

Polski Ład wsparciem dla uchodźców z Ukrainy

Polish Order supports Ukrainian refugees

dr Katarzyna Feldo

Doradca podatkowy, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego,
ORCID: 0000-0003-1806-9009

Streszczenie

Wybuch wojny w Ukrainie ma wpływ na każdy obszar życia człowieka, w tym na jego sytuację podatkową. Brak jest przepisów międzynarodowego prawa podatkowego, które regulowałyby zasady opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez uchodźców w trakcie ich czasowego pobytu poza granicami ojczyzny. Skutkiem takiego stanu rzeczy jest podwójne opodatkowanie dochodu osiąganego przez uchodźców w Ukrainie i w państwie ich czasowego pobytu. Niestabilność dzisiejszego świata skłania do postawienia tezy, że przepisy adresujące tę kwestię powinny być wprowadzone jak najszybciej, gdyż regulacje podatkowe obowiązujące w poszczególnych krajach nie są w stanie długoterminowo rozwiązać zaistniałego problemu.

Słowa kluczowe: dochód, podwójne opodatkowanie, międzynarodowe prawo podatkowe, ulga podatkowa, uchodźca.

Abstract

The war in Ukraine has an impact on all aspects of our lives, including taxes. International tax law does not regulate taxation of the income obtained by refugees staying temporarily outside of their homeland. As a result they face double taxation in Ukraine and in countries where they stay temporarily. Uncertainty of the future forces to make a statement that provisions regarding refugees' income taxation should be implemented shortly. Tax provisions implemented temporarily by a few countries cannot be treated as sufficient solution.

Keywords: income, double taxation, international tax law, tax credit, refugee.

1. WPROWADZENIE

W dniu 24 lutego 2022 r. Rosja zaatakowała zbrojnie Ukrainę, co spowodowało masową ucieczkę obywateli Ukrainy ze swojej ojczyzny w obawie o własne i ich rodzin życie. Uciekali ludzie w każdym wieku, wykonujący różne zawody, otrzymujący wynagrodzenie na podstawie różnych stosunków prawnych. W obliczu realnie grożącego niebezpieczeństwa utraty życia udawali się do państw Europy, Azji i Ameryki i w większości przypadków otrzymali status uchodźcy¹. Najlichniesza ich grupa przybyła jednak do Polski² ze względu na położenie geograficzne, zbliżony krąg kulturowy, językowy, religijny oraz wsparcie społeczne udzielane na szczeblu rządowym, samorządowym i obywatelskim³. W pierwszych tygodniach wojny trwającej do dziś nikt nie myślał o jej podatkowych konsekwencjach. Można by rzec, że nie ma w tym nic dziwnego, bo trudno myśleć o podatkach, gdy człowiek ratuje swe życie. Czas jednak pokazał, że z tym tematem trzeba się zmierzyć, tym bardziej że przepisy międzynarodowego, unijnego prawa podatkowego oraz przepisy krajowe większości państw, do których przybyli uchodźcy, nie przewidują dla nich szczególnych preferencji podatkowych.

2. PRZEPISY MIĘDZYNARODOWEGO PRAWA PODATKOWEGO A SYTUACJA UCHODźCÓW

Przemieszczanie się podatników pomiędzy państwami zawsze skłania do postawienia pytania o właściwe opodatkowanie osiąganego przez nich dochodu (przychodu) w świetle zawieranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴, które od dziesiątek lat są najskuteczniejszym środkiem służącym do eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie prawnym⁵. Kluczowe pytanie dotyczy tego, w którym państwie dana osoba powinna być uznana za rezydenta podatkowego⁶, co skutkuje obowiązkiem opodatkowania całości jej światowych dochodów w kraju rezydencji podatkowej (tzw. nieograniczony obowiązek podatkowy⁷). Kiedy analizujemy zapisy wielu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę⁸, ale i nie tylko, oraz kiedy studiujemy Komentarz do Modelowej konwencji OECD⁹, nie znajdziemy żadnych przepisów, które regulowałyby sytuację podatkową uchodźców, którzy opuścili swój kraj ojczysty w związku z toczącymi się w nim działaniami wojennymi¹⁰. Brak jest szczególnych unormowań, które niejako „zamrażałyby” bieg 183-dniowego okresu mającego kluczowy wpływ na ustalenie rezydencji podatkowej oraz na określenie zasad

opodatkowania pracy najemnej; brak jest także zwolnienia w przedmiocie obowiązku przedłożenia certyfikatu rezydencji organowi podatkowemu kraju tymczasowego pobytu¹¹.

Stopień skomplikowania sytuacji uchodźców polega w szczególności na tym, że nie zawsze unikną oni podwójnego opodatkowania dochodu (przychodu)¹² wciąż osiąganego od dotychczasowego pracodawcy lub na podstawie zawartych jeszcze przed wojną umów cywilnoprawnych. Sytuacja ta wynika z różnych okoliczności, w tym z tego, że kraj ojczysty nie zawarł umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z krajem, do którego uciekli uchodźcy, taka umowa została zawarta, ale w praktyce podatkowej strona (strony) umowy nie przestrzegają jej postanowień, czy też brak jest możliwości uzyskania certyfikatu rezydencji przez podatnika dokumentującego miejsce jego ośrodka interesów życiowych z powodu niedziałania organów administracji państwowej w kraju, gdzie toczy się wojna.

3. TYMCZASOWE ROZWIĄZANIA PODATKOWE PRZEZNACZONE DLA UCHODźCÓW

Brak międzynarodowych regulacji podatkowych w zakresie ustalania rezydencji podatkowej osób mających status uchodźcy powoduje, że kwestia ta leży w gestii rządów poszczególnych państw. Tylko trzy państwa europejskie podjęły decyzję o czasowym wsparciu podatkowym przeznaczonym dla obywateli Ukrainy i są to: Irlandia, Litwa i Polska¹³. Rząd Irlandii ogłosił, że w zakresie dochodów osiągniętych przez uchodźców za 2022 r. nie mają obowiązku uiszczania podatku dochodowego w Irlandii pod warunkiem łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- 1) ich pobyt w Irlandii przekroczy 183 dni,
- 2) dochód jest uzyskiwany na podstawie umowy o pracę zawartej z ukraińskim pracodawcą,
- 3) podatek od tego dochodu jest odprowadzany na Ukrainie.

Część uchodźców skorzysta z przewidzianej dla nich preferencji podatkowej, znaczna część obywateli Ukrainy nie zdecydowała się jednak na przyjazd do Irlandii ze względu na obowiązek osiedlenia się w ściśle określonych miejscach.

Litwa nie traktuje ukraińskich uchodźców jako rezydentów podatkowych w sytuacji, gdy pracują zdalnie z jej terytorium.

Rząd Polski natomiast dał im prawo wyboru w zakresie rezydencji podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 52zj ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. osoby fizyczne, które przebywają na terytorium Polski w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium Ukrainy, mogą złożyć pisemne oświadczenie o posiadaniu w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodka interesów życiowych) w okresie od dnia 24 lutego do dnia 31 grudnia 2022 r.

Prawo wyboru statusu rezydenta podatkowego niestety nie rozwiązuje problemu, gdyż nie jest ono równoznaczne z brakiem obowiązku zapłaty podatku od dochodów osiągniętych podczas wykonywania pracy z terytorium Polski na podstawie umowy o pracę zawartej z ukraińskim pracodawcą. Polskiemu podatnikowi podlegają bowiem dochody osiągnięte z pracy najemnej (np. z umowy o pracę, umowy zlecenia), niezależnie od statusu rezydencji podatkowej osoby świadczącej pracę, jeżeli praca ta jest wykonywana na terytorium Polski przez okres dłuższy niż 183 dni w roku kalendarzowym¹⁴. Okres 183 dni oblicza się przy zastosowaniu metody opartej na

„dniach fizycznej obecności”¹⁵ i brane są pod uwagę wszystkie dni spędzone w Polsce, włącznie z dniem przyjazdu i wyjazdu.

Warto także dodać, że Polska wprowadziła zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym dla pomocy humanitarnej oraz świadczeń pieniężnych dla obywateli Ukrainy¹⁶. Przepisy bezpośrednio odnoszą się do obywateli Ukrainy, dlatego też osoby innej narodowości, które również przebywają na terytorium naszego kraju w związku z toczącą się wojną w Ukrainie, nie mogą skorzystać z tych preferencji.

Polska nie przewiduje wprowadzenia dodatkowych ulg dla uchodźców. Stanowisko w tym zakresie zostało przedstawione w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 28 września 2022 r.¹⁷ będącym odpowiedzią na zapytanie skierowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich¹⁸. W piśmie stwierdzono, że: „Ministerstwo Finansów nie planuje wprowadzenia szczególnych rozwiązań prawnych modyfikujących obecne zasady opodatkowania obywateli Ukrainy”¹⁹.

4. STANOWISKO UKRAIŃSKICH WŁADZ PODATKOWYCH

Omawiany problem jest o tyle istotny, że ukraińskie organy podatkowe stoją na stanowisku, że dochód uzyskiwany na podstawie ukraińskiej umowy o pracę podlega opodatkowaniu na terytorium Ukrainy bez względu na to, czy dana osoba jest, czy też nie jest rezydentem podatkowym w tym kraju²⁰. Ukraiński pracodawca pobiera comiesięczne zaliczki i wpłaca je do ukraińskich organów podatkowych. Fakt uzyskania statusu rezydenta podatkowego na terytorium innego państwa, np. w Polsce, przez osobę, od której dochodu zaliczki są pobierane w Ukrainie, sprawia, że dochodzi do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. W praktyce nie ma bowiem możliwości odzyskania tego podatku od ukraińskich organów podatkowych.

Takie stanowisko jest sprzeczne z zawartą między Polską a Ukrainą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Polska ma bowiem prawo opodatkować taki dochód po upływie 183. dnia pobytu na jej terytorium, przy czym obowiązek ten powstaje z mocą wsteczną z dniem przekroczenia polskiej granicy. W praktyce uchodźcy z Ukrainy, których łączny pobyt w Polsce przekroczył 183 dni, byli zmuszeni zacząć płacić podatek w Polsce. Ponieważ większość obywateli Ukrainy opuściła swój kraj w lutym i marcu, obowiązek uiszczania zaliczek rozpoczął się na przełomie sierpnia i września 2022 r., a zaliczki są liczone od całości ich dochodu osiąganego z tytułu umowy o pracę, począwszy od dnia przekroczenia polskiej granicy.

Celem uniknięcia podwójnego opodatkowania osiągniętych w Ukrainie dochodów z pracy zdalnej wykonywanej w innym kraju niektórzy z nich wrócili do ojczyzny przed upływem 183 dni²¹ – mimo wciąż toczących się tam działań zbrojnych. Innym rozwiązaniem jest okresowa zmiana miejsca pobytu między różnymi krajami, tak aby w żadnym nie przekroczyć 183 dni pobytu (tzw. międzynarodowe planowanie podatkowe). Trzecim sposobem na uniknięcie podwójnego opodatkowania jest rozwiązanie umowy o pracę z ukraińskim pracodawcą i zawarcie umowy z polskim pracodawcą. Ostatnia metoda polega na przeniesieniu się do Irlandii czy też na

Litwę, ponieważ obowiązujące tam korzystne rozwiązania podatkowe być może zostaną przedłużone także na 2023 r.

Władze Ukrainy dały natomiast podatnikom prawo wyboru rezydencji podatkowej przez złożenie stosownego oświadczenia.

5. POLSKIE PREFERENCJE PODATKOWE

Brak przepisów podatkowych, które bezpośrednio regulowałyby bieżące wyzwania stojące przed uchodźcami z Ukrainy, zmusza do postawienia pytania, czy osoby te w sytuacji, kiedy muszą płacić w Polsce podatek od osiągniętych dochodów, mogą skorzystać ze standardowych preferencji podatkowych przewidzianych w polskim systemie prawa. Analiza tych przepisów prowadzi do wniosku, że część rozwiązań wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu sprzyja niektórym grupom obywateli zza wschodniej granicy.

5.1. Ulga dla młodych

Jedną z preferencji podatkowych, która obejmuje młodych obywateli Ukrainy, bez względu na to, czy uzyskają status polskiego rezydenta podatkowego, jest ulga dla młodych przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Mogą z niej skorzystać osoby, które nie ukończyły 26. roku życia i uzyskują dochody ze stosunku pracy lub umowy zlecenia. Nie dotyczy ona jednak przychodów z umów zlecenia opodatkowanych w sposób zryczałtowany, osiągniętych przez nierezydentów podatkowych przebywających w Polsce. Należy jednak pamiętać, że ulga ta ma zastosowanie jedynie do przychodu w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł. Dochód przekraczający tę kwotę jest opodatkowany na zasadach ogólnych, tj. według progresywnej skali podatkowej określonej w art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.²² W limicie ulgi nie są brane pod uwagę dochody zwolnione z opodatkowania, w tym dochody zwolnione z progresją, tak jak przewiduje to umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Polską i Ukrainą. Obywatele Ukrainy, którzy uzyskali w 2022 r. wyłącznie dochody objęte ulgą, nie są zobowiązani do złożenia rocznego zeznania podatkowego.

5.2. Kwota wolna od podatku

Kolejnym rozwiązaniem, z którego mogą skorzystać uchodźcy, są przepisy dotyczące kwoty wolnej od podatku, która wynosi obecnie 30 tys. zł w roku kalendarzowym. Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2022 r.²³ podatnicy, których dochody nie przekroczyły tego limitu, są zwolnieni z podatku. Z kolei ci, którzy uzyskują dochody ponad 30 tys. zł, do momentu przekroczenia I progu podatkowego zapłacą podatek w wysokości 12%.

5.3. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Wejście w życie ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa²⁴ otworzyło im drogę do wykonywania działalności gospodarczej na takich samych zasadach jak Polacy, pod warunkiem uzyskania numeru PESEL²⁵. W rezultacie, jeżeli świadczą usługi określone w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne²⁶,

np. usługi IT, wówczas mogą zastosować uproszczoną formę opodatkowania działalności gospodarczej. W zależności od rodzaju świadczonej usługi stawki wahają się od 2% do 17%.

6. PODSUMOWANIE

Międzynarodowe i krajowe prawo podatkowe wymaga nowelizacji w taki sposób, aby rozwiązywało problem statusu podatkowego uchodźców z uwzględnieniem ich sytuacji rodzinnej i materialnej. Trudno jest zaakceptować obecny stan rzeczy, kiedy znajdują do nich zastosowanie standardowe zasady opodatkowania, nieróżniące się niczym od przypadków, gdyby w czasach pokoju osoby te przyjechały na terytorium innego państwa, skąd wykonywałyby pracę zdalnie. Rozwiązaniem mogłoby być wprowadzenie przepisów, zgodnie z którymi okres przymusowego pobytu na terytorium drugiego kraju, będący następstwem konfliktu zbrojnego, nie byłby brany pod uwagę przy ustalaniu rezydencji podatkowej oraz przy liczeniu limitu 183 dni, po których upływie powstaje obowiązek opodatkowania pracy najemnej w kraju jej fizycznego wykonywania.

Wprowadzanie czasowych preferencji podatkowych dla uchodźców przez rządy poszczególnych państw jest dobrym rozwiązaniem, ale nie kompleksowym. W praktyce dotyczy to jedynie tej grupy osób, które zdecydowały się czasowo przenieść na terytorium tych państw. Pomoc dla osób, których życie jest zagrożone i nie mogą bezpiecznie przebywać na terytorium własnego kraju, gdyż toczy się tam wojna, powinna być udzielana na wielu płaszczyznach, w tym podatkowej. Nakładanie na uchodźców dodatkowych lub wyższych obciążeń podatkowych niż te, do których ponoszenia byłiby zobowiązani, gdyby przymusowo nie musieli opuścić ojczyzny, nie jest słuszne. Niemniej polskie rozwiązania podatkowe chociaż częściowo są odpowiedzią na trudną sytuację podatkową naszych sąsiadów.

Przypisy

- 1 Definicja uchodźcy znajduje się w art. 1A Konwencji dotyczącej statusu uchodźców, sporządzonej w Genewie 28 lipca 1951 r., Dz.U. z 1991 r. Nr 119, poz. 515.
- 2 Serwis Samorządowy PAP, *Raport UMP: w Polsce mieszka obecnie prawie 3,2 mln obywateli Ukrainy*, <https://samorząd.pap.pl/kategoria/aktualnosci/raport-ump-w-polsce-mieszka-obecnie-prawie-32-mln-obywateli-ukrainy>, dostęp: 26.10.2022.
- 3 Polski Instytut Ekonomiczny, *Polacy mogli wydać nawet 10 mld PLN na pomoc udzielaną uchodźcom z Ukrainy w pierwszych miesiącach wojny*, <https://pie.net.pl/polacy-mogli-wydac-nawet-10-mln-pln-na-pomoc-udzielana-uchodzcom-z-ukrainy-w-pierwszych-miesiacach-wojny/>, dostęp: 8.11.2022.
- 4 *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, M. Zasiewska, A. Oktawiec, J. Chorążka (red.), Warszawa 2011, s. 331.
- 5 Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, LEX 2015; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 52.
- 6 K. Bany, *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 11, s. 22-28.
- 7 Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.).
- 8 J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2002. Wykaz umów znajduje się na stronie Ministerstwa Finansów: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-międzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>, dostęp: 27.10.2022.

- ⁹ OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju). W doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego można spotkać wiele poglądów dotyczących roli Komentarza w interpretacji Modelowej konwencji OECD (OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, dostęp: 8.11.2022, dalej: Modelowa konwencja OECD) (zob. m.in. K. Bany, *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 25). Także w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych prezentowany jest pogląd, że Modelowa konwencja OECD i Komentarz do Modelowej konwencji OECD nie są źródłem prawa w rozumieniu art. 87 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), niemniej odgrywają one istotną rolę w zakresie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Por. wyroki:
- 1) Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu z dnia 2 listopada 2021 r., I SA/Po 459/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8B9D4D64B6>, dostęp: 8.11.2022;
 - 2) Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1170/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EE4D9F171A>, dostęp: 8.11.2022;
 - 3) NSA z dnia 20 grudnia 2013 r., II FSK 104/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BB3524257A>, dostęp: 8.11.2022.
- ¹⁰ Komentarz do art. 15 Modelowej konwencji OECD odnosi się jedynie do kwestii długotrwałej choroby osoby, uniemożliwiającej jej wyjazd z kraju.
- ¹¹ Zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika (art. 5a pkt 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).
- ¹² H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 75.
- ¹³ L.K. Jordan, U. Krudewagen, L. Dzhurylyuk, *183 days of war in Ukraine: Tax considerations for refugees and their employers*, <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2022/09/tax-considerations-for-ukrainian-refugees-and-their-employers/>, dostęp: 25.10.2022.
- ¹⁴ Art. 15 ust. 1 i 2a Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Kijowie dnia 12 stycznia 1993 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269) w związku z art. 3 ust. 2b pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ¹⁵ K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2006, s. 896.
- ¹⁶ Art. 52zh i 52zi ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ¹⁷ DSP3.050.8.2022, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-10/Odpowiedz_MF_Ukraina_uchodzczy_podatki_28.09.2022.pdf, dostęp: 9.11.2022.
- ¹⁸ Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 31 sierpnia 2022 r. w sprawie opodatkowania obywateli ukraińskich, V.511.874.2022. EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-09/Do_MF_Ukraina_uchodzczy_podatki_31.08.2022.pdf, dostęp: 9.11.2022.
- ¹⁹ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 września 2022 r., DSP3.050.8.2022, dok. cyt., s. 3.
- ²⁰ Warto dodać, że ukraińskie przepisy podatkowe nie przewidują tzw. łamanej rezydencji podatkowej, czyli możliwości bycia rezydentem podatkowym tylko przez część roku kalendarzowego. Osoba, która spełnia przesłanki bycia ukraińskim rezydentem podatkowym za dany okres, staje się nim w stosunku do całego roku podatkowego.
- ²¹ A. Drywa, E. Juchniewicz, Ł. Karczyński, *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe*, Gdańsk 2016, s. 40.
- ²² Art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1265), która weszła w życie z dniem 1 lipca 2022 r., stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2022 r. Taka forma opodatkowania polega na występowaniu dwóch progów podatkowych – 12% i 32%, a w przypadku osiągnięcia dochodu powyżej 1 mln zł nadwyżka ponad ten limit jest opodatkowana dodatkowo stawką 4% w ramach tzw. daniny solidarnościowej. Wysokość stawki podatku jest uzależniona od wysokości uzyskanego dochodu, czyli przychodów pomniejszonych o koszty ich uzyskania.
- ²³ Art. 31c ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, która zwiększa kwotę wolną od podatku, czytamy: „Dzięki tej zmianie podatnicy uzyskujący wynagrodzenie lub emeryturę do 2 500 zł miesięcznie nie będą musieli płacić podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatek dochodowy stanie się bardziej progresywny, a co za tym idzie również bardziej sprawiedliwy” (druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, s. 5, dostęp: 9.11.2022).
- ²⁴ Dz.U. poz. 583, tzw. specustawa o pomocy obywatelom Ukrainy, dalej: ustawa z dnia 12 marca 2022 r.
- ²⁵ Art. 23 ustawy z dnia 12 marca 2022 r.
- ²⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Banach J., *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2002.
- Bany K., *Międzynarodowe konwencje podatkowe a unikanie opodatkowania*, cz. I, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 11.
- Bany K., *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12.
- Drywa A., Juchniewicz E., Karczyński Ł., *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe*, Gdańsk 2016.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, LEX 2015.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, dostęp: 8.11.2022.
- Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, M. Zasiewska, A. Oktawiec, J. Chorążka (red.), Warszawa 2011.
- Vogel K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 2006.

Źródła internetowe

- Jordan L.K., Krudewagen U., Dzhurylyuk L., *183 days of war in Ukraine: Tax considerations for refugees and their employers*, <https://www.dlapiper.com/en/us/insights/publications/2022/09/tax-considerations-for-ukrainian-refugees-and-their-employers/>, dostęp: 25.10.2022.
- Ministerstwo Finansów, *Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-międzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>, dostęp: 27.10.2022.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Polacy mogli wydać nawet 10 mld PLN na pomoc udzielaną uchodźcom z Ukrainy w pierwszych miesiącach wojny*, <https://pie.net.pl/polacy-mogli-wydac-nawet-10-mln-pln-na-pomoc-udzielana-uchodzcjom-z-ukrainy-w-pierwszych-miesiacach-wojny/>, dostęp: 8.11.2022.
- Serwis Samorządowy PAP, *Raport UMP: w Polsce mieszka obecnie prawie 3,2 mln obywateli Ukrainy*, <https://samorząd.pap.pl/kategoria/aktualnosci/raport-ump-w-polsce-mieszka-obecnie-prawie-3-2-mln-obywateli-ukrainy>, dostęp: 26.10.2022.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Konwencja dotycząca statusu uchodźców, sporządzona w Genewie 28 lipca 1951 r., Dz.U. z 1991 r. Nr 119, poz. 515.
- Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Kijowie dnia 12 stycznia 1993 r., Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1265.
- Ustawa z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, Dz.U. poz. 583.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2013 r., II FSK 104/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BB3524257A>, dostęp: 8.11.2022.

Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1170/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EE4D9F171A>, dostęp: 8.11.2022.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 listopada 2021 r., I SA/Po 459/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8B9D4D64B6>, dostęp: 8.11.2022.

Inne źródła

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 września 2022 r., DSP3.050.8.2022, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-10/Odpowiedz_MF_Ukraina_uchodzcy_podatki_28.09.2022.pdf, dostęp: 9.11.2022.

Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 31 sierpnia 2022 r. w sprawie opodatkowania obywateli ukraińskich, V.511.874.2022.EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2022-09/Do_MF_Ukraina_uchodzcy_podatki_31.08.2022.pdf, dostęp: 9.11.2022.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 9.11.2022.