Gdzie płacić PIT od delegowanych pracowników?

Delegowanie pracowników za granicę jest zjawiskiem powszechnym. Kontrowersje budzi kwestia opodatkowania ich wynagrodzeń, a w szczególności określenie miejsca, gdzie podlegają one opodatkowaniu. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o PIT wszystkie dochody uzyskiwane przez polskich rezydentów, bez względu na miejsce ich pochodzenia, podlegają opodatkowaniu w Polsce. Mowa tutaj o nieograniczonym obowiązku podatkowym. W niektórych przypadkach wynagrodzenie może podlegać opodatkowaniu za granicą.

Kiedy „zagraniczny" dochód będzie opodatkowany za granicą?

Aby odpowiedzieć na to pytanie należy posłużyć się międzynarodową umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO). Zgodnie, z którą:

Art. 15 ust.1 UPO (na przykładzie UPO Polska-Niemcy):

Z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16 [zarząd, RN, prokura], 17 [artyści, sportowcy], 18 [emerytury, renty] i 19 [służba publiczna] uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie [np. Polak] otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie [czyli w Polsce], chyba że praca najemna wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tak wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Powyższy przepis wskazuje, iż **wynagrodzenie polskiego pracownika wykonującego pracę w Niemczech może być może być opodatkowane w Niemczech.**

Kiedy PIT w Polsce?

Dochód uzyskiwany przez delegowanych pracowników poza terytorium RP może być opodatkowany w Polsce, gdy zostaną spełnione **łącznie 3 warunki** (art. 15 ust. 2 UPO z Niemcami):

- *odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym, i*
- *wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i*
- *wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.*

Jeśli chociaż jeden z powyższych warunków nie zostanie spełniony to wynagrodzenie może podlegać opodatkowaniu w miejscu wykonywania pracy.

Z czym związane jest pojęcie ekonomicznego pracodawcy?

W praktyce przyjmuje się, że wynagrodzenie polskiego pracownika jest wypłacane w imieniu zagranicznego pracodawcy jeśli ten zagraniczny podmiot jest tzw. ekonomicznym pracodawcą (ang. *economic employer*, dalej: EE). W takim przypadku warunek z lit. b) nie jest spełniony i wynagrodzenie podlega opodatkowaniu za granicą.
Pojęcie EE jest szeroko omówione w **Komentarzu do Modelu Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD.** Zawarte są w nim kryteria ułatwiające przypisanie danemu podmiotowi statusu ekonomicznego pracodawcy.

W Komentarzu jako kluczowy wskazuje się charakter usług świadczonych przez pracownika i ich związanie / integralność z przedmiotem działalności spółki przyjmującej. **Ekonomiczny pracodawca występuje, gdy świadczone przez pracownika usługi są zbieżne z przedmiotem działalności spółki przyjmującej**. Jeżeli zakres tych usług jest rozbieżny to nie można wówczas mówić o występowaniu EE.

Przykłady:
1. *Delegowany pracownik wykonuje prace remontowe w zagranicznej firmie informatycznej.*
Brak zbieżności świadczonych usług z przedmiotem działalności spółki zagranicznej -> brak EE -> PIT w Polsce

2. *Delegowany informatyk wykonuje prace informatyczne w zagranicznej firmie informatycznej.*

Występuje zbieżność świadczonych usług z przedmiotem działalności spółki zagranicznej -> możliwe wystąpienie EE (po spełnieniu kryteriów OECD) -> dochód może być opodatkowany za granicą

Polskie interpretacje indywidualne dotyczące ekonomicznego pracodawcy

Można znaleźć wiele interpretacji indywidualnych, w których polskie organy podatkowe określają występowanie EE. Przykładowo: interpretacja indywidualna z 23 czerwca 2020 r. (nr 0115-KDIT2.4011.304.2020.2.ENB), z 10 czerwca 2020 r. (nr 0114-KDIP3-2.4011.214.2020.2.JK2) oraz z 14 lutego 2019 r. (nr 0115-KDIT2-2.4011.456.2018.2.ENB).

Na ich podstawie, można określić najczęściej wymieniane kryteria jakie podmiot musi spełnić, aby zostać uznanym za EE przez polskie organy podatkowe. Wskazuje się na:

- integralność usług świadczonych przez pracowników z działalnością przedsiębiorstwa,
- ponoszenie odpowiedzialności za ryzyko i skutki pracy,
- ponoszenie kosztów wynagrodzeń.

Czy trzeba pobierać zaliczki na PIT?

W przytoczonych interpretacjach problematyka często dotyczy ustalenia obowiązku poboru zaliczek na PIT w odniesieniu do delegowanych pracowników. Zgodnie z art. 32 ust. 9 ustawy o PIT, **płatnik nie jest zobowiązany do poboru zaliczek na podatek dochodowy**, pod warunkiem opodatkowania tych dochodów poza terytorium RP.

Czy zagraniczne wynagrodzenie podlega zwolnieniu w Polsce?

Na mocy zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, **polskie prawo podatkowe przewiduje możliwość zwolnienia dochodów otrzymywanych za pracę poza terytorium RP**. Wyróżnia się dwie metody: wyłączenia z progresją (o której mowa w art. 27 ust. 8 ustawy o PIT) oraz proporcjonalnego odliczenia, inaczej kredytu podatkowego (uregulowanej w art. 27 ust. 9 ustawy o PIT).

Przykładowe obliczenie PIT wg metody wyłączenia z progresją:

dochód za pracę w Polsce	200 000 zł
dochód za pracę w Niemczech	100 000 zł
PIT wg skali podatkowej (12%, 32%) od 300.000 zł	ok. 60 000 zł
stopa procentowa: 60/300=	20%
PIT od dochodu 200.000 zł * 20%=	**40 000 zł**

dla porównania PIT od 200.000 zł wg skali = **ok. 30.000 zł**

Podsumowując, mimo, iż na polskich rezydentach ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy, to w przypadku wykonywania pracy poza granicami RP, otrzymane dochody mogą być opodatkowane zarówno w Polsce jak i za granicą. Taki dochód będzie opodatkowany za granicą jeśli zakład, do którego pracownicy są delegowani spełnia kryteria ekonomicznego pracodawcy. Natomiast, żeby zagraniczne wynagrodzenia były opodatkowane w Polsce, muszą być spełnione przesłanki z art. 15 ust. 2 UPO. Przed delegowaniem do pracy poza granice RP warto zweryfikować zasady opodatkowania wynagrodzenia pracowników.

Jeżeli są Państwo zainteresowani szczegółowymi informacjami w tym zakresie lub naszym wsparciem,

ZAPRASZAMY DO KONTAKTU!

Tomasz Napierała
Doradca podatkowy | Partner w ABC Tax
tel. 797 720 901
tnapierala@abctax.com.pl

Elżbieta Skurczak
Radca prawny | Partner w ABC Tax
tel. 533 336 434
eskurczak@abctax.com.pl

Marta Coda
Doradczyni podatkowa
tel. 796 720 901
mcoda@abctax.com.pl

Weronika Sydow
Konsultant podatkowy
tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl

ABC Tax Sp. z o.o.
ul. Paderewskiego 6/7
61-770 Poznań

Kontakt
tel. +48 61 852 58 45
biuro@abctax.com.pl