

Konwencja MLI: wpływ na opodatkowanie dochodów z pracy za granicą

Konwencja MLI zmienia w niektórych polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO) metodę unikania podwójnego opodatkowania – z metody wyłączenia (zwolnienia) z progresją na metodę odliczenia (zaliczenia/kredytu) proporcjonalnego¹.

W poniższej tabeli zaprezentowano UPO z państwami, w których metoda unikania podwójnego opodatkowania została już zmieniona przez Konwencję MLI bądź zostanie zmieniona w najbliższym czasie:

dochody uzyskiwane od 1 stycznia 2019 r.	dochody uzyskiwane od 1 stycznia 2020 r.	dochody uzyskiwane od 1 stycznia 2021 r. ²
Austria Słowenia	Wielka Brytania Irlandia Finlandia Izrael Japonia Litwa Nowa Zelandia Słowacja	Norwegia Belgia Kanada Dania

Poniżej przedstawiamy wyjaśnienia dot. zmian w opodatkowaniu osób fizycznych pracujących za granicą, w związku z wejściem w życie Konwencji MLI.

1. Zasady ogólne opodatkowania w Polsce osób pracujących za granicą

W pierwszej kolejności zachęcamy do zapoznania się z broszurą informacyjną MF [„Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą”](#) aktualną dla danego roku podatkowego. Broszura zawiera podstawowe informacje dot. zasad opodatkowania zagranicznych dochodów osiąganych z tytułu pracy, metod unikania podwójnego opodatkowania oraz ustalania wysokości podatku w Polsce.

Wskazujemy również, że sam fakt posiadania polskiego obywatelstwa nie oznacza automatycznie, że osoba jest zobowiązana do zapłaty podatku w Polsce. O tym gdzie i w jakim zakresie podlega się opodatkowaniu decyduje przede wszystkim tzw. rezydencja podatkowa (miejsce zamieszkania dla celów podatkowych)³.

Zgodnie z polską Ustawą PIT zasadą jest, że polskim rezydentem podatkowym jest osoba fizyczna, która w Polsce:

- przebywa większą część roku (ponad 183 dni w roku podatkowym) lub

¹ Już dziś metoda odliczenia proporcjonalnego obowiązuje w niektórych polskich UPO, np. w UPO z Holandią.

² Lista może być rozszerzona – w miarę ratyfikacji Konwencji MLI przez kolejne państwa.

³ Czym innym jest jednak „*permanent residence*”, którą można uzyskać np. w Wielkiej Brytanii.

- posiada centrum interesów osobistych lub gospodarczych (tzw. ośrodek interesów życiowych).

Jeżeli w świetle ustawodawstwa wewnętrznego dwóch państw dana osoba fizyczna jest uznawana za rezydentna podatkowego obu państw, konflikt rezydencji należy rozstrzygnąć poprzez zastosowanie reguł kolizyjnych określonych we właściwej UPO (zazwyczaj art. 4 ust. 2 UPO).

Należy podkreślić, że ocena rezydencji podatkowej wymaga każdorazowo dogłębnej analizy całokształtu okoliczności dotyczących jej związków z danym państwem. W pewnym uproszczeniu można jednak przyjąć, że:

- 1) osoba fizyczna, która przeniosła się na stałe za granicę razem ze swoją rodziną, nie jest już polskimi rezydentami podatkowymi;
- 2) natomiast jeżeli osoba fizyczna wyjeżdża do pracy za granicę na krótki czas i wraca do Polski (np. przebywa tu jej rodzina), to jako polski rezydent podatkowy podlega opodatkowaniu w Polsce od całości swoich dochodów (nie jest to jednak równoznaczne z obowiązkiem zapłaty podatku w Polsce).

W odniesieniu do osób, o których mowa w pkt 1) powyżej - zmiana przez Polskę metody unikania podwójnego na podstawie Konwencji MLI nie ma wpływu na ich sytuację, gdyż są one rezydentami podatkowymi innego państwa. Nie podlegają więc w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów, a jedynie od dochodów, które uzyskują w Polsce (np. z tytułu otrzymywanego czynszu za wynajem mieszkania położonego w Polsce).

Natomiast w odniesieniu do osób, o których mowa w pkt 2) – zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania będzie mieć wpływ na ich rozliczenia podatkowe w Polsce. Nie musi jednak automatycznie oznaczać obowiązku zapłaty podatku w Polsce. Szczegóły prezentujemy poniżej.

2. Zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania na podstawie Konwencji MLI

2.1. Zeznania podatkowe

Rozliczanie zagranicznych dochodów zgodnie z metodą proporcjonalnego zaliczenia oznacza obowiązek złożenia w Polsce zeznania podatkowego, w którym należy wykazać dochody z pracy za granicą. Obowiązek ten wystąpi bez względu na to, czy oprócz dochodów z zagranicy podatek uzyskał inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce.

Dochody z pracy za granicą należy wykazać na formularzu PIT-36, wraz z załącznikiem PIT/ZG (Informacja o wysokości dochodów/przychodów z zagranicy i zapłaconym podatku).

Termin na złożenie zeznania:

- do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym.

2.2. Ulga abolicyjna

Sam fakt złożenia zeznania nie oznacza jednak automatycznie obowiązku zapłaty podatku w Polsce. Podatnik ma bowiem możliwość skorzystania z tzw. ulgi abolicyjnej⁴.

Dzięki zastosowaniu ww. ulgi, ostateczna wysokość podatku płaconego w Polsce od tych dochodów będzie taka sama jak przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją, czyli dochód uzyskany za granicą nie będzie opodatkowany w Polsce.

⁴ Art. 27g Ustawy PIT.

2.3. Zaliczki na podatek

W przypadku zastosowania do dochodów zagranicznych metody zaliczenia proporcjonalnego, jeżeli podatnik przebywa czasowo za granicą i osiąga dochody z wykonywanej tam pracy bez pośrednictwa polskiego płatnika, to po powrocie do kraju ma obowiązek wpłacenia zaliczki na podatek dochodowy.

Przy kalkulacji zaliczek podatnik może odliczyć podatek zapłacony za granicą (w odpowiedniej proporcji). Nie uwzględnia się jednak ulgi abolicyjnej (ma ona zastosowanie dopiero przy rozliczeniu rocznym). Szczegółowe zasady dot. kalkulacji zaliczek zawarte są we wskazanej już w pkt 1 [broshurze MF](#).

Wysokość zaliczki:

- 17% ww. dochodów (można jednak zastosować wyższą stawkę wg skali podatkowej).

Termin płatności zaliczek:

- do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik wrócił do kraju; albo
- jeżeli termin płatności zaliczki przypada po zakończeniu roku podatkowego - w terminie złożenia zeznania rocznego (tj. do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym).

Ograniczenie poboru zaliczek:

- podatnik może złożyć wniosek o ograniczenie poboru zaliczek w trakcie roku podatkowego⁵;
- we wniosku należy uprawdopodobnić, że zaliczki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy;
- wniosek składa się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla miejsca zamieszkania podatnika (przed terminem płatności zaliczek, których wniosek dotyczy).

Stan prawny na 1 stycznia 2020 r.

⁵ Na podstawie art. 22 § 2a Ordynacji podatkowej.