

**Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk**

Uniwersytet Warszawski

ORCID : 0000-0002-8092-4152

e-mail: h.litwinczuk@wpia.uw.edu.pl

## Opodatkowanie pracowników transgranicznych

### Taxation of cross-border workers

#### Streszczenie

Autorka omawia kluczowe kwestie związane z opodatkowaniem osób osiągających czasowo dochody z pracy poza państwem rezydencji, nazywanych umownie pracownikami transgranicznymi. Opodatkowanie pracowników transgranicznych jest regulowane umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, które przesądzą, w którym państwie dochód jest opodatkowany, oraz prawem krajowym, które określa wysokość podatku i zasady jego poboru. Na podstawie umów wynagrodzenie pracownika transgranicznego będzie opodatkowane albo tylko w państwie rezydencji podatkowej, albo zarówno w państwie rezydencji jak i w państwie wykonywania pracy. W przypadku spełnienia łącznie trzech warunków, dotyczących długości pobytu pracownika za granicą, rezydencji pracodawcy wypłacającego wynagrodzenie oraz nieponoszenia tego wynagrodzenia przez zakład pracodawcy, wynagrodzenie jest opodatkowane tylko w państwie rezydencji pracownika. Jeżeli chociaż jeden z tych warunków nie jest spełniony, prawo do opodatkowania wynagrodzenia ma państwo wykonywania pracy i państwo rezydencji, co powoduje podwójne opodatkowanie i konieczność zastosowania przez to ostatnie państwo jednej z dwóch metod jego unikania: metody zwolnienia lub metody kredytu podatkowego. Obecnie polskie umowy podatkowe są zmieniane za pośrednictwem konwencji MLI (Multilateral Instrument), w wyniku czego metoda zwolnienia jest zastępowana mniej korzystną dla podatnika metodą kredytu podatkowego. Jednocześnie od 2021 r. ograniczeniu kwotowemu uległa tzw. ulga abolicyjna, która niwelowała różnice między tymi metodami. Wysokość podatku w Polsce jako państwie rezydencji pracownika transgranicznego oraz jako państwie źródła dla pracownika będącego nierezydentem podatkowym reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy czym nieliczne są regulacje, które dotyczą statusu pracownika transgranicznego. W przypadku nierezydentów dotyczą one głównie zasad poboru podatku. W przypadku rezydentów obok rozwiązań korzystnych (zwolnienie części przychodu od opodatkowania z tytułu odliczenia diet za pobyt za granicą), autorka wskazuje na niekorzystną dla podatników linię orzeczniczą, zgodnie z którą przychodem pracownika są wydatki ponoszone przez pracodawcę, w szczególności na opłacenie mieszkania (noclegów) w czasie pobytu za granicą.

#### Słowa kluczowe

pracownik transgraniczny, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, państwo rezydencji, państwo wykonywania pracy, metoda zwolnienia, metoda kredytu podatkowego, ulga abolicyjna

JEL: K34

#### Abstract

Workers earning temporarily income outside their residence state are conventionally referred to as cross-border workers. The taxation of cross-border workers is regulated by tax treaties, which determine the state in which income is taxed, and by national law, which determines the amount of tax and the rules for its collection. On the basis of treaties, the remuneration of a cross-border worker will be taxed either only in the residence state or both in the residence state and in the state where the employment is exercised. If the three conditions relating to the length of the employee's stay abroad, the residence of the paying employer and the non-payment of this remuneration by the employer's permanent establishment are met, the remuneration is taxed only in the residence state of the employee. If at least one of these conditions is not met, the state where the employment is exercised and the residence state have the right to tax remuneration, which results in double taxation and the need for the latter state to use one of two methods of avoiding it: the exemption method or the tax credit method. Recently, Polish tax treaties have been amended through the MLI convention, as a result of which the exemption method is replaced by a tax credit method that is less favorable to the taxpayer. At the same time, the so-called abolition relief, which eliminated the differences between these methods, was limited in amount from 2021. The amount of tax in Poland as the residence state of an cross border worker and as a source state for an employee who is a tax non-resident is regulated by the Personal Income Tax Act, with few regulations regarding the status of a cross-border worker. In the case of non-residents, they mainly relate to the rules of tax collection. In the case of residents, apart from favorable solutions (exemption from taxation due to the deduction of allowances for stay abroad), it is worth pointing out to the case-law unfavorable for taxpayers, according to which the employee's income is the expenses incurred by the employer, in particular for paying for the apartment (accommodation) during stay of an employee abroad.

#### Keywords

cross-border worker, double taxation conventions (tax treaties), residence state, state where the employment is exercised, exemption method, tax credit method, abolition relief

## Uwagi wstępne

We współczesnym, zglobalizowanym świecie mobilność transgraniczna pracowników odznacza się dużą intensywnością. Wynika to z faktu, że ponadnarodowe grupy spółek wysyłają personel do swoich spółek zależnych lub oddziałów w różnych lokalizacjach na całym świecie. Także szereg mniejszych przedsiębiorstw jest aktywnych międzynarodowo i wysyła swoich pracowników do wykonywania pracy za granicą na podstawie kontraktów z zagranicznymi usługobiorcami. Istotne z punktu widzenia zarówno pracowników jak i pracodawców stają się w tym kontekście zasady opodatkowania dochodów z pracy wykonywanej czasowo poza państwem rezydencji. Pracownicy osiągający takie dochody będą umownie nazywani pracownikami transgranicznymi. Zakres podmiotowy dalszych rozważań został zawężony do pracowników transgranicznych będących polskimi rezydentami podatkowymi wykonujących pracę za granicą oraz rezydentów innych państw wykonujących pracę w Polsce. Zasady opodatkowania ich dochodu są określone w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz w prawie krajowym (ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU z 2020 r. poz. 1426, dalej: u.p.d.o.f.), przy czym zgodnie z polskim porządkiem prawnym (art. 91 ust. 2 Konstytucji RP) umowy te mają pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Polska ma ponad 90 takich umów, które są oparte na Modelu Konwencji OECD (OECD, 2017, dalej: MK OECD). Opodatkowania dochodu z pracy dotyczy art. 15 MK OECD, który powielają polskie umowy, z pewnymi odstępstwami. Należy jednak podkreślić, że MK OECD nie jest źródłem prawa, są nim jedynie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wzorowane na nim, dlatego też rozstrzygając problem opodatkowania dochodu pracownika transgranicznego należy zawsze jako podstawę prawną przyjąć umowę.

Podstawowym pojęciem, które ma zastosowanie zarówno w prawie międzynarodowym jak i krajowym, jest pojęcie rezydencji podatkowej. Jego definicja znajduje się w prawie krajowym, natomiast umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania ma zastosowanie w przypadku konfliktu rezydencji, gdy dwa państwa uznają daną osobę fizyczną za swojego rezydenta. Polskim rezydentem podatkowym jest osoba fizyczna, która ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tj. spełnia następujące warunki (art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.):

1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub

2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Konsekwencją statusu rezydenta podatkowego jest opodatkowanie w Polsce od całości dochodów zarówno krajowych, jak i zagranicznych (nieograniczony obowiązek podatkowy), natomiast konsekwencją statusu nierezydenta podatkowego jest opodatkowanie tylko od dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Polski (ograniczony obowiązek podatkowy).

Jeżeli chodzi o zakres materii regulowanej umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania i prawem krajowym, to przedstawia się on następująco. Postanowienia umowy przesądzą, w którym państwie dochód pracownika transgranicznego będzie opodatkowany, przy czym możliwe są dwa rozwiązania: albo będzie on opodatkowany tylko w państwie rezydencji, albo będzie opodatkowany zarówno w państwie rezydencji jak i w państwie wykonywania pracy (państwo źródła). W tym ostatnim przypadku dochodzi do podwójnego opodatkowania i umowa określa wówczas metodę jego wyeliminowania. Prawo krajowe wskazuje natomiast elementy konstrukcyjne służące do określenia wysokości zobowiązania podatkowego i jego poboru. Cechą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest to, że nie tworzą one praw do opodatkowania, nie mogą nałożyć na podatnika obciążenia, które nie wynika z prawa krajowego lub jest wyższe niż w prawie krajowym. Podatki mogą być jedynie nakładane przez ustawodawcę krajowego, gdyż prawo to stanowi nieodłączną część suwerenności państwowej (Oats, Miller i Mulligan, 2017 s. 158).

## Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące dochodu z pracy

### Zasady alokacji praw do opodatkowania dochodu z pracy na podstawie art. 15 MK OECD

W przypadku pracownika opuszczającego państwo rezydencji w celu wykonywania pracy w innym państwie przede wszystkim należy ustalić, czy spełnia on kryteria tego drugiego państwa dla uznania go za rezydenta podatkowego tego państwa i jednocześnie przestaje spełniać takie kryteria w pierwszym państwie. Jeśli będzie to miało miejsce, to dochody z pracy zostaną opodatkowane w tym drugim państwie jako nowym państwie rezydencji, a dotychczasowe państwo rezydencji stanie się państwem źródła, jeśli pracownik pozostawi w nim inne źródła przychodu (np. nieruchomości, z których będzie czerpał dochody z najmu). Jeśli jednak tak się nie stanie i wykonywanie pracy w innym państwie pozostanie bez wpływu na dotychczasową rezydencję podatkową pracownika, wówczas istotne znaczenie będzie miało postanowienie umowy, które przesądzi o alokacji praw do opodatkowania jego dochodu z pracy.

**Z art. 15 ust. 1 MK OECD wynika podstawowa zasada, że pracownik wykonujący pracę za granicą będzie opodatkowany od dochodu z pracy w państwie, w którym praca jest rzeczywiście wykonywana.** Stanowi on, że pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia otrzymywane przez rezydenta umawiającego się państwa z tytułu pracy podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca jest wykonywana w drugim umawiającym się państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim państwie. Przyzwolenie na opodatkowanie wynagrodzenia w państwie źródła prowadzi do podwójnego opodatkowania tego do-

chodu wskutek nałożenia się nieograniczonego obowiązku podatkowego nakładanego przez państwo rezydencji i ograniczonego obowiązku podatkowego nakładanego przez państwo źródła. Dlatego umowa zobowiązuje w takim przypadku państwo rezydencji pracownika do zastosowania przewidzianej w niej dla dochodu z pracy metody eliminowania podwójnego opodatkowania. Umowy przewidują dwie metody unikania opodatkowania: metodę zwolnienia (określaną także jako metodę wyłączenia) i metodę kredytu podatkowego (określaną także jako metodę odliczenia lub zaliczenia proporcjonalnego). Pierwsza polega na zwolnieniu od opodatkowania w państwie rezydencji dochodu opodatkowanego w państwie źródła, co powoduje, że dochód jest opodatkowany ostatecznie tylko w państwie źródła. W podatku dochodowym od osób fizycznych, który jest podatkiem progresywnym, stosowany jest jej wariant określany jako metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (lub wyłączenia z progresją), polegający na przyzwoleniu dla państwa rezydencji wzięcia pod uwagę zwolnionego dochodu przy obliczaniu stawki podatkowej dla dochodu krajowego podlegającego opodatkowaniu, co powoduje, że dochód krajowy jest opodatkowany stawką wyższą niż wynikająca ze skali podatkowej<sup>1</sup>. Metoda kredytu podatkowego (odliczenia lub zaliczenia proporcjonalnego) polega na tym, że państwo rezydencji opodatkowuje dochód już opodatkowany w państwie źródła, ale zezwala na odliczenie od podatku krajowego podatku zapłaconego od tego dochodu za granicą<sup>2</sup>. Odliczenie jest ograniczone do kwoty podatku obliczonego w państwie rezydencji, który przypada na dochód uzyskany w państwie źródła. Metoda zwolnienia jest korzystniejsza dla podatnika, zwłaszcza w przypadku gdy nie ma on żadnego dochodu krajowego, gdyż nie ciąży na nim żadne obowiązki podatkowe w państwie rezydencji. Metoda kredytu podatkowego powoduje natomiast, że podatnik zawsze musi opodatkować dochód zagraniczny w państwie rezydencji, a jeżeli stawki zagraniczne dla tego dochodu są niższe niż stawki krajowe lub/i kwota wolna od opodatkowania jest wyższa niż w Polsce, musi dopłacić w państwie rezydencji różnicę między podatkiem krajowym i zagranicznym.

**Artykuł 15 ust. 2 MK OECD określa natomiast warunki, których spełnienie powoduje, że dochód zagraniczny podlega opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji, czyli państwo źródła zrzeka się swoich praw do opodatkowania tego dochodu.** Przepis ten obejmuje swym zakresem takie sytuacje, gdy pobyt pracownika w państwie źródła jest krótkookresowy oraz nie ma w nim pracodawcy, który mógłby być płatnikiem tego podatku, a więc jego pobór w szczególności przy krótkookresowym pobycie pracownika byłby kosztowny i mało efektywny z uwagi na konieczność nałożenia obowiązku uiszczenia podatku bezpośrednio na pracownika. Na przykład pracodawca z państwa rezydencji pracownika wysła go w ramach łączącego ich stosunku pracy do innego państwa celem wykonywania tam przez miesiąc usług, w związku z kontraktem jaki zawarł z zagranicznym przedsiębiorcą (najczęściej dotyczy to pracowników budowlanych, inżynierów w ramach kontraktu na roboty bu-

dowlane) lub dla rozszerzenia sprzedaży na zagranicznym rynku (rzedstawiciel handlowy).

Przedmiotem dalszych rozważań będą szczegółowe kwestie związane z opodatkowaniem dochodu z pracy w państwie źródła (art. 15 ust. 1 MK OECD) oraz tylko w państwie rezydencji (art. 15 ust. 2).

### **Opodatkowanie dochodu z pracy w państwie źródła**

W państwie źródła może być opodatkowane wynagrodzenie otrzymywane przez pracownika za pracę w nim wykonywaną. Artykuł 15 MK OECD posługuje się określeniem „pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia”, a zatem wymienia je jedynie przykładowo. Pojęcie to rozumiane jest szeroko, jako obejmujące także świadczenia w naturze, np. opcje na akcje dla pracowników, używanie mieszkania lub samochodu, opłacenie przez pracodawcę ubezpieczenia zdrowotnego i na życie<sup>3</sup>.

W praktyce pracownicy otrzymują jednak takie składniki wynagrodzenia, co do których mogą pojawić się wątpliwości, czy ich związek przyczynowy z czynnościami pracownika składającymi się na wykonywanie pracy w państwie źródła jest na tyle widoczny, że uzasadnia ich opodatkowanie w tym państwie.

Mogą to być następujące płatności<sup>4</sup>: 1) wynagrodzenie zapłacone po ustaniu zatrudnienia za pracę wykonaną przed zakończeniem tego zatrudnienia (np. pensja lub premia z tytułu ostatniego okresu pracy lub prowizja z tytułu sprzedaży dokonanych w tym okresie, jeśli pracownik jest w ten sposób wynagradzany), 2) zapłata za niewykorzystany urlop wypoczynkowy lub niewykorzystane zwolnienie chorobowe przypadająca za ostatni rok zatrudnienia lub lata poprzednie, jeśli nie zostały one w tych latach wykorzystane, wyplacona po ustaniu zatrudnienia, 3) zapłata za okres wypowiedzenia, kiedy pracownik nie świadczył już w tym okresie pracy, 4) odprawa, tj. płatność wynikająca z prawa lub umowy, do której pracodawca jest zobowiązany w związku z ustaniem zatrudnienia, 5) odszkodowania za niezgodne z prawem, umową lub układem zbiorowym zakończenie stosunku pracy, które mogą mieć postać wyrównującą wysokość należnego a niewypłaconego wynagrodzenia (np. z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia lub niewypłacenia odprawy) lub postać rekompensującą dyskryminacyjne traktowanie albo naruszenie dobrego imienia, 6) odszkodowania przyznane w związku z zakazem konkurencji, 7) wypłaty z tytułu odroczonego wynagrodzeń dokonywane po ustaniu zatrudnienia, 8) świadczenie pracodawcy na rzecz byłego pracownika polegające na zapewnieniu mu ubezpieczenia zdrowotnego lub na życie przez pewien okres po ustaniu zatrudnienia, 9) rekompensata za utracone przyszłe wynagrodzenia na skutek wypadku lub niezdolności do pracy zaistniałego w trakcie zatrudnienia, 10) wypłata z tytułu utraty przyszłych prowizji dla pracownika będącego sprzedawcą, 11) wypłata na mocy szczególnych porozumień całości lub części wynagrodzenia za okres, w którym pracownik nie wykonuje już pracy.

W większości wymienionych płatności wypłaty powinny być objęte zakresem art. 15 ust. 1, jeśli fakty lub oko-

liczności albo kontekst prawny nie wskazują na inne traktowanie. Jeżeli płatności z tytułu zatrudnienia nie wykazują jednoznacznego związku z pracą wykonywaną w państwie źródła, to powinny być opodatkowane tylko w państwie rezydencji.

Powyższe zasady kwalifikowania świadczeń i płatności mogą powodować dużą niepewność i trudności praktyczne, o czym świadczy niejedolite orzecznictwo sądów krajowych w tym zakresie (por. Litwińczuk, 2020, s. 264-266). Jeżeli związek wynagrodzenia z pracą wykonywaną w państwie źródła nie jest oczywisty, często podatnicy chcą je opodatkować w państwie, w którym podatek jest niższy, wchodząc w spór z organem podatkowym państwa źródła lub państwa rezydencji.

### **Opodatkowanie dochodu z pracy tylko w państwie rezydencji**

Artykuł 15 ust. 2 MK OECD przyznający prawo do opodatkowania dochodu z pracy wykonywanej w państwie źródła tylko państwu rezydencji ma zastosowanie, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

1) odbiorca wynagrodzenia przebywa w drugim umawiającym się państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym lub kończącym się w danym roku podatkowym,

2) wynagrodzenie jest płacone przez pracodawcę lub w jego imieniu, który nie jest rezydentem w drugim umawiającym się państwie (tj. w państwie wykonywania pracy),

3) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca ma w drugim umawiającym się państwie (tj. w państwie wykonywania pracy) (na temat pojęcia zakładu zob. Litwińczuk, 2020, s. 186–222).

Poniżej warunki te zostaną omówione bardziej szczegółowo.

#### **Warunek długości pobytu**

Przepis art. 15 ust. 2 zakłada dość szczególny sposób liczenia okresu pobytu pracownika w państwie źródła. Wiąże się on z wcześniejszymi doświadczeniami w oparciu o brzmienie Projektu Konwencji z 1963 r. i Modelu Konwencji z 1977 r, zgodnie z którym okres 183 dni nie mógł być przekroczony w ciągu danego roku podatkowego. Powstawały wówczas trudności, gdy rok podatkowy obu umawiających się państw nie był identyczny. Ponadto stwarzało to możliwość takiego organizowania prac, że pracownicy przebywali w danym państwie ostatnie pięć i pół miesiąca danego roku i przez pierwsze pięć i pół miesiąca roku następnego. Przy obecnej redakcji przepisu taki sposób unikania opodatkowania w państwie źródła nie jest już możliwy<sup>5</sup>. Należy jednocześnie zaznaczyć, że dni obecności w danym państwie powinny być rozumiane jako dni fizycznej obecności, zalicza się do nich część dnia, dzień wyjazdu, przyjazdu, a także dni wolne od pracy (np. niedziele, święta, wakacje). Każdy pełny dzień spędzony poza danym państwem, czy to w celach wakacyjnych czy służbowych, nie jest brany pod uwagę. Każda część dnia, nawet bardzo krótka, spędzona w danym państwie liczy się jako dzień obecności w tym pań-

stwie przy obliczaniu okresu 183 dni<sup>6</sup>. Pojęcie „dany rok podatkowy” oznacza natomiast rok podatkowy umawiającego się państwa, w którym rezydent drugiego umawiającego się państwa wykonywał pracę i w czasie którego świadczone były odnośne usługi<sup>7</sup>.

#### **Rezydencja pracodawcy**

Drugi z trzech warunków pozwalających na opodatkowanie wynagrodzenia za pracę tylko w państwie rezydencji polega na tym, że pracodawca wypłacający wynagrodzenie za pracę nie może być rezydentem państwa, w którym praca jest wykonywana. O ile stwierdzenie, którego państwa rezydentem jest pracodawca, z którym pracownik zawarł formalnie umowę o pracę, nie stwarza większych problemów, o tyle znacznie trudniejsze jest ustalenie, czy jest on rzeczywistym pracodawcą, dla którego pracownik wykonuje pracę za granicą.

Powiązania biznesowe pomiędzy przedsiębiorcami, których wynikiem może być wysłanie pracowników do pracy za granicę, mogą być różnorodne. Na przykład przedsiębiorca może wysłać pracownika do pracy do spółki z nim niepowiązanej lub oddelegować go do pracy do spółki powiązanej albo prowadzić działalność wynajmowania siły roboczej i zapewniać pracowników zagranicznym pracodawcom.

Nie zawsze jest jasne, czy usługi świadczone przez pracownika za granicą mogą być rzeczywiście uważane przez państwo źródła jako usługi świadczone w ramach stosunku pracy z pracodawcą w państwie rezydencji, czy też jako usługi wykonywane na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej między dwoma przedsiębiorstwami i kto w takiej sytuacji powinien być uznany za pracodawcę dla celów art. 15 ust. 2 MK OECD — czy pracodawca delegujący, czy podmiot, na rzecz którego usługi są wykonywane. Artykuł 15 ust. 2 MK OECD nie ma zastosowania do wynagrodzeń otrzymywanych przez osobę mającą miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie z tytułu zatrudnienia wykonywanego w drugim umawiającym się państwie i wypłacanych przez lub w imieniu pracodawcy, który nie jest rezydentem w tym drugim państwie, jeżeli<sup>8</sup>:

1) otrzymujący wynagrodzenie świadczy usługi w ramach tego zatrudnienia osobie innej niż pracodawca i ta osoba bezpośrednio lub pośrednio nadzoruje, kieruje lub kontroluje sposób, w jaki usługi te są wykonywane,

2) usługi te stanowią integralną część działalności gospodarczej wykonywanej przez tę osobę.

Jeżeli porównanie charakteru usług świadczonych przez osobę fizyczną z działalnością wykonywaną przez formalnego pracodawcę oraz przez podmiot, na rzecz którego usługi te są wykonywane, wskazuje, że ten stosunek pracy różni się od formalnego, umownego stosunku pracy, należy wziąć pod uwagę dodatkowe czynniki w celu określenia, czy tak jest w istocie. Czynniki te są następujące<sup>9</sup>:

☐ kto ma uprawnienie do instruowania pracownika odnośnie do sposobu, w jaki praca ma być wykonywana,

☐ kto kontroluje i ponosi odpowiedzialność za miejsce, w którym praca jest wykonywana,

czy wynagrodzenie pracownika jest bezpośrednio fakturowane przez formalnego pracodawcę na przedsiębiorstwo, dla którego usługi są wykonywane,

kto udostępnia urządzenia i materiały pracownikowi niezbędne do wykonywania pracy,

kto określa liczbę i kwalifikacje pracowników wykonujących pracę,

kto ma prawo wyboru pracownika, który będzie wykonywał pracę, oraz zakończenia stosunku umownego z nim nawiązanego w celu wykonania pracy,

kto ma prawo do nakładania kar dyscyplinarnych na pracownika w związku z wykonywaną przez niego pracą,

kto ustala urlopy i godziny pracy.

Osoba, która spełnia te warunki, określana jest w doktrynie — w celu odróżnienia jej od pracodawcy formalnego, z którym pracownik ma zawartą umowę o pracę — jako **pracodawca ekonomiczny**. Ilustrują to poniższe przykłady<sup>10</sup>.

### Przykład 1

Spółka Aco (rezydent państwa A) zawarła umowę ze spółką Bco (rezydentem państwa B) na świadczenie usług szkoleniowych. Spółka Aco specjalizuje się w kształceniu personelu w zakresie posługiwania się różnym oprogramowaniem komputerowym, a Bco chce przeszkolić swój personel w zakresie ostatnio nabytego oprogramowania. X, pracownik spółki Aco będący rezydentem państwa A, jest wysyłany do biur spółki Bco w celu przeprowadzenia kursów szkoleniowych w ramach umowy.

Państwo B nie powinno twierdzić, że pracownik X posiada stosunek zatrudnienia z Bco lub że Aco nie jest jego rzeczywistym pracodawcą. Usługi pracownika X są świadczone w ramach umowy zawartej między Aco i Bco. Jeśli dwa inne warunki z art. 15 ust. 2 są spełnione, to wynagrodzenie X jest opodatkowane tylko w państwie A.

### Przykład 2

Spółka E jest spółką holdingową i zarządza za pośrednictwem spółek zależnych hotelami na skalę światową. Jedną ze spółek zależnych Eco jest rezydentem państwa E, gdzie posiada i zarządza hotelem. X jest pracownikiem Eco, który pracuje w tym hotelu. Fco, inna spółka zależna z grupy posiada i zarządza hotelem w państwie F, gdzie ma problemy ze znalezieniem pracowników ze znajomością języków obcych. Z tego powodu X zostaje wysłany do pracy do Fco na 5 miesięcy i pracuje w recepcji jej hotelu. Fco pokrywa wydatki podróży F, który pozostaje formalnie zatrudniony i opłacany przez Eco i płaci Eco *menagement fee* obliczone na podstawie wynagrodzenia X łącznie ze składkami ubezpieczeniowymi i innymi świadczeniami pracowniczymi za ten okres.

Praca wykonywana przez X dla Fco może być uważana za stanowiącą integralną część działalności Fco. Pracownik X nie skorzysta z art. 15 ust. 2 i jego wynagrodzenie będzie opodatkowane w państwie F.

### Wynagrodzenie nie jest pokrywane przez zakład

Trzeci z warunków niejako uzupełnia warunek drugi, gdyż zastrzega, że wynagrodzenie nie jest ponoszone

przez zakład, który pracodawca ma w drugim umawiającym się państwie (tj. w państwie źródła). Oznacza to, że pracodawca nie tylko nie może być rezydentem państwa, w którym wykonywana jest praca, ale nie może mieć w tym państwie zakładu, przez który wynagrodzenie byłoby ponoszone. Chodzi zatem o to, że pracodawca nie ma żadnej możliwości wypełnienia funkcji płatnika podatku od wynagrodzenia wypłaconego za pracę wykonaną w drugim państwie. Dlatego też przy krótkich pobytach bardziej efektywnym rozwiązaniem jest opodatkowanie tego wynagrodzenia tylko w państwie rezydencji.

### Polska praktyka traktatowa

Z analizy polskiej praktyki traktatowej wynika, że w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania odstępstwa od wzorca MK OECD w zakresie art. 15 ust. 1 praktycznie nie występują, gdyż większość polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z niewielkimi wyjątkami, opiera się na modelowym brzmieniu ust. 1 tego artykułu. Zdecydowanie więcej odstępstw daje się zauważyć, jeśli chodzi o art. 15 ust. 2, w zakresie dotyczącym obliczania okresu 183 dni w roku podatkowym. Znacznie mniej jest odstępstw, jeśli chodzi o pozostałe warunki sformułowane w art. 15 ust. 2 MK OECD, dotyczące rezydencji pracodawcy oraz nieponoszenia wynagrodzenia przez zakład. Pewną specyfiką odznacza się w tym zakresie umowa z Niemcami, która wprost wyklucza opodatkowanie w państwie rezydencji, jeżeli pracodawca w tym państwie jest tylko pracodawcą formalnym, natomiast istnieje inna osoba (użytkownik siły roboczej), która kontroluje pracę, ponosi odpowiedzialność i ryzyko. W umowie z Norwegią można z kolei spotkać się z dodatkowym postanowieniem, że aby wynagrodzenie za pracę mogło być opodatkowane tylko w państwie rezydencji, praca najemna nie może stanowić przypadku wynajmowania siły roboczej.

Należy natomiast zwrócić uwagę na istotne zmiany, jakie nastąpiły w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie metody eliminowania podwójnego opodatkowania, w tym także w odniesieniu do dochodu z pracy. Zmiany te są wynikiem zgłoszenia znacznej części zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do konwencji MLI (Multilateral Instrument) ratyfikowanej przez Polskę 1 lipca 2018 r.<sup>11</sup>. Celem tej konwencji jest zmiana umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez państwa będące sygnatariuszami MLI bez konieczności prowadzenia normalnej procedury dwustronnych negocjacji zakończonych podpisaniem protokołu przede wszystkim po to, aby dokonać zmian w możliwie krótkim czasie. Polska w przedmiocie art. 5 MLI (metody unikania podwójnego opodatkowania) wybrała opcję, która zakłada wprowadzenie metody kredytu podatkowego w każdej umowie, w której przed zmianą stosowano metodę zwolnienia z zastrzeżeniem progresji<sup>12</sup>. Jest to odwrócenie dotychczasowego trendu, gdyż do 2018 roku umowy z wieloma państwami przewidywały tę ostatnią metodę i była ona preferowana przez Polskę.

## Regulacje dotyczące pracowników transgranicznych w prawie krajowym

### Polska jako państwo rezydencji pracownika wykonującego pracę za granicą

#### „Ulga abolicyjna” i jej ograniczenie od 2021 r.

W przypadku gdy polski rezydent wykonuje pracę za granicą i ma do niego zastosowanie przepis umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, będący odpowiednikiem art. 15 ust. 1 MK OECD, to państwo źródła pobierze podatek od jego wynagrodzenia, natomiast Polska zastosuje metodę unikania podwójnego opodatkowania, jaką dla dochodu z pracy przewiduje umowa. Jak wspomniano wyżej, coraz częściej będzie nią mniej korzystna dla podatnika metoda kredytu podatkowego z uwagi na zmiany w polskich umowach już dokonane lub które będą dokonane w przyszłości poprzez mechanizm konwencji MLI.

Jednakże od 2008 r. ustawodawca krajowy stosował dla niektórych dochodów osiąganych za granicą, w tym dochodów z pracy, rozwiązanie, które znacząco łagodziło skutki zastosowania metody kredytu podatkowego w porównaniu z metodą zwolnienia z zastrzeżeniem progresji. W języku powszechnym przyjęła się na jego określenie nazwa „ulga abolicyjna” (szerzej na temat przyczyn wprowadzenia ulgi abolicyjnej i jej konstrukcji zob. Missala, 2021). Wychodząc z założenia, że różnicowanie sytuacji podatkowej pracowników transgranicznych w zależności od tego, czy umowa z państwem wykonywania pracy przewiduje metodę zwolnienia, czy metodę kredytu podatkowego, może być odbierane w odczuciu społecznym jako niesprawiedliwe, ustawodawca przyjął 10 lipca 2008 r. ustawę o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (DzU nr 143, poz. 894). Celem tej ustawy było wyrównanie różnic pomiędzy niekorzystnymi dla podatnika skutkami metod unikania podwójnego opodatkowania. Ustawa ta dotyczyła przeszłych stanów faktycznych obejmujących lata 2002-2007 oraz przyszłych stanów faktycznych, które reguluje art. 27g u.p.d.o.f.<sup>13</sup>. Ulga podatkowa wprowadzona na mocy tego artykułu polega na odliczeniu od podatku należnego obliczonego według skali podatkowej (art. 27 u.p.d.o.f.) kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody kredytu podatkowego i kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji. Obliczenie to ilustruje poniższy przykład.

#### Przykład

Dochody uzyskane w Polsce: 45 000 zł  
 Dochody uzyskane w Holandii: 95 000 zł  
 Razem: 140 000 zł  
 Podatek zapłacony w Holandii w przeliczeniu na złote: 14 250 zł  
Metoda kredytu podatkowego (odliczenia proporcjonalnego):  
 Podatek od łącznego dochodu należny w kraju:  
 $(140\,000\text{ zł} - 85\,528\text{ zł}) \times 32\% + 15\,395,04\text{ zł} = 32\,826,08\text{ zł}$

Limit odliczenia podatku zagranicznego:  
 $(32\,826,08 \times 95\,000) : 140\,000 = 22\,274,84\text{ zł}$   
 Podatek zapłacony za granicą nie przekracza limitu — podlega odliczeniu w całości  
 Podatek należny w Polsce:  
 $32\,826,08\text{ zł} - 14\,250\text{ zł} = 18\,576,08\text{ zł}$   
Metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenia z progresją)  
 Dochody uzyskane w Polsce: 45 000 zł  
 Dochody uzyskane w Holandii: 95 000 zł  
 Razem: 140 000 zł  
 Podatek zapłacony w Holandii w przeliczeniu na złote: 14 250 zł  
 Wyliczenie stopy procentowej:  
 $45\,000\text{ zł} + 95\,000\text{ zł} = 140\,000\text{ zł}$   
 Podatek od łącznego dochodu:  
 $(140\,000\text{ zł} - 85\,528\text{ zł}) \times 32\% + 15\,395,04\text{ zł} = 32\,826,08\text{ zł}$   
 $(32\,826,08\text{ zł}/140\,000\text{ zł}) = 23,45\%$   
 Podatek należny od dochodu krajowego podlegającego opodatkowaniu:  
 $45\,000\text{ zł} \times 23,45\% = 10\,553\text{ zł}$  (podatek zaokrąglamy do pełnych złotych)  
 Różnica pomiędzy podatkiem wyliczonym przy zastosowaniu metody kredytu podatkowego a wyłączenia z progresją wynosi:  
 $18\,576\text{ zł} - 10\,553\text{ zł} = 8023\text{ zł}$   
 Kwota ulgi wynikająca z art. 27g u.p.d.o.f. do uwzględnienia w zeznaniu rocznym — 8023 zł (PIT-36, PIT-O)  
 Możliwość uwzględnienia ulgi w kwocie wynikającej z przedstawionego wyliczenia podatnik miał jednak tylko do końca 2020 r. **Od 2021 r. kwota odliczenia została ograniczona do 1360 zł**, przy czym jej wysokość została odniesiona do kwoty wolnej od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, co oznacza, że w przypadku podniesienia tej kwoty zmieni się również limit ulgi abolicyjnej<sup>14</sup>. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej taką zmianę (druk sejmowy 643, s. 25–34) zostały podane różne przyczyny. Jako główną przyczynę wskazano, że utrzymanie w pełnej wysokości ulgi abolicyjnej niweluje skutek polskiej polityki traktatowej zmierzającej do stosowania w umowach metody kredytu podatkowego w miejsce metody zwolnienia, skoro istotą tej ulgi jest zniesienie skutku tej pierwszej metody i efektywnego opodatkowania ze skutkiem jaki powoduje ta druga. Zmianę metody uzasadniono natomiast większą skutecznością metody kredytu podatkowego w przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania w porównaniu z metodą zwolnienia z zastrzeżeniem progresji. Nie można jednak pomijać także skutku fiskalnego, skoro w rozliczeniu podatku dochodowego za 2018 rok łączna wartość odliczonej przez podatników ulgi abolicyjnej wyniosła 261 mln złotych (druk sejmowy 643, s. 30). Nie jest jednak pewne, czy tak znaczne ograniczenie ulgi abolicyjnej spowoduje, że dochody te wpłyną do polskiego fiskusa, efektem tej regulacji może być również zmiana przez wielu Polaków swojej rezydencji podatkowej poprzez przeniesienie do państwa, w którym obecne pracują, także ośrodka ich interesów osobistych.

## Regulacje dotyczące ustalania przychodu pracowników transgranicznych

Jeżeli chodzi o ustalanie przychodu pracowników transgranicznych, to celowe jest wskazanie na dwa zagadnienia, a mianowicie uwzględnienie w konstrukcji podatku wyższych wydatków ponoszonych przez nich na utrzymanie oraz pokrywanie przez pracodawcę niektórych świadczeń związanych z pobytem za granicą pracowników odelegowanych.

Zgodnie art. 21 ust. 1 pkt 20 u.p.d.o.f. wolna od podatku jest część przychodów polskich rezydentów podatkowych, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w takim stosunku, w kwocie odpowiadającej 30% diety, określonej w przepisach w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (z pewnymi wyjątkami wymienionymi w ust. 15 art. 21 u.p.d.o.f., wyjątek taki dotyczy m.in. pracowników odbywających podróże służbową poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej). Dotyczy to podatników, którzy są związani stosunkiem będącym podstawą otrzymania wynagrodzenia zarówno z zagranicznymi pracodawcami, jak i z pracodawcami polskimi (Marciniuk, red., 2015, s. 304). Regulacja ta ma na celu uwzględnienie faktu ponoszenia przez podatnika wykonującego pracę za granicą z reguły wyższych kosztów utrzymania niż przez podatnika wykonującego pracę w kraju.

Dla pracodawców polskich delegujących pracowników do pracy za granicą problemem może być natomiast ustalenie ich przychodu ze stosunku pracy. Przychód ten został zdefiniowany bardzo szeroko, jako wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, przy czym ustawodawca obok różnych składników wynagrodzenia o charakterze pieniężnym wymienia także wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.). Pracodawca często opłaca pracownikowi odelegowanemu do pracy w innym państwie różne świadczenia związane z jego pobytem za granicą, na przykład wynajmuje mieszkanie czy zapewnia noclegi. Przedmiotem sporu stało się ustalenie, czy takie świadczenie stanowi przychód pracownika zgodnie z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. W sporze tym obie strony powołują się na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., K 7/13, w którym określono kryteria uznawania nieodpłatnych świadczeń pracodawcy na rzecz pracownika za przychód, jednakże wyprowadzają z niego odmienne wnioski. Zgodnie z tezą orzeczenia TK za przychód mogą być uznane świadczenia, które spełniają wszystkie poniższe warunki:

□ zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),

□ korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów),

□ zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść.

W przypadku ponoszenia przez pracodawcę kosztów zakwaterowania pracownika za granicą spełnienie pierwszych dwóch przesłanek nie budzi wątpliwości. Spór dotyczy trzeciej przesłanki, a mianowicie w czym interesie zostało poniesione świadczenie i komu przyniosło korzyść. Początkowo sądy rozstrzygały ten spór na korzyść odelegowanych pracowników, orzekając, że zapewnienie im noclegów przynosi pracodawcy konkretną i wymierną korzyść w postaci prawidłowo i efektywnie wykonanych przez pracownika zadań, a mieszkanie zapewnione pracownikowi stanowi dla niego swego rodzaju „narzędzie pracy”, które pracodawca dostarczył celem optymalizacji prowadzonej działalności gospodarczej (por. orzeczenia NSA z 17 maja 2017 r., II FSK 1132/15, z 19 września 2014 r., II FSK 2280/12, z 15 kwietnia 2016 r., II FSK 635/14, z 20 kwietnia 2017 r., II FSK 760/15). Tę korzystną linię orzeczniczą zmienił jednak wyrok NSA z 29 listopada 2018 r. (II FSK 799/18), który zapoczątkował nowe podejście do przedmiotowego zagadnienia. Sąd stwierdził, że „zakwaterowanie pracowników w miejscu wykonywania obowiązków pracowniczych nie jest związane z samym procesem pracy, jak ma to miejsce np. w przypadku przygotowania stanowiska pracy wraz z urządzeniami, narzędziami i materiałami. Udostępniona kwatery (lokal) nie jest »narzędziem« pracy, którego koszty obciążałoby pracodawcę, ale służy realizacji pozapracowniczych potrzeb życiowych (socjalnych). O ile zatem pracodawca jest organizatorem pracy i ma zapewnić warunki techniczno-organizacyjne wykonywania pracy, to obowiązek ten nie rozciąga się na zapewnienie pracownikowi mobilnemu noclegu”. Rozumowanie sądu idzie w takim kierunku, że jeżeli pracodawca zakłada możliwość oddelegowania pracownika do pracy za granicą powinien ustalić mu takie wynagrodzenie w formie pieniężnej, które uwzględniałoby konieczność pokrycia przez pracownika wydatków związanych z zakwaterowaniem. Sąd podkreślił, że zasadą powinno być, że pracownik za swoją pracę otrzymuje wynagrodzenie (świadczenie pieniężne), a nieodpłatne świadczenia stanowią wyjątek od tej zasady, uzasadniony między innymi względami praktycznymi, w tym ekonomicznymi, np. ze względu na ulgi przy grupowym ubezpieczeniu, zakwaterowaniu czy przy zbiorczych pakietach medycznych. Kolejne wyroki wydane w tym przedmiocie podtrzymują to podejście (por. orzeczenia NSA z 23 lipca 2019 r., II FSK 2721/17, z 24 października 2019 r., II FSK 3658/17, z 26 listopada 2019 r., II FSK 3953/17, z 24 października 2019 r., II FSK 3658/17). Pracodawcy delegujący swoich pracowników do pracy za granicą powinni wziąć pod uwagę tę linię orzeczniczą i uznać przedmiotowe świadczenia za przychód pracownika, jeśli wartość świadczenia z tytułu zakwaterowania przekracza 500 zł (art. 21 ust. 1 pkt 19

u.p.d.o.f.). Jako płatnicy ponoszą bowiem odpowiedzialność całym swoim majątkiem za podatek niepobrany w prawidłowej wysokości.

### **Polska jako państwo źródła dla pracownika będącego nierezydentem podatkowym**

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników będących nierezydentami uważa się w szczególności dochody (przychody) z pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia (art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f.).

Należy wyróżnić dwie sytuacje, gdy nierezydent wykonujący pracę w Polsce ma umowę o pracę z polskim pracodawcą i gdy taką umowę ma z pracodawcą niebędącym polskim rezydentem podatkowym.

W pierwszym przypadku stosuje się artykuł umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będący odpowiednikiem art. 15 ust. 1 MK OECD. Polska jako państwo źródła ma prawo do opodatkowania wynagrodzenia wypłacanego przez polskiego pracodawcę. Pracodawca wpłaca zaliczki na ogólnych zasadach, natomiast pracownik-nierezydent ma obowiązek złożenia zeznania rocznego do 30 kwietnia lub przed opuszczeniem terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 45 ust. 7 u.p.d.o.f.).

W drugim przypadku sposób opodatkowania będzie zależał od długości pobytu w Polsce. Nierezydent (przy spełnieniu warunków postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będącego odpowiednikiem art. 15 ust. 2 MK OECD) w okresie 183 dni korzysta ze zwolnienia od opodatkowania w Polsce. Jeżeli po upływie tego okresu pozostaje nadal w Polsce, to po przekroczeniu okresu 183 dni wpłaca zaliczki na podatek. Podatnicy nierezydenci uzyskujący z zagranicy dochody z pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku pracy są obowiązani wpłacać zaliczki na podatek po przekroczeniu okresu, który zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi warunek wyłączenia z opodatkowania tych dochodów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; w tym przypadku przy obliczaniu pierwszej zaliczki podatnik jest obowiązany uwzględnić dochody uzyskane od początku roku podatkowego (art. 44 ust. 3d u.p.d.o.f.). Ponadto są obowiązani w ciągu trzech miesięcy po przekroczeniu okresu, który zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi warunek wyłączenia z opodatkowania dochodów, złożyć zeznanie o wysokości dochodów z pracy uzyskanych w roku poprzedzającym rok podatkowy i wpłacić należny podatek. Jeżeli zamierzają opuścić terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przed tym terminem, są obowiązani złożyć zeznanie podatkowe przed opuszcze-

niem terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 45 ust. 8 u.p.d.o.f.). Ta zmiana zasad opodatkowania wynika z faktu, że pracownik niebędący w Polsce rezydentem podatkowym staje się nim, jeśli przebywa na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (art. 3 ust. 1a pkt 2 u.p.d.o.f.). Jeżeli jednak jego poprzednie państwo rezydencji nadal uważałoby go za swojego rezydenta, np. z powodu posiadania w nim ośrodka interesów życiowych, to konflikt rezydencji podatkowej powinien być rozstrzygnięty w oparciu o umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera także regulacje, które wynikają z prawa unijnego i dotyczą rezydentów państw członkowskich UE, innych państw należących do EOG oraz Konfederacji Szwajcarskiej. Osoby te mogą skorzystać przy spełnieniu pewnych warunków ze wspólnego rozliczenia z małżonkiem i z rozliczenia dla osób samotnie wychowujących dzieci (art. 6 ust. 3a i 4a i ust. 13 u.p.d.o.f.).

### **Podsumowanie**

Opodatkowanie pracowników transgranicznych jest regulowane umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, które przesądzają, w którym państwie ich dochód jest opodatkowany, oraz prawem krajowym, które określa wysokość podatku i zasady jego poboru. Na podstawie umów wynagrodzenie pracownika transgranicznego będzie opodatkowane albo tylko w państwie rezydencji podatkowej, albo zarówno w państwie rezydencji jak i w państwie wykonywania pracy. W tym ostatnim przypadku dochodzi do podwójnego opodatkowania i umowa określa wówczas metodę jego wyeliminowania. W ostatnim czasie polskie umowy są zmieniane za pośrednictwem konwencji MLI, w wyniku czego metoda zwolnienia jest zastępowana mniej korzystną dla podatnika metodą kredytu podatkowego (odliczenia proporcjonalnego). Jednocześnie znacznemu ograniczeniu kwotowemu od 2021 roku uległa tzw. ulga abolicyjna, która niwelowała różnice między tymi metodami. Wysokość podatku w Polsce jako państwie rezydencji pracownika wykonującego pracę za granicą oraz jako państwie źródła dla pracownika będącego nierezydentem podatkowym reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy czym nieliczne są regulacje, które dotyczą statusu pracownika transgranicznego. W przypadku nierezydentów dotyczą one głównie zasad poboru podatku. Natomiast w przypadku rezydentów obok rozwiązań korzystnych (zwolnienie części przychodu od opodatkowania z tytułu odliczenia diet za pobyt za granicą) można wskazać na niekorzystną dla podatników linię orzeczniczą, zgodnie z którą przychodem pracownika są wydatki ponoszone przez pracodawcę, w szczególności na opłacenie mieszkania (noclegów) w czasie pobytu za granicą.



## Przypisy/Notes

- <sup>1</sup> Na temat metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenia z progresją) szerzej Litwińczuk, 2020, s. 109–110 i 367–371.
- <sup>2</sup> Na temat metody kredytu podatkowego (zaliczenia lub odliczenia proporcjonalnego) szerzej Litwińczuk, 2020, s. 110–112 i 371–373.
- <sup>3</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 2.1. komentarza do art. 15.
- <sup>4</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 2.4.–2.16 komentarza do art. 15.
- <sup>5</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 4 komentarza do art. 15 ust. 2.
- <sup>6</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 5 komentarza do art. 15 ust. 2. Przykłady liczenia 183 dni zostały zawarte w komentarzu do art. 15 ust. 2 pkt 4.1.–5.1. (por. też Litwińczuk 2020, s. 256–258.)
- <sup>7</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 4.1. komentarza do art. 15 ust. 2.
- <sup>8</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 8.3. komentarza do art. 15 ust. 2.
- <sup>9</sup> MK OECD (wersja z 21.11.2017 r.) — pkt 8.14. komentarza do art. 15 ust. 2.
- <sup>10</sup> Przykłady pochodzą z komentarza do art. 15 ust. 2 MK OECD — pkt 8.16 i 8.20 (wersja z 21.11.2017 r.)
- <sup>11</sup> Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24 listopada 2016 r. (DzU z 2018 r. poz. 1369).
- <sup>12</sup> Zmiana taka dokonała się przykładowo w umowach z: Austrią, Finlandią, Holandią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Kazachstanem, Litwą, Nową Zelandią, Rosją, Słowacją, Słowenią, Wielką Brytanią, Irlandią Północną.
- <sup>13</sup> Jeżeli chodzi o stany faktyczne zaistniałe w latach 2002–2007, ustawa regulowała sposób traktowania polskich rezydentów, którzy rozliczyli się z podatku z polskim fiskusem, jak i tych, którzy tego obowiązku nie spełnili. Ustawa przewidywała umorzenie zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych dla tych rezydentów, którzy nie złożyli zeznania i nie zapłacili podatku. Umorzona zaległość odpowiadała różnicy między kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu metody kredytu podatkowego a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu przy zastosowaniu metody zwolnienia z zastrzeżeniem progresji (wyłączenia z progresją). Ze względu na to rozwiązanie przyjęła się nazwa ulga abolicyjna.
- <sup>14</sup> Odliczenia nie stosuje się, gdy dochody zostały uzyskane w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 u.p.d.o.f. (są to kraje i terytoria stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, zwane też rajami podatkowymi) oraz od dochodów osiągniętych w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli dochody te są osiągnięte z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw (ograniczenie to dotyczy marynarzy i pracowników branży offshore, szerzej: Lewandowski i Koperska, 2021).

## Bibliografia/References

- Lewandowski, K. i Koperska, A. (2021). Czy ograniczenie ulgi abolicyjnej zmniejszy liczbę pracowników mobilnych. *Rzeczpospolita* z 4 stycznia 2021 r.
- Litwińczuk, H. (2020). *Międzynarodowe prawo podatkowe*. Warszawa.
- Marciniuk, J. (red.). (2015). *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*. Warszawa.
- Missala, W. (2021). Ograniczenie ulgi abolicyjnej i inne zmiany w opodatkowaniu dochodów osiągniętych przez polskich rezydentów za granicą. *Przegląd Podatkowy*, (3).
- Oats, L., Miller, A. i Mulligan, E. (2017). *Principles of International taxation*. London.
- OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing.

**Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk**, profesor nauk prawnych, pracownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, specjalizuje się w prawie podatkowym, swoje zainteresowania naukowe koncentruje wokół międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego oraz opodatkowania działalności gospodarczej, ze szczególnym uwzględnieniem spółek. Członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP), Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) i rady nadzorczej Polskiego Oddziału IFA.

**Prof. dr hab. Hanna Litwińczuk**, Professor of legal sciences, employee of the Chair of Financial Law at the Faculty of Law and Administration of the University of Warsaw, specializes in tax law, main fields of research are: international and EU tax law and business taxation, with particular emphasis on companies. Member of the European Association of Tax Law Professors (EATLP), the International Tax Association (IFA) and the supervisory board of the Polish Branch of IFA.