



Warszawa, dnia 07 sierpnia 2017 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

DD7.056.2.2017

Działając na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. poz. 1195, z późn. zm.), w związku z petycją z dnia 28 czerwca 2017 r. (data wpływu 11 lipca 2017 r.) skierowaną do Pana Mateusza Morawieckiego Wicepremiera, Ministra Rozwoju i Finansów zawierającą postulat wprowadzenia zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych wynagrodzeń Polaków osiąganych z tytułu pracy wykonywanej za granicą, w zamian za zainwestowanie tych dochodów w Polsce w nieruchomości lub w uruchomienie działalności gospodarczej, uprzejmie informuję.

Zakres obowiązku podatkowego osoby fizycznej w Polsce osiągającej dochody za granicą regulują postanowienia ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa) oraz właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a państwem, w którym osiągane są dochody.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy, osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Stosownie do art. 3 ust. 1a ustawy, 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.

Natomiast, osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Polski miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Polski (ograniczony obowiązek podatkowy) – art. 3 ust. 2a ustawy.

Powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 4a ustawy).

W świetle powyższego, w pierwszej kolejności należy podkreślić, iż opodatkowaniu w Polsce z tytułu całości dochodów osiągniętych w roku podatkowym, podlegają osoby fizyczne, których miejsce zamieszkania znajduje się na terytorium Polski. Osoby te podlegają nieograniczonemu

obowiązkowi podatkowemu, czyli opodatkowaniu z tytułu dochodów osiągniętych zarówno w kraju jak i za granicą.

Natomiast osoby, które nie posiadają miejsca zamieszkania w Polsce podlegają opodatkowaniu na zasadach ograniczonego obowiązku podatkowego, wyłącznie z tytułu dochodów osiągniętych na terytorium Polski. W przypadku osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie powstaje obowiązek podatkowy w Polsce z tytułu dochodów osiągniętych poza terytorium Polski.

Oznacza to, iż postulowane zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych wynagrodzeń osiąganych z pracy wykonywanej za granicą adresowane może być wyłącznie do osób, które posiadają miejsce zamieszkania w Polsce i podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Wyłącznie bowiem w przypadku takich podatników, powstaje w Polsce obowiązek podatkowy tytułu wynagrodzeń uzyskanych w zamian za pracę wykonywaną za granicą.

Jeżeli osoba fizyczna zamieszkała w Polsce uzyskuje dochody z tytułu pracy wykonywanej za granicą w pierwszej kolejności należy poddać analizie postanowienia właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a państwem wykonywania pracy.

Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z ponad 90 państwami, w tym ze wszystkimi państwami członkowskimi UE i EOG (z wyjątkiem Liechtensteinu). Teksty wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, dostępne są na stronie www.finanse.mf.gov.pl w zakładce ABC podatków => Umowy międzynarodowe.

Zasady opodatkowania dochodów osiąganych z tytułu pracy najemnej zawarte są na ogół w art. 15 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Stosownie do art. 15 ust. 1 umowy płace, uposażenia i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Zgodnie z art. 15 ust. 2 umowy, bez względu na postanowienia ust. 1, wynagrodzenie, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z pracy najemnej, wykonywanej w drugim Umawiającym się Państwie, podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym Państwie, jeżeli zostaną spełnione łącznie następujące warunki:

- a) odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nie przekraczające łącznie 183 dni podczas każdego dwunastomiesięcznego okresu i
- b) wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i
- c) wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

W związku z powyższym, dochody osoby zamieszkałej w Polsce uzyskane z pracy wykonywanej za granicą, w państwie z którym została zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania co do zasady podlegają opodatkowaniu w Polsce.

W przypadku jeżeli zgodnie z art. 15 umowy, dochód taki podlega opodatkowaniu również w państwie, w którym został osiągnięty, w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w Polsce należy zastosować określoną w takiej umowie właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania.

Polska, zgodnie z Modelową Konwencją OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku, w swoich umowach stosuje dwie alternatywne metody:

- tzw. metodę wyłączenia z progresją, oraz
- metodę zaliczenia proporcjonalnego.

Zgodnie z metodą wyłączenia z progresją, dochód uzyskany za granicą jest zwolniony od podatku w kraju rezydencji podatkowej, natomiast brany jest pod uwagę jedynie przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów podlegających opodatkowaniu w kraju rezydencji podatkowej.

Metodę tę stosuje się na zasadach określonych w art. 27 ust. 8 ustawy.

Natomiast metoda zaliczenia proporcjonalnego polega na tym, iż podatek zapłacony za granicą jest zaliczany na poczet podatku należnego w kraju rezydencji podatkowej, obliczonego od całości dochodów w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostawał w stosunku do całości dochodu podatnika.

Metodę tę stosuje się na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy.

W tym miejscu należy podkreślić, iż Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ze wszystkimi państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Wszystkie umowy, z wyjątkiem umowy z Belgią i Holandią, przewidują jako metodę unikania podwójnego opodatkowania metodę wyłączenia z progresją. W przypadku tej metody, podatnik jest obowiązany rozliczyć w Polsce dochody uzyskane za granicą tylko w sytuacji, jeżeli uzyskał inne dochody podlegające w Polsce opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

W przypadku drugiej metody – metody zaliczenia proporcjonalnego (która znajdzie zastosowanie w przypadku Polaków uzyskujących dochody z pracy wykonywanej m.in. w USA, Rosji, Belgii i Holandii), zawsze istnieje obowiązek rozliczenia się z dochodów zagranicznych w Polsce oraz złożenia zeznania podatkowego, bowiem istotą tej metody jest pomniejszenie podatku polskiego o kwotę podatku dochodowego zapłaconego za granicą, który proporcjonalnie przypada na dochód zagraniczny.

Jednocześnie do dochodów z pracy wykonywanej za granicą, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego zaliczenia, ma zastosowanie ulga abolicyjna.

Zgodnie z art. 27g ust. 1 ustawy, podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określonymu w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Polski dochody:

- 1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub
- 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z

wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi
- ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2.

Art. 27g ust 2 ustawy stanowi, że odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8.

Zgodnie z art. 27g ust. 3 ustawy, odliczenia nie stosuje się, gdy dochody ze źródeł, o których mowa w ust. 1, uzyskane zostały w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6 ustawy.

Z powyższych przepisów wynika, że z ulgi mogą skorzystać Polacy (osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Polski), uzyskujący przychody m.in. z pracy najemnej wykonywanej za granicą (ze źródła przychodów określonego w art. 12 ustawy).

W wyniku zastosowania ulgi abolicyjnej, Polak uzyskujący dochody z pracy najemnej za granicą rozliczający się na zasadach metody proporcjonalnego zaliczenia dokonuje rozliczenia podatku dochodowego na zasadach zrównanych z metodą wyłączenia z progresją. Oznacza to, iż dochód z pracy wykonywanej za granicą jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, przy czym jest brany pod uwagę wyłącznie dla obliczenia stopy procentowej podatku dochodowego od pozostałego dochodu tej osoby.

Należy podkreślić, iż ulga nie dotyczy dochodów uzyskanych w krajach lub terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Dodatkowo, w przypadku osiągania dochodów z pracy wykonywanej za granicą, wszystkim osobom fizycznym przebywającym czasowo za granicą w celu wykonywania pracy przysługuje ulga, w postaci wyłączenia z opodatkowania, za każdy dzień pobytu za granicą, kwot odpowiadających 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.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy, wolna od podatku dochodowego jest część przychodów osób, o których mowa w art. 3 ust. 1, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku służbowym, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczym stosunku pracy, 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.

W świetle powyższych wyjaśnień uprzejmie informuję, iż postulat zwolnienia w Polsce z podatku dochodowego wynagrodzeń Polaków pracujących za granicą, jeżeli wynagrodzenia te podlegają opodatkowaniu w drugim państwie, jest w dużej mierze spełniony dzięki

postanowieniom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ulgom i zwolnieniom wynikającym z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podatnicy pracujących za granicą, których dochody z pracy wykonywanej za granicą podlegają opodatkowaniu tylko w Polsce, a zatem bez zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania (w przypadku, gdy zgodnie z umową, wynagrodzenie nie podlega opodatkowaniu w państwie, w którym praca jest wykonywana) mają natomiast możliwość skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy.

Końcowo, odnosząc się do przedstawionej przez Pana analizy ekonomicznej postulatu, uprzejmie informuję, iż zgodnie z danymi znajdującymi się w posiadaniu Ministerstwa Finansów, wynikającymi z Informacji o wysokości dochodów z zagranicy i zapłaconym podatku w roku podatkowym (PIT/ZG) stanowiącej załącznik do zeznania podatkowego, dochody z tytułu należności ze stosunku pracy, służbowego, spółdzielczego i z pracy nakładczej, a także zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, wypłacone przez zakład pracy osiągnęło w 2015 r. 309 tysięcy podatników. Łączna kwota dochodów uzyskanych przez podatników z tego tytułu wyniosła 18,5 mld zł. Przeciętny dochód przypadający na podatnika wynosił więc 59 tys. złotych.

Kwota podatku dochodowego wynikająca z zeznań podatkowych za 2015 r. tej grupy podatników wyniosła natomiast 293 mln zł. Oznacza to, że przeciętny podatek dochodowy za 2015 r. przypadający na podatnika, w wyniku zastosowania wspomnianych wyżej preferencji podatkowych, kształtował się na poziomie 947 zł, a więc znacznie poniżej przeciętnego podatku dochodowego podatnika opodatkowanego przy zastosowaniu skali podatkowej (2 400 zł).

Mając na uwadze przedstawione wyjaśnienia, uprzejmie informuję, iż z powyższych względów nie jest obecnie planowane wprowadzenie dodatkowych rozwiązań zwalniających z podatku dochodowego w Polsce wynagrodzenia Polaków pracujących za granicą.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów
Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych
w Ministerstwie Finansów

Maciej Żukowski