczech dłużej niż 183 dni. Wynagrodzenie pracownika za pracę w Niemczech od 1 do 21 marca 2015 r. podlegało opodatkowaniu w Niemczech.

5.5. Wykazywanie w zeznaniu podatkowym wynagrodzenia za pracę wykonywaną za granicą

W ubiegłym roku pracowałem przez 3 miesiące w polskiej firmie, która oddelegowała mnie na ten czas do pracy w Belgii. Zaliczka na podatek dochodowy oraz składki na ubezpieczenia były zapłacone w Polsce. Nie miałem innych dochodów. Dochody rozliczyłem w zeznaniu PIT-36 z załącznikiem PIT/ZG i skorzystałem z ulgi abolicyjnej. Czy rozliczenia tego dokonałem na właściwych drukach (urząd skarbowy twierdzi, że powinienem był sporządzić PIT-37)?

☞ W tym przypadku rację ma urząd skarbowy, ponieważ należało sporządzić **PIT-37** (zakładamy przy tym, że nie wystąpiły inne przesłanki obligujące do sporządzenia zeznania **PIT-36**, których nie wymieniono w opisie stanu faktycznego).

Stosownie do art. 15 ust. 1 konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 2004 r. nr 211, poz. 2139), wynagrodzenie pracownika mającego miejsce zamieszkania na terenie Polski podlega opodatkowaniu tylko w Polsce, chyba że praca wykonywana jest na terytorium Belgii. W takim przypadku wynagrodzenie może być opodatkowane w państwie wykonywania pracy, czyli w Belgii.

Przepis art. 15 ust. 2 konwencji określa wyjątek od zaprezentowanej zasady. Przewiduje on, że wynagrodzenia pracowników podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji (tu: w Polsce), jeżeli łącznie zostaną spełnione określone w tym przepisie warunki, tj.:

- pracownik przebywa w Belgii przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym, i
- wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w Belgii, i
- wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w Belgii.

W analizowanym przypadku wynagrodzenia pracownika z pracy wykonywanej za granicą, ze względu na spełnienie warunków określonych w art. 15 ust. 2 powołanej konwencji, podlegały opodatkowaniu tylko w Polsce i tym samym nie wystąpiło podwójne opodatkowanie. Stąd też nie miała zastosowania metoda unikania podwójnego opodatkowania określona w art. 23 ust. 2 powołanej konwencji, a w konsekwencji nie miał zastosowania art. 27 ust. 8, 9 i 9a upodf.

Z broszury informacyjnej Ministerstwa Finansów do formularza **PIT-36** za 2014 r. oraz załącznika do tego formularza **PIT/ZG** wynika, że w tym zeznaniu i w wymienionym załączniku uwzględnia się dochody uzyskane za granicą, do których mają zastosowanie przepisy art. 27 ust. 8 lub 9 albo 9a upodf. Natomiast do przedmiotowych dochodów przepisy te nie miały zastosowania, stąd rozstrzygnięcie przedstawione na wstępie.

W analizowanej sprawie nie było podstaw do zastosowania ulgi, o której mowa w art. 27g updof. Ulgę mogą stosować osoby rozliczające się według metody proporcjonalnego odliczenia, a w tym przypadku podatnik nie stosował tej metody.

5.6. Pracownik oddelegowany za granicę przez kolejnego pracodawcę

Spółka z o.o. oddelegowała nowo zatrudnionego pracownika do pracy we Francji, gdzie spółka nie ma zakładu w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pracownik ten pracował już w tym roku we Francji w ramach oddelegowania przez poprzedniego pracodawcę. Ta informacja wynika z jego świadectwa pracy. Wiadomo nam też, że wówczas jego dochody były opodatkowane we Francji, gdyż tamten pracodawca posiadał we Francji zagraniczny zakład. Czy dochody tego pracownika podlegają opodatkowaniu we Francji od pierwszego dnia oddelegowania go przez naszą firmę bez względu na długość okresu tego oddelegowania?

☞ Wynagrodzenia wypłacane temu pracownikowi przez spółkę będą opodatkowane wyłącznie w Polsce do momentu, w którym jego pobyt we Francji przekroczy łącznie 183 dni podczas tego roku podatkowego. Przy czym do rachunku 183 dni należy wliczyć również dni przypadające na okres zatrudnienia u poprzedniego pracodawcy.

Pracodawca, który oddelegowuje pracownika za granicę, jest zwolniony z obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez tę osobę z pracy wykonywanej poza terytorium Polski, pod warunkiem, że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu za granicą (art. 32 ust. 6 updof).

Oznacza to, że w sytuacji przedstawionej w pytaniu, w pierwszej kolejności pracodawca powinien rozstrzygnąć, czy wynagrodzenie pracownika, którego oddelegował do pracy na terytorium Francji, podlega lub będzie podlegało opodatkowaniu w tym państwie.

Kwestię tę reguluje art. 15 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1977 r. nr 1, poz. 5).

Zgodnie z tym przepisem, wynagrodzenie za pracę najemną wykonywaną we Francji przez osobę będącą polskim rezydentem, co do zasady, podlega opodatkowaniu we Francji. Na zasadzie wyjątku, wynagrodzenie za pracę najemną wykonywaną przez polskiego pracownika we Francji może być opodatkowane tylko w Polsce w przypadku łącznego spełnienia trzech następujących warunków:

- 1) pobyt pracownika we Francji nie przekroczy łącznie 183 dni w danym roku podatkowym,
- 2) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby we Francji, i
- 3) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada we Francji.

Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków oznacza, że wynagrodzenie pracownika będzie opodatkowane we Francji, zgodnie z obowiązującymi tam przepisami podatkowymi, poczynając od pierwszego dnia wykonywania pracy w tym państwie.

Trzeci z wymienionych wcześniej warunków wymaga, aby wynagrodzenie wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w jednym państwie za pracę w drugim państwie nie było

ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim państwie. Jeśli wynagrodzenia są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w państwie wykonywania pracy przez oddelegowanego pracownika, to są one opodatkowane w państwie wykonywania pracy. Pracownik, o którym mowa w pytaniu, w okresie zatrudnienia u poprzedniego pracodawcy wykonywał pracę w zagranicznym zakładzie swego pracodawcy. Dlatego otrzymywane przez niego dochody podlegały opodatkowaniu we Francji, bez względu na okres jego pobytu w tym kraju.


Firma zadająca pytanie nie ma we Francji siedziby, jak również zagranicznego zakładu ani stałej placówki. Wobec tego wynagrodzenia otrzymywane przez tego pracownika od tej firmy będą podlegały opodatkowaniu tylko w Polsce, jeśli będzie spełniony pierwszy z wymienionych warunków, tj. jeśli pobyt pracownika we Francji w tym roku podatkowym nie przekroczy 183 dni. W przeciwnym razie otrzymywane przez niego wynagrodzenia będą podlegały opodatkowaniu zarówno w Polsce (z racji miejsca zamieszkania tej osoby), jak i we Francji (z racji miejsca wykonywania pracy).

Jeżeli zatem w świetle omawianych postanowień polsko-francuskiej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, dochody uzyskane przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Polski będą podlegały opodatkowaniu we Francji, to w takiej sytuacji pracodawca będzie zwolniony z obowiązku poboru zaliczek na podatek od tych dochodów.

W przypadku pracownika, który już pracował za granicą w ramach oddelegowania przez poprzedniego pracodawcę, jak miało to miejsce w opisanej sytuacji, pracodawca ma utrudnione zadanie w zakresie ustalenia dni pobytu tego pracownika za granicą. Nie ma przepisów regulujących zasady dokumentowania dni pobytu pracownika za granicą, czy też pozyskiwania takich informacji przez pracodawcę. Przede wszystkim to pracownik powinien być zainteresowany w dostarczeniu stosownych informacji swojemu nowemu pracodawcy, ponieważ to on jest podatnikiem podatku dochodowego zarówno we Francji, jak i w Polsce. Jeśli nie dostarczy takich informacji nowemu pracodawcy, może znaleźć się w sytuacji, w której będzie musiał opłacać podatki we Francji, a pracodawca będzie potrącał zaliczki w Polsce. Uważam, że płatnik również nie powinien być bierny i czekać na inicjatywę ze strony pracownika. Z przedstawionego mu świadectwa pracy wynika przecież, że ten pracownik pracował w ramach oddelegowania we Francji. Jeśli w związku z tą pracą w tym roku przebywał on we Francji, np. 4 miesiące, a aktualny pracodawca wysłał go do tego samego kraju, np. na 5 miesięcy, to wszystko wskazuje na to, że jego wynagrodzenia podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu we Francji (z racji przekroczenia 183 dni pobytu). A to, zgodnie z art. 32 ust. 6 updof, zwalnia płatnika z obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez tę osobę z pracy wykonywanej we Francji.

5.7. Opłaty za autostrady i parkingi w podróży służbowej pracownika

Pracownikowi odbywającemu podróże służbowe własnym samochodem osobowym zwracamy m.in. koszty opłat za przejazd płatną autostradą oraz za korzystanie z płatnych parkingów, poniesione w trakcie takich podróży. Czy otrzymane przez pracownika należności są wolne od podatku w pełnej wysokości, czy tylko do wysokości ustalonej w oparciu o tzw. kilometrówkę?

 Należności, o których mowa w pytaniu korzystają ze zwolnienia od podatku w pełnej wysokości.

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a updog, diety i inne należności za czas podróży służbowej pracownika korzystają ze zwolnienia od podatku – do wysokości określonej w:

- odrębnych ustawach lub
- przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju.


Takimi odrębnymi przepisami są uregulowania zawarte w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167).

Z § 3 i 4 tego rozporządzenia wynika, że w przypadku gdy pracodawca wyrazi zgodę na odbycie przez pracownika podróży służbowej samochodem osobowym niebędącym własnością pracodawcy, pracownikowi przysługuje z tego tytułu zwrot:

- kosztów przejazdu takim samochodem, w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu, ustalonej przez pracodawcę, która nie może być wyższa niż określona w przepisach rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. nr 27, poz. 271 ze zm.),
- innych niezbędnych wydatków związanych z tą podróżą, określonych lub uznanych przez pracodawcę; wydatki te obejmują m.in. przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe (zwraca się je w udokumentowanej wysokości).

5.8. Pracownik ma przychód, gdy pracodawca zapłaci za jego paszport

Pracownik udaje się w zagraniczną podróż służbową. Pracodawca poniósł opłatę za wyrobienie paszportu pracownika i zaliczył ją do kosztów uzyskania przychodu. Paszport będzie wykorzystywany przez pracownika również do celów osobistych. Czy w związku z tym należy doliczyć do przychodu pracownika wartość poniesionej opłaty paszportowej?


 Tak, w tym przypadku wartość poniesionej opłaty paszportowej należy doliczyć do przychodu pracownika.

Jak wynika z art. 12 ust. 1 updog, za przychody ze stosunku pracy uważa się m.in. świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o dokumentach paszportowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 268 ze zm.), paszport to dokument uprawniający do przekraczania granic państwowych i pobytu w obcym państwie. Poświadcza on także polskie obywatelstwo oraz tożsamość osoby w nim wskazanej w zakresie danych, jakie ten dokument zawiera. Z tych względów, paszport, podobnie jak dowód osobisty, może być wykorzystywany w różnych sytuacjach, zarówno służbowych, jak i prywatnych. Opłatę paszportową pobieraną za wydanie omawianego dokumentu należy więc uznać za wydatek obciążający pracownika. Skoro jednak opłata ta została poniesiona ze środków pracodawcy, powinna być doliczona do przychodów pracownika ze stosunku pracy i opodatkowana.

5.9. Dowóz do miejsca pracy i z powrotem pracowników będących za granicą

Nasi pracownicy udali się samochodem służbowym w podróż służbową do Niemiec. W miejscowości docelowej samochodem tym byli dowożeni z hotelu do miejsca pracy i z powrotem. Czy taki dowóz pracowników należy uznać za nieodpłatne świadczenie ze strony pracodawcy i w związku z tym ustalić przychód? Pragniemy dodać, że pracownikom przysługują należności na pokrycie kosztów podróży służbowej ustalone na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.

 Dowóz pracowników, będących w podróży służbowej, z hotelu do miejsca pracy i z powrotem nie jest nieodpłatnym świadczeniem. W związku z tym u pracowników nie powstaje przychód.

W pierwszej kolejności przeanalizujemy katalog należności przysługujących pracownikom z tytułu odbywania podróży służbowych, zawarty w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167).

W interesującym nas zakresie, stosownie do § 17 ust. 3 powołanego rozporządzenia pracownikowi przysługuje ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej w wysokości 10% diety za każdą rozpoczętą dobę pobytu w podróży zagranicznej.

Ryczałt ten nie przysługuje, jeżeli pracownik:

- odbywa podróż zagraniczną służbowym lub prywatnym pojazdem samochodowym, motocyklem lub motorowerem,
- ma zapewnione bezpłatne dojazdy,
- nie ponosi kosztów, na pokrycie których jest przeznaczony ten ryczałt.

W sytuacji, o której mowa w pytaniu pracownicy odbywali podróż samochodem służbowym, więc w tym przypadku ryczałt na pokrycie kosztów dojazdów im nie przysługuje. Faktycznie też takich kosztów nie ponieśli, gdyż do miejsca pracy i z powrotem do hotelu byli dowożeni samochodem służbowym. Czy korzystanie z samochodu służbowego w tym celu powoduje powstanie przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń? Uważam, że nie. Pracownicy zostali oddelegowani w podróż służbową, a więc w celu wykonania zadania zleconego im przez pracodawcę. Aby wykonać to zadanie, zmuszeni byli przemieszczać się z hotelu do miejsca pracy i z powrotem. Takie przemieszczanie się miało charakter wyłącznie służbowy. Pracownicy z tego tytułu nie odnieśli osobistych korzyści.

Poza tym z treści powołanego § 17 ust. 3 rozporządzenia należy wywnioskować, że w ostatecznym rozrachunku to na pracodawcy spoczywa ciężar ponoszenia kosztów dojazdu pracowników. Gdyby to pracownicy zobowiązani byli ponosić te koszty, a pracodawca ponosiłby je za nich, to wówczas można by było rozpatrywać to zdarzenie w kategoriach nieodpłatnych świadczeń, a konkretnie wydatków ponoszonych za pracowników. W tym przypadku tak jednak nie jest. Skoro więc to na pracodawcy spoczywa obowiązek finansowania tego rodzaju kosztów, to nie można uznać, że korzystanie z samochodu służbowego w celu przemieszczania się z hotelu do miejsca pracy i z powrotem generuje przychody z nieodpłatnych świadczeń.

Wprawdzie, gdyby pracownicy stosownie do powołanego przepisu otrzymali ryczałt na pokrycie tych kosztów, to kwota ryczałtu byłaby przychodem, ale na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a upodof korzystałaby ze zwolnienia od podatku. W rezultacie nie powstałby przychód do opodatkowania. Ustawodawca przypisuje więc pracownikom przychód, mimo że pracownicy działają na rzecz pracodawcy i realizują zadanie służbowe (nie odnoszą korzyści osobistych), tyle tylko, że przychód ten nie podlega opodatkowaniu.

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Elżbieta Belon
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKLAD 13 550



PRENUMERATA 2015 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na II półrocze 2015 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1167,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	982,50 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	459,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2015	
			II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	174,00 zł	87,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przeгляд Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	171,00 zł	85,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	982,50 zł	491,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boks dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.