



Objaśnienia podatkowe z 29 sierpnia 2023 r.

Programy twinningowe a obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych

Podstawa prawna: art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.), [dalej: Ordynacja podatkowa](#).

Spis treści

1.	Czego dotyczą objaśnienia	3
2.	Podstawa prawna objaśnień i ich moc ochronna.....	3
3.	Programy twinningowe	3
3.1.	Istota twinningu	3
3.2.	Zadania osób fizycznych zaangażowanych do realizacji projektów twinningowych	4
3.2.1.	Długoterminowy Doradca Współpracy Bliźniaczej (Resident Twinning Adviser, RTA)	5
3.2.2.	Ekspert krótkoterminowy (Short Term Expert, STE).....	6
4.	Miejsce opodatkowania świadczeń uzyskanych przez RTA i STE za pracę	7
4.1.	Zakres obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce	7
4.2.	Miejsce opodatkowania świadczeń uzyskanych przez RTA	8
4.2.1.	RTA będący polskim rezydentem podatkowym.....	8
4.2.2.	RTA niebędący polskim rezydentem podatkowym.....	9
4.3.	Miejsce opodatkowania świadczeń uzyskanych przez STE.....	10
4.3.1.	STE będący polskim rezydentem podatkowym.....	10
4.3.2.	STE niebędący polskim rezydentem odatkowym.....	11
5.	Świadczenia RTA i STE a przychód w rozumieniu ustawy PIT.....	12
6.	Kwalifikacja świadczeń RTA i STE do źródła przychodów	15
6.1.	Przychody z umowy o pracę	15
6.2.	Przychody z umowy zlecenia	16
7.	Przychody RTA i STE a zwolnienia podatkowe	16
7.1.	Przychody RTA objęte zwolnieniami podatkowymi	17
7.2.	Przychody STE objęte zwolnieniami podatkowymi	22
8.	Pobór podatku przez płatnika	23
8.1.	Pobór zaliczek na podatek od przychodów z umowy o pracę	24
8.2.	Pobór zaliczek na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z umowy zlecenia	27
8.2.1.	Pobór zaliczek na podatek	27
8.2.2.	Pobór zryczałtowanego podatku.....	29
9.	Wpłata do urzędu skarbowego podatku pobranego przez płatnika	30
10.	Obowiązki informacyjne ciążące na płatniku.....	30

1. Czego dotyczą objaśnienia

Objaśnienia dotyczą obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu przez płatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy udzielają osobom fizycznym świadczeń pieniężnych lub niepieniężnych z tytułu realizacji programów twinningowych.

Zagadnienie to poprzedza przybliżenie istoty twinningu i zadań, które wykonują osoby fizyczne zatrudnione do realizacji programu twinningowego, a także omówienie rodzaju świadczeń przez nie otrzymywanych.

Objaśnienia zawierają informacje podstawowe, systematyzujące wiedzę z zakresu obowiązków płatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

2. Podstawa prawna objaśnień i ich moc ochronna

Objaśnienia są wydane z urzędu w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1, w związku z art. 14p Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez płatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy.

3. Programy twinningowe

3.1. Istota twinningu

Twinning to program współpracy rozwojowej Unii Europejskiej (**dalej także: UE**) skierowany do administracji publicznej. Nazywany jest też programem współpracy bliźniaczej.

Istotą twinningu jest współpraca między administracjami publicznymi. W ramach twinningu instytucje publiczne krajów członkowskich UE udzielają pomocy eksperckiej w reformowaniu i rozwijaniu nowoczesnej administracji państw niebędących członkami UE oraz państw nowo przyjętych do UE.

Stronami twinningu są: Komisja Europejska, instytucja publiczna z kraju członkowskiego (na potrzeby niniejszych objaśnień nazwana partnerem projektu) oraz instytucja publiczna z kraju beneficjenta pomocy twinningowej.

Beneficjentami projektu są m.in. państwa Partnerstwa Wschodniego oraz Bałkanów Zachodnich.

W programie twinningowym UE jest inicjatorem i finansuje projekt. Reprezentuje ją

Komisja Europejska (dalej: **KE**), która jest jednocześnie autorem podręcznika współpracy bliźniaczej, tzw. **Twinning Manual**¹. Dokument ten określa role, zadania oraz rodzaje świadczeń przysługujących osobom realizującym cel projektu współpracy bliźniaczej.

Partnerem projektu jest podmiot wskazany w umowie o współpracy bliźniaczej (Twinning Grant Contract). Na potrzeby niniejszych objaśnień partnerem projektu jest instytucja polskiej administracji publicznej, rozumiana także jako kategoria zawierająca tzw. instytucję Mandated Body. Tego rodzaju instytucje nie wchodzi formalnie w skład administracji publicznej, lecz wykonują ustawowe zadania publiczne, są nadzorowane przez organ publiczny, finansowane ze środków publicznych oraz podlegają kontroli przez organ publiczny. Przykładem takich instytucji są: Najwyższa Izba Kontroli, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Polskie Centrum Akredytacji oraz Instytut Badań Edukacyjnych². Podkreślić należy, że Polska od 2004 r. uczestniczy w realizacji projektów współpracy bliźniaczej jako dawca pomocy, a wartość realizowanych projektów wynosi co roku do kilkunastu milionów euro.

Do obowiązków polskiej administracji publicznej – jako partnera pomocy – należy m. in. angażowanie osób fizycznych – długoterminowych doradców, krótkoterminowych ekspertów oraz udzielanie należnych im świadczeń.

Status zatrudnienia/kontraktu ww. osób powinien pozostawać niezmienny przez cały okres realizacji projektu. Dotyczy to w szczególności długoterminowych doradców, gdyż to oni są kluczową częścią standardowego projektu twinningowego (długoterminowy doradca nie występuje w projektach typu twinning light³). Zatem osoby realizujące projekty twinningowe powinny pozostawać zatrudnione za wynagrodzeniem w instytucji polskiej administracji publicznej lub upoważnionym organie przez cały okres realizacji danego projektu.

3.2. Zadania osób fizycznych zaangażowanych do realizacji projektów twinningowych

Zgodnie z zasadami określonymi w Twinning Manual do realizacji projektów twinningowych angażowani są doradcy długoterminowi (dalej także: RTA) oraz eksperci krótkoterminowi (dalej także: **STE**).

¹ Podręcznik Komisji Europejskiej Twinning Manual jest cyklicznie aktualizowany, wydanie z 2017 roku po aktualizacji 2022 (ang. „Twinning Manual Revision 2017 update 2022”) dostępny na stronie internetowej Komisji Europejskiej pod adresem:

https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/system/files/202210/Twinning_manual_2017_update_2022_EN.pdf

² Status tzw. Mandated Body jest nadawany przez Komisję Europejską na podstawie wniosków instytucji publicznych nie wchodzących formalnie w skład administracji publicznej danego państwa członkowskiego, co w konsekwencji uprawnia je do udziału w projektach twinningowych.

³ Twinning light – to projekt, który ma na celu zaoferowanie bardziej elastycznego, średniookresowego podejścia, trwający do sześciu miesięcy, a w wyjątkowych przypadkach może zostać przedłużony do ośmiu miesięcy, bez obecności długookresowego doradcy.

3.2.1. Długoterminowy Doradca Współpracy Bliźniaczej (Resident Twinning Adviser, RTA)

RTA to osoba koordynująca realizację projektu twinningowego, która co do zasady realizuje swoją funkcję w kraju beneficjenta.

Twinning Manual nie przewiduje możliwości, aby RTA realizował swoje zadania projektowe w innym kraju niż kraj beneficjenta. Jednakże KE w związku z działaniami wojennymi w Ukrainie wyjątkowo zezwala na zdalną formę pracy RTA, bez konieczności pobytu doradcy długoterminowego w tym kraju (stan na 2 kwartał 2023 r.). Podobne zezwolenie KE na pracę zdalną miało miejsce w przypadku projektów w wielu krajach w związku z pandemią COVID-19.

RTA jest oddelegowany przez macierzystą instytucję do kraju beneficjenta na cały okres realizacji działań projektu (implementation period) twinningowego. Podczas pobytu w kraju beneficjenta RTA może towarzyszyć mu rodzina (małżonek/a lub partner/ka oraz dzieci). Okres pobytu wynika z zawartej umowy o współpracy bliźniaczej. Kategorie i zakres świadczeń otrzymywanych przez RTA określa budżet projektu.

Przykładowe świadczenia otrzymywane przez RTA:

- wynagrodzenie

W przypadku RTA będącego pracownikiem instytucji polskiej administracji publicznej (zwanej dalej także: **pracodawcą lub zakładem pracy**), oddelegowanym do kraju beneficjenta, wysokość wynagrodzenia za pracę, która jest refundowana z budżetu projektu twinningowego pracodawcy wynika z uśrednionych poborów za cały ostatni rok obliczeniowy w polskiej administracji publicznej (instytucji macierzystej), z uwzględnieniem wszelkich obowiązujących i zrealizowanych w tym okresie dodatkowych świadczeń, jak i statutowo przewidzianych podwyżek wynagrodzenia/premii.

W przypadku RTA zatrudnionego na umowę zlecenia wysokość wynagrodzenia określa ta umowa;

- dodatkowe świadczenie na pokrycie zwiększonych kosztów utrzymania w kraju beneficjenta

Świadczenie to przysługuje za każdy dzień realizacji projektu. Jego wysokość wynosi do 75% **dziennej diety unijnej (Daily Subsistence Allowance, dalej: DSA)**, którą dla kraju beneficjenta określa KE. Dieta przyznawana jest na pokrycie ubezpieczenia i ubezpieczenia zdrowotnego oraz zwiększonych kosztów utrzymania;

- koszty przeprowadzki

Obejmują koszty przeprowadzki do kraju beneficjenta w wysokości udokumentowanej fakturą firmy specjalistycznej, wybranej na podstawie konkurencyjnej oferty;

- koszty dotyczące członków rodziny

Obejmują np. koszty nauki dzieci w szkole, koszty wiz i wymaganych szczepień w wysokości udokumentowanej fakturą. Świadczenie to jest przyznawane, jeśli w kraju beneficjenta RTA przebywa wraz z rodziną;

- ryczałtowe koszty podróży

Świadczenie to ma formę rocznego lub okresowego dodatku ustalonego na podstawie konkurencyjnych cen firm transportowych. Wysokość dodatku rocznego określa umowa o współpracy bliźniaczej.

3.2.2. Ekspert krótkoterminowy (Short Term Expert, STE)

Ekspert krótkoterminowy to osoba, która w charakterze eksperta merytorycznego bierze udział w realizacji poszczególnych zadań projektu w kraju beneficjenta projektu.

Zgodnie z zasadami określonymi w Twinning Manual, poszczególne misje STE nie mogą trwać dłużej niż 29 dni kalendarzowych. W praktyce są to wyjazdy kilkudniowe lub kilkunastodniowe, podczas których STE wykonuje zadania związane z realizacją zadań merytorycznych objętych projektem.

W sytuacji gdy beneficjentem projektu jest administracja publiczna Ukrainy, ze względu na trwające tam działania wojenne, KE zezwala na realizowanie przez STE swoich zadań w państwie swojej rezydencji podatkowej lub w państwie innym niż beneficjent projektu (stan na 2 kwartał 2023 r.). Podobna sytuacja miała miejsce w czasie pandemii COVID-19 w tym i innych krajach.

STE w trakcie przedsięwzięć projektowych w postaci: warsztatów, seminariów, szkoleń, sesji konsultacyjnych w kraju beneficjenta przekazuje swoją wiedzę specjalistyczną i dzieli się doświadczeniem zgodnie z potrzebami beneficjenta zawartymi w kontrakcie twinningowym, sporządzając raporty z podjętych działań.

STE może być zatrudniony w ramach stosunku pracy (tzw. ekspert wewnętrzny) lub na podstawie umowy zlecenia (tzw. ekspert zewnętrzny).

STE może być także ekspert zagraniczny zatrudniony na umowę zlecenia do wykonania zadań w ramach projektu w kraju beneficjenta. Zakres świadczeń otrzymywanych przez STE określa budżet projektu.

Przykładowe świadczenia otrzymywane przez STE:

- wynagrodzenie

Świadczenie to przysługuje za każdy dzień wykonywania misji na terenie kraju beneficjenta w wysokości nie wyższej niż określona jako tzw. Flat Daily Allowance (FDA);

- przeloty
Świadczenie obejmuje bilety lotnicze w klasie ekonomicznej w obie strony;
- świadczenie na pokrycie kosztów utrzymania w kraju beneficjenta
Świadczenie to przysługuje w wysokości DSA i służy pokryciu kosztów utrzymania w kraju beneficjenta, tj. zakwaterowania, wyżywienia i transportu lokalnego. Wysokość dziennych diet dla kraju beneficjenta określa KE;
- dodatkowe ubezpieczenie na czas misji – nie jest ono immanentną częścią standardowego budżetu twinningowego. Natomiast, jak pokazuje praktyka realizacji projektów twinningowych przez polskie instytucje, jest ono zapewniane na podstawie zgody Kierownika Projektu z osobnej puli środków grantu twinningowego.

Obejmuje ubezpieczenie w zakresie NNW, pomocy assistance, odpowiedzialności cywilnej, kosztów leczenia, ubezpieczenia bagażu podróznego.

4. Miejsce opodatkowania świadczeń uzyskanych przez RTA i STE za pracę

4.1. Zakres obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce

Ustawa PIT⁴ określa zakres obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce oraz kryteria jego ustalania.

Osoby fizyczne podlegają w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu albo ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Nieograniczony obowiązek podatkowy polega na tym, że w Polsce podatnik płaci podatek od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów⁵. Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają osoby fizyczne, które w Polsce mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. W Polsce są one nazywane polskimi rezydentami podatkowymi (**dalej: polski rezydent podatkowy**).

Ograniczony obowiązek podatkowy polega na tym, że w Polsce podatnik płaci podatek tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Polski⁶. Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają osoby fizyczne, które w Polsce nie mają miejsca zamieszkania dla celów podatkowych. W Polsce takie osoby nazywane są nierezydentami podatkowymi lub rezydentami podatkowymi kraju innego niż Polska, np. ukraińskimi rezydentami podatkowymi (**dalej: nierezydent podatkowy**).

Osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w Polsce, jeśli:

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.).

⁵ Art. 3 ust. 1 ustawy PIT.

⁶ Art. 3 ust. 2a ustawy PIT.

- posiada na terytorium Polski centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- przebywa na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym⁷.

Zatem dla uznania, że osoba ma miejsce zamieszkania w Polsce wystarczające jest, aby jedna w powyższych przesłanek była spełniona.

Zasady te należy stosować z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska⁸ (dalej: **UPO**).

Kraj, w którym osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych, jest państwem rezydencji podatkowej tej osoby.

Aby określić zakres obowiązku podatkowego RTA lub STE – którego zatrudnia instytucja polskiej administracji publicznej, i który świadczy pracę za granicą (w kraju beneficjenta) – należy w pierwszej kolejności ustalić, w którym państwie posiada on miejsce zamieszkania dla celów podatkowych (rezydencję podatkową). W tym celu należy uwzględnić wskazane powyżej reguły wynikające z ustawy PIT.

Jeżeli RTA lub STE jest polskim rezydentem podatkowym i w związku z pobytem w kraju beneficjenta spełnia kryteria pozwalające uznać go również za rezydenta podatkowego kraju beneficjenta w świetle przepisów tego kraju, państwo rezydencji podatkowej należy ustalić w oparciu o reguły kolizyjne wynikające z właściwej UPO zawartej między Polską a krajem beneficjenta (na ogół reguły ustalania państwa rezydencji podatkowej osoby fizycznej zawarte są w art. 4 ust. 2 każdej UPO).

Lista oraz aktualna treść zawartych przez Polskę UPO dostępna jest na stronie Ministerstwa Finansów: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykazumow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>

Szczegółowe wyjaśnienia na temat rezydencji podatkowej oraz zakresu obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce zostały przedstawione w objaśnieniach podatkowych z 29 kwietnia 2021 r. (link do objaśnień:

<https://www.gov.pl/web/finanse/objasnieniapodatkowe-z-29-kwietnia-2021-r-ws-rezydencji-podatkowej-oraz-zakresu-obowiazkupodatkowego-osob-fizycznych-w-polsce>).

4.2. Miejsce opodatkowania świadczeń uzyskanych przez RTA

4.2.1. RTA będący polskim rezydentem podatkowym

- Świadczenia z umowy o pracę

⁷ Art. 3 ust. 1a ustawy PIT.

⁸ Art. 4a ustawy PIT.

Jeżeli RTA podczas świadczenia pracy w kraju beneficjenta pozostaje polskim rezydentem podatkowym, miejsce opodatkowania jego dochodów zależy od regulacji zawartych we właściwej UPO dotyczących pracy najemnej.

Co do zasady praca RTA wykonywana jest na terytorium kraju beneficjenta przez okres dłuższy niż 183 dni w roku podatkowym. W takim przypadku świadczenia RTA podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym świadczona jest praca. Świadczenia te podlegają rozliczeniu również w Polsce z uwzględnieniem właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania wynikającej z UPO.

W sytuacji, gdy z krajem beneficjenta Polska nie zawarła UPO, dochód RTA z tytułu pracy w tym kraju podlega opodatkowaniu w Polsce. Jeżeli dochód został opodatkowany również w kraju beneficjenta, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodu w Polsce, RTA rozlicza ten dochód z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia.

➤ Świadczenia z umowy zlecenia

Opodatkowanie świadczeń RTA z umowy zlecenia zależy od regulacji zawartych we właściwej UPO dotyczących opodatkowania zysków przedsiębiorstw lub przychodów uzyskanych w ramach wykonywania wolnych zawodów.

Jeżeli RTA wykonuje usługi w kraju beneficjenta w sposób stały za pomocą stałej placówki lub zakładu, to jego przychód podlega opodatkowaniu w kraju beneficjenta. Podobnie, jak w przypadku pracy najemnej, przychód ten należy rozliczyć również w Polsce z uwzględnieniem właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania wynikającej z UPO.

Jeżeli usługi RTA są wykonywane w drugim państwie bez pośrednictwa stałej placówki lub zakładu, dochody podlegają opodatkowaniu tylko w Polsce (bez stosowania metody unikania podwójnego opodatkowania).

W sytuacji, gdy z krajem beneficjenta Polska nie zawarła UPO, przychód RTA podlega opodatkowaniu w Polsce. Jeżeli przychód został opodatkowany również w kraju beneficjenta, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego dochodu w Polsce, RTA rozlicza ten dochód z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia.

➤ Praca lub usługi świadczone zdalnie

Jeżeli praca lub usługi świadczone przez RTA na podstawie umowy o pracę lub umowy zlecenia wykonywane są w sposób zdalny na terytorium Polski, to dochód w ten sposób uzyskany podlega opodatkowaniu tylko w Polsce (bez stosowania metody unikania podwójnego opodatkowania).

4.2.2. RTA niebędący polskim rezydentem podatkowym

➤ Świadczenia z umowy o pracę

Jeżeli Polska zawarła UPO z państwem rezydencji RTA, to wypłacany z Polski dochód w związku z pracą wykonywaną na terytorium kraju beneficjenta nie podlega opodatkowaniu w Polsce, z uwagi na to, że praca nie jest wykonywana na terytorium Polski.

Jeżeli Polska nie zawarła UPO z państwem rezydencji RTA, to wypłacany z Polski dochód RTA z tytułu pracy wykonywanej w kraju beneficjenta podlega opodatkowaniu w Polsce (pomimo, że praca nie jest wykonywana na terytorium Polski).

➤ Świadczenia z umowy zlecenia

Jeżeli Polska zawarła UPO z państwem rezydencji RTA, to wypłacany z Polski przychód z tytułu usług wykonywanych na terytorium kraju beneficjenta nie podlega opodatkowaniu w Polsce. Jednakże, warunkiem niepobrania przez płatnika podatku zgodnie z taką umową jest udokumentowanie przez RTA miejsca zamieszkania dla celów podatkowych za granicą uzyskaniem od niego certyfikatem rezydencji.

Jeżeli Polska nie zawarła UPO z państwem rezydencji RTA, to wypłacany z Polski dochód RTA podlega opodatkowaniu w Polsce.

➤ Praca lub usługi świadczone zdalnie

W przypadku świadczenia pracy lub usług w sposób zdalny na terytorium państwa rezydencji RTA (lub innego niż Polska państwa) zasady opodatkowania są identyczne, jak w przypadku świadczenia pracy lub usług na terytorium państwa beneficjenta.

4.3. Miejsce opodatkowania świadczeń uzyskanych przez STE

Co do zasady STE posiada polską rezydencję podatkową. Natomiast w przypadku korzystania z wiedzy ekspertów reprezentujących inne instytucje z krajów UE, eksperci posiadają rezydencję podatkową właściwego dla nich kraju UE.

Podstawą formalną udziału w przedsięwzięciach projektowych (misjach) ekspertów będących pracownikami partnera jest delegacja do realizacji podróży służbowej.

W przypadku ekspertów będących przedstawicielami zagranicznych instytucji, podstawą do realizacji misji może być umowa cywilnoprawna z ekspertem lub umowa o współpracy z macierzystą instytucją zatrudniającą eksperta. W tym drugim przypadku polska administracja publiczna rozlicza się wyłącznie z instytucją zagraniczną (macierzystą instytucją eksperta), nie wypłaca należności i nie pełni w stosunku do STE funkcji płatnika.

4.3.1 STE będący polskim rezydentem podatkowym

➤ Świadczenia z umowy o pracę

Zgodnie z ogólną zasadą, gdy pobyt STE w państwie beneficjenta jest krótszy niż 183 dni w roku podatkowym, zgodnie z właściwą UPO, jego wynagrodzenie podlega opodatkowaniu tylko w Polsce (bez stosowania metody unikania podwójnego opodatkowania). Dodatkowym warunkiem, który musi być w tym przypadku spełniony jest to, aby instytucja polskiej

administracji publicznej zatrudniająca STE, nie posiadała w kraju beneficjenta zakładu, który ponosi wynagrodzenie pracownika.

W sytuacji, gdy z krajem beneficjenta Polska nie zawarła UPO, dochód STE uzyskany z pracy w kraju beneficjenta podlega opodatkowaniu w Polsce. Jeżeli dochód został opodatkowany również w kraju beneficjenta, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodu w Polsce, STE rozlicza ten dochód z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia.

➤ Świadczenia z umowy zlecenia

W przypadku, gdy STE świadczy usługi w kraju beneficjenta, z którym Polska zawarła UPO, a pobyt STE w kraju beneficjenta jest krótkotrwały, w związku z czym nie powstaje zakład/stała placówka w kraju beneficjenta, to jego dochód podlega opodatkowaniu tylko w Polsce (bez stosowania metody unikania podwójnego opodatkowania).

W sytuacji, gdy z krajem beneficjenta Polska nie zawarła UPO, dochód STE podlega opodatkowaniu w Polsce. Jeżeli dochód został opodatkowany również w kraju beneficjenta, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tego dochodu w Polsce, STE rozlicza dochód z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia.

➤ Praca lub usługi świadczone zdalnie

Jeżeli praca lub usługi świadczone przez STE na podstawie umowy o pracę lub umowy zlecenia wykonywane są w sposób zdalny na terytorium Polski, to dochód w ten sposób uzyskany podlega opodatkowaniu tylko w Polsce (bez stosowania metody unikania podwójnego opodatkowania).

4.3.2. STE niebędący polskim rezydentem podatkowym

➤ Świadczenia z umowy zlecenia

Jeżeli Polska zawarła UPO z państwem rezydencji STE, to przychód STE wypłacany z Polski w zamian za pracę wykonywaną w kraju beneficjenta nie podlega opodatkowaniu w Polsce. Jednakże, warunkiem niepobrania przez płatnika podatku zgodnie z UPO jest udokumentowanie przez STE miejsca zamieszkania dla celów podatkowych uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.

Jeżeli Polska nie zawarła UPO z państwem rezydencji STE, to przychód STE podlega opodatkowaniu w Polsce.

➤ Usługi świadczone zdalnie

Zasady opodatkowania dochodu STE z umowy o pracę lub umowy zlecenia w przypadku świadczenia pracy lub usług w sposób zdalny na terytorium jego państwa rezydencji (lub innego niż Polska państwa) pozostają identyczne, jak w przypadku świadczenia pracy lub usług na terytorium państwa beneficjenta.

Ważne!

W każdym przypadku zasady opodatkowania przychodu (dochodu) RTA lub STE należy ustalić z uwzględnieniem całokształtu okoliczności konkretnego stanu faktycznego oraz odpowiednich przepisów właściwej UPO zawartej przez Polskę z krajem beneficjenta.

5. Świadczenia RTA i STE a przychód w rozumieniu ustawy PIT

Instytucje polskiej administracji publicznej, które w ramach realizacji projektów twinningowych zatrudniają RTA i STE oraz dokonują świadczeń na rzecz tych osób, są co do zasady płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych.

Oznacza to, że są obowiązane obliczyć podatek i pobrać go od RTA i STE, a następnie wpłacić we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Aby obowiązki płatnika zostały prawidłowo wykonane należy przede wszystkim stwierdzić, czy świadczenia, jakie RTA i STE uzyskują w związku z realizacją projektu twinningowego, stanowią przychody w rozumieniu ustawy PIT.

Na gruncie przepisów tej ustawy przychodami (...) z umowy o pracę lub umowy zlecenia są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń⁹. Przychodami tymi są zatem zarówno świadczenia pieniężne, jak i świadczenia niepieniężne.

W przypadku świadczeń pieniężnych przychód powstaje w momencie wypłaty pieniędzy bądź postawienia ich do dyspozycji podatnika.

„Mając na uwadze istnienie wielu form rozliczeń, należy uznać, że otrzymane pieniądze to nie tylko wypłacona gotówka, ale również kwota, która wpłynęła na rachunek bankowy podatnika. Natomiast "postawionymi do dyspozycji" są takie pieniądze i wartości pieniężne, które podatnik, wykazując określoną aktywność, ma możliwość włączyć do swojego władztwa. Innymi słowy, podatnik ma możliwość skorzystania z tychże pieniędzy, a nie jest to uzależnione od dodatkowej zgody osoby stawiającej określone środki do dyspozycji.”¹⁰

W przypadku świadczeń niepieniężnych (w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń) przychód powstaje w momencie faktycznego otrzymania tych świadczenia (samo przyrzeczenie ich spełnienia jest niewystarczające do uznania, że pojawił się przychód podatkowy u pracownika lub zleceniobiorcy).

Ustawa PIT nie zawiera legalnej definicji nieodpłatnych świadczeń. Rozumienie tego pojęcia ukształtowało orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Trybunał Konstytucyjny. Sądy

⁹ Art. 11 ust. 1 ustawy PIT.

¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z 9 sierpnia 2022 r. sygn. akt I SA/Gd 98/22.

administracyjne uznają, że na gruncie ustawy PIT termin „nieodpłatne świadczenie” ma „szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy.”¹¹

Pojęcie nieodpłatnych świadczeń jako przychodu podatkowego doprecyzował Trybunał Konstytucyjny. W uzasadnieniu wyroku z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13, określił przesłanki warunkujące powstanie przychodu w sytuacji otrzymania „innych nieodpłatnych świadczeń”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego:

„za przychód pracownika mogą być uznane świadczenia, które:

- po pierwsze, zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- po drugie, zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- po trzecie, korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów)”.

Wyrok ten dotyczy ustalania przychodu ze stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pacy i pracy nakładczej (dalej także: **stosunek pracy i stosunki pokrewne, a także praca na etacie**), ale jego postanowienia są stosowane również w odniesieniu do przychodów ze źródeł przychodów innych, niż praca na etacie, np. z umowy zlecenia.

Uznać zatem należy, że RTA lub STE uzyskuje przychód w postaci nieodpłatnego świadczenia, jeżeli łącznie spełnia przesłanki, wskazane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Przy czym wartość świadczenia określa się na podstawie przepisów ustawy PIT.

Zgodnie z generalną zasadą wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się według cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się zależnie od przedmiotu świadczenia. I tak:

¹¹ Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02 oraz z 16 października 2006 r. sygn. akt FPS 1/05; w uchwale z 24 maja 2010 r. sygn. akt II FPS 1/10 NSA potwierdził to stanowisko uznając, że ma ono również zastosowanie do podatku dochodowego od osób fizycznych.

- jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.¹²

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według ww. zasad, a odpłatnością poniesioną przez podatnika.

Wyjątek od tych ogólnych zasad dotyczy ustalania wartości pieniężnej nieodpłatnych świadczeń będących rzeczą lub usługą wchodzącą w zakres działalności pracodawcy. Wartość tę ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców. Kolejny wyjątek dotyczy nieodpłatnego świadczenia w postaci wykorzystywania przez osobę uzyskującą przychody **z pracy na etacie** samochodu służbowego do celów prywatnych. W tym przypadku wartość świadczenia ustala się w zryczałtowanej wysokości wynoszącej 250 zł miesięcznie albo 400 zł miesięcznie, w zależności od rodzaju samochodu. Jeśli samochód wykorzystywany jest niepełny miesiąc, wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych za cały miesiąc.

Jeżeli przychody są otrzymywane w walutach obcych, to należy je przeliczać na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski ([dalej: NBP](#)) z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.¹³

Przykład

W jaki sposób należy ustalić przychód do opodatkowania RTA, STE, w tym ekspertów zewnętrznych, w przypadku wypłaty dokonanej 10 marca 2023 r. w walucie EUR?

Odpowiedź: przychód otrzymany w obcej walucie, np. w EUR, należy przeliczyć na złote stosując kurs średni EUR ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego przed dniem uzyskania przychodu. W tym przypadku należy zatem zastosować średni kurs EUR ogłoszony przez NBP 9 marca 2023 r.

¹² Art. 11 ust. 2a ustawy PIT.

¹³ Art. 11a ust. 1 ustawy PIT.

6. Kwalifikacja świadczeń RTA i STE do źródła przychodów

Ustawa PIT rozróżnia źródła przychodów, które determinują obowiązki podatników oraz płatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

W ustawie PIT odrębnym źródłem przychodów jest umowa o pracę¹⁴ i odrębnym – przychody z działalności wykonywanej osobiście¹⁵, w tym z umowy zlecenia zawartej z instytucją, np. instytucją polskiej administracji publicznej.

6.1. Przychody z umowy o pracę

Przychodami ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, w tym z umowy o pracę, są wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.¹⁴

Oznacza to, że do przychodów tych zaliczane są wszelkie wypłaty pieniężne, jak również wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, otrzymanych przez pracownika (zaliczanych do przychodów na gruncie wyroku TK z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13).

Przychodami z umowy o pracę są wszelkie należności, które otrzymuje osoba fizyczna z racji bycia pracownikiem.

Do przychodów ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych kwalifikowane są należności otrzymywane przez RTA i STE z tytułu zadań wykonywanych w kraju beneficjenta, jeżeli z partnerem projektu (instytucją polskiej administracji publicznej) łączy ich umowa o pracę.

Przykład

Czy sfinansowanie przez pracodawcę wizy do kraju realizacji projektu przez RTA i obowiązkowych (wymaganych przez kraj beneficjenta) szczepień przed oddelegowaniem, jest nieodpłatnym świadczeniem stanowiącym przychód pracownika?

Odpowiedź: Nie. W tym przypadku pracownik nie uzyskuje przychodu, gdyż jedna z przesłanek wskazanych w wyroku TK z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13 nie została spełniona. Chodzi o warunek, w którym świadczenie nieodpłatne musi zostać spełnione w interesie pracownika. W przypadku sfinansowania przez pracodawcę kosztów wizy, czy wymaganych przez kraj beneficjenta obowiązkowych szczepień pracownika, trudno uznać, że są to wydatki

¹⁴ Art. 10 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 12 ust. 1 ustawy PIT.

¹⁵ Art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 8 ustawy PIT.

¹⁴ Art. 12 ust. 1 ustawy PIT.

poniesione w interesie pracownika. To pracodawcy zależy na oddelegowaniu pracownika na misję do kraju beneficjenta. Sfinansowanie tych świadczeń leży w jego interesie. Bez sfinansowania tych świadczeń odbycie misji przez pracownika byłoby niemożliwe.

6.2. Przychody z umowy zlecenia

Przychodami z osobiście wykonywanej działalności w ramach umowy zlecenia są przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie tej umowy uzyskane od przedsiębiorcy, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej.

Do przychodów z umowy zlecenia nie zalicza się przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, o których mowa w art. 13 pkt 9 ustawy PIT. Do przychodów tych nie zalicza się również przychodów z umowy zlecenia zawartej z osobą fizyczną, która nie prowadzi działalności gospodarczej.

Na podstawie umowy zlecenia instytucje polskiej administracji publicznej mogą zatrudniać zarówno RTA, jak i STE.

Przychody RTA i STE otrzymane w związku z zatrudnieniem na podstawie umowy zlecenia przez instytucję polskiej administracji publicznej kwalifikuje się do przychodów z umowy, o której mowa w art. 13 pkt 8 ustawy PIT. Umowa ta określa rodzaje oraz wysokość należności przysługujących z tytułu wykonywania zadań projektowych w kraju beneficjenta.

Jeśli jednak RTA lub STE otrzymają inne nieodpłatne świadczenia, które nie zostały ujęte w umowie zlecenia, to oceny, czy z tego tytułu powstaje przychód po stronie doradcy/eksperta, należy dokonać – podobnie jak w przypadku świadczeń z umowy o pracę – z uwzględnieniem kryteriów wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13.

Jeżeli analiza wykaże, że powstał przychód w rozumieniu ustawy PIT, to również należy go zakwalifikować do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 8 ustawy PIT, gdyż gdyby nie łącząca strony umowa zlecenia podatnik nie otrzymałby tych świadczeń.

7. Przychody RTA i STE a zwolnienia podatkowe

Po ustaleniu, że otrzymane przez RTA i STE świadczenia z tytułu wykonywania zadań w kraju beneficjenta podlegają opodatkowaniu w Polsce zgodnie z właściwą UPO oraz, że stanowią przychód w rozumieniu ustawy PIT, należy przeanalizować przepisy normujące zwolnienia podatkowe pod kątem ich zastosowania do należności przekazanych/udostępnionych RTA lub STE.

Opodatkowaniu podatkiem PIT podlegają bowiem wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów zwolnionych od podatku, oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, zaniechano poboru podatku.¹⁶

Poniższa tabela przedstawia zwolnienia podatkowe, które mają zastosowanie do przychodów RTA i STE, z podziałem na możliwość ich stosowania w zależności od rodzaju umowy łączącej RTA i STE z partnerem projektu twinningowego¹⁷.

Przychody zwolnione od podatku PIT	RTA		STE	
	Umowa o pracę	Umowa zlecenia	Umowa o pracę	Umowa zlecenia
Zwrot kosztów przeniesienia służbowego pracownika (art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy PIT)	✓			
Część przychodu z pracy na etacie polskiego rezydenta podatkowego przebywającego czasowo za granicą (art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy PIT)	✓			
Wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika (art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy PIT)	✓			
Diety i inne należności za czas: a) podróży służbowej pracownika, b) podróży osoby niebędącej pracownikiem (art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy PIT)			✓	✓

Treść tabeli została szerzej omówiona w podrozdziałach 7.1. i 7.2.

7.1. Przychody RTA objęte zwolnieniami podatkowymi

RTA, który w instytucji polskiej administracji publicznej jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę, może korzystać, między innymi, z następujących zwolnień:

- Zwrot kosztów przeniesienia służbowego

Na podstawie ustawy PIT wolne od podatku są kwoty otrzymane przez pracowników z tytułu zwrotu kosztów przeniesienia służbowego oraz zasiłków na zagospodarowanie i osiedlenie

¹⁶ Art. 9 ust. 1 ustawy PIT.

¹⁷ W objaśnieniach wskazano jedynie zwolnienia podatkowe, które płatnik może zastosować przy obliczaniu zaliczki na podatek „z urzędu”, tj. bez konieczności otrzymania od podatnika oświadczenia/wniosku (np. o spełnieniu warunków do tzw. ulgi dla rodzin 4+).

w związku z przeniesieniem służbowym, do wysokości 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie¹⁸.

Zakresem tego zwolnienia objęte jest świadczenie jakie otrzymuje RTA w postaci zwrotu kosztów przeprowadzki do kraju oddelegowania. Zwolnienie to jest jednak limitowane i nie może przekroczyć 200% wynagrodzenia należnego za miesiąc, w którym RTA przeniósł się do kraju beneficjenta.

Przykład

*RTA w związku z przeprowadzką do kraju beneficjenta (**Mołdawia**) opłacił swoją przeprowadzkę do **Mołdawii** i otrzymał zwrot kosztów tego przeniesienia w wysokości udokumentowanej fakturą firmy zajmującej się przeprowadzkami. W okresie świadczenia pracy na etacie w **Mołdawii** RTA pozostał polskim rezydentem podatkowym. Czy na gruncie ustawy PIT otrzymany zwrot będzie przychodem z pracy podlegającym opodatkowaniu?*

*Odpowiedź: Otrzymany zwrot będzie przychodem z umowy o pracę, jednak objętym zwolnieniem podatkowym, do wysokości 200% wynagrodzenia należnego RTA za miesiąc, w którym przeniósł się do **Mołdawii**. Zatem jeśli ten zwrot nie przekroczy limitu, to w całości skorzysta ze zwolnienia od podatku, w przeciwnym przypadku nadwyżka będzie podlegać opodatkowaniu w Polsce (na zasadach przewidzianych w UPO zawartej między Polską a Mołdawią), chyba, że będzie miało do niej zastosowanie inne ze zwolnień podatkowych (o których w kolejnych przykładach).*

Przykład

*RTA zatrudniony u partnera w ramach umowy zlecenia został oddelegowany do kraju beneficjenta (**Mołdawia**). Jednym ze składników wynagrodzenia, wynikającym z umowy, jest zwrot kosztów przeprowadzki do **Mołdawii** udokumentowanych fakturą wystawioną przez specjalistyczną firmę. W okresie oddelegowania do **Mołdawii** RTA pozostał polskim rezydentem podatkowym. Czy otrzymany zwrot jest przychodem z umowy zlecenia podlegającym opodatkowaniu?*

Odpowiedź: Otrzymany zwrot kosztów przeprowadzki będzie dla RTA przychodem z umowy zlecenia, który w całości będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce, z uwzględnieniem zasad wynikających z UPO zawartej między Polska a Mołdawią. W Polsce zleceniobiorcy nie przysługuje zwolnienie podatkowe dotyczące zwrotu kosztów przeniesienia służbowego. Dotyczy ono tylko pracowników.

Przykład

*RTA zatrudniony u partnera w ramach umowy o pracę został oddelegowany do kraju beneficjenta (**Ukraina**), gdzie pracował przez 18 miesięcy. RTA otrzymał zwrot kosztów przeprowadzki w wysokości udokumentowanej fakturą firmy zajmującej się*

¹⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 14 ustawy PIT.

*przeprowadzkami. W okresie świadczenia pracy w **Ukrainie** RTA pozostał polskim rezydentem podatkowym. Czy otrzymany zwrot będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce?*

*Odpowiedź: Otrzymany zwrot kosztów przeprowadzki jest dla RTA przychodem z umowy o pracę, który zgodnie z art. 15 ust. 1 polsko – ukraińskiej UPO będzie podlegał opodatkowaniu w **Ukrainie**. W Polsce natomiast RTA rozlicza ten przychód, tak jak pozostałe przychody z pracy wykonywanej w **Ukrainie**, zgodnie z metodą wyłączenia z progresją wskazaną w art. 24 ust. 2 pkt a i ust. 4 tej UPO. Przychody te są zatem zwolnione z opodatkowania w Polsce, przy czym mogą zostać wzięte pod uwagę przy ustalaniu stopy procentowej podatku dochodowego od pozostałych dochodów RTA podlegających opodatkowaniu w Polsce.*

➤ Przychód w wysokości 30% diety określonej w przepisach o podróży służbowych

Wolna od podatku jest część przychodu ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych uzyskanego przez polskiego rezydenta podatkowego, który czasowo przebywa za granicą w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych w ramach stosunku pracy lub stosunków pokrewnych. Część objętą zwolnieniem ustala się jako iloczyn dni pobytu za granicą (w którym polski rezydent podatkowy pozostawał w stosunku pracy lub stosunku pokrewnym) oraz kwoty odpowiadającej 30% diety określonej w przepisach dotyczących podróży służbowych.¹⁹

Spełniając te warunki, RTA ma prawo do zwolnienia od podatku części przychodu z umowy o pracę za każdy dzień pobytu w kraju beneficjenta, w którym pozostawał on w stosunku pracy lub stosunku pokrewnym, w kwocie odpowiadającej 30% diety określonej w przepisach dotyczących podróży służbowych.

Zwolnienie to nie ma zastosowania do przychodów innych, niż z pracy na etacie, zatem RTA zatrudnieni na umowę zlecenia nie mogą z niego korzystać. Ponadto tego zwolnienia nie stosuje się do wynagrodzenia pracownika odbywającego podróż służbową poza granicami Polski (w tym STE przebywającego w kraju beneficjenta w ramach podróży służbowej).

Zatem należności RTA spełniające powyższe kryteria – tj. wynagrodzenie za pracę na etacie, Daily Substistance Allowance, także otrzymane w związku z pobytem członków rodziny razem z podatnikiem, świadczenia na ich kształcenie w kraju beneficjenta, dodatek roczny na koszty podróży RTA i członków jego rodziny – są przychodem ze stosunku pracy RTA, który może być w części zwolniony od podatku.

Zwolnieniem objęta będzie część przychodu RTA ze stosunku pracy w kraju beneficjenta (za każdy dzień jego pobytu) w kwocie odpowiadającej 30% diety z tytułu podróży służbowej, określonej dla kraju beneficjenta w załączniku do rozporządzenia w sprawie należności

¹⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy PIT.

przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej²⁰.

- Wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracownika, maksymalnie do wysokości 500 zł miesięcznie.

Warunkiem stosowania tego zwolnienia jest to, aby miejsce zamieszkania pracownika było położone w miejscowości innej niż zakład pracy, oraz aby pracownik nie korzystał z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów²¹ dla pracowników dojeżdżających.

Przy czym nie chodzi o miejsce zamieszkania dla celów ustalenia rezydencji podatkowej, lecz w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym przepisem, miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Na miejsce zamieszkania składają się dwa elementy: fizyczne przebywanie w danej miejscowości (corpus) i zamiar, wola stałego pobytu (animus).

„[...] przebywanie to czynnik zewnętrzny (corpus); faktyczny i trwały, ale niekoniecznie ciągły. Cecha trwałości związana jest z zamiarem stałego pobytu, tj. nie tymczasowego, nie okazyjnego. Decydujące znaczenie ma ustalenie, by przebywanie w danym miejscu nosiło cechy założenia tam ośrodka, centrum osobistych i majątkowych interesów danej osoby.

Na przykład osoba, która wraz z rodziną zajmuje mieszkanie w miejscowości A, a podejmuje pracę zarobkową w miejscowości B i tam korzysta dla celów noclegowych z lokalu pracodawcy, dojeżdżając do domu w dni wolne od pracy, ma miejsce zamieszkania w miejscowości A.

Z kolei przez zakład pracy, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 19 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy rozumieć miejsce wykonywania pracy zgodnie z umową o pracę, czyli w przypadku pracowników oddelegowanych – miejsce ich oddelegowania w kraju beneficjenta”²².

„Pobyt stały polega na faktycznym przebywaniu, czy zamieszkiwaniu w danej miejscowości. Zwykle wiąże się on z uzyskaniem tytułu prawnego do lokalu, posiadaniem w nim przedmiotów niezbędnych do codziennej egzystencji. Sam jednak fakt przebywania w danej miejscowości przez dłuższy czas i prowadzenia tam aktywności życiowej (zawodowej,

²⁰ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. poz. 167, z późn. zm.), zwanego [dalej „rozporządzeniem w sprawie podróży służbowych”](#).

²¹ Art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy PIT.

²² internetowy komentarz do Kodeksu cywilnego – Księżak Paweł (red.), Pyziak – Szafnicka Małgorzata (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna, wyd. II – opublikowanego LEX 2014.

rodzinnej), nie jest decydujący dla stwierdzenia, że jest to miejsce zamieszkania tej osoby, jeżeli z daną miejscowością nie wiąże ona uzewnętrzniionych planów stałego zamieszkania” (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2017 r., I SA/Wr 1209/16, Legalis).

„Faktowi stałego przebywania w danej miejscowości towarzyszy określony stan świadomości – zamiar stałego pobytu (post. NSA z 10.2.2009 r., I OW 165/08, Legalis). Okresowe przebywanie w innym kraju w celach zawodowych, gdy zachowano w Polsce mieszkanie, możliwość ponownego podjęcia pracy po powrocie i rodzinę, również raczej nie przemawia za uznaniem, że osoba zmieniła miejsce zamieszkania, a za zamiarem stałego pobytu w kraju” (wyr. SN z 25.11.1975 r., III CRN 53/75, OSNCP 1976, Nr 10, poz. 218; uchw. SN z 24.6.1993 r., III CZP 76/93, OSNCP 1994, Nr 1, poz. 10, z częściowo krytyczną glosą W. Popiołka, PS 1995, Nr 3, s. 83 i n.; E. Michniewicz-Broda, w: M. Pyziak-Szafnicka, P. Książak, Komentarz KC, 2014, s. 357).

Przyjmując rozumienie pojęcia „miejsce zamieszkania” zgodne z art. 25 Kodeksu cywilnego, należy uznać, że RTA oddelegowany do kraju beneficjenta w celu realizacji projektu twinningowego (niezależnie od tego, czy pozostaje polskim rezydentem podatkowym, czy też staje się w Polsce nierezydentem) nie zmienia miejsca zamieszkania.

Z kolei przez zakład pracy, o którym mowa w omawianym zwolnieniu, należy rozumieć miejsce wykonywania pracy zgodnie z umową o pracę, czyli w przypadku pracowników oddelegowanych – miejsce ich oddelegowania. W związku z oddelegowaniem zmienia się miejsce wykonywania przez nich pracy, które znajduje się poza miejscem zamieszkania. Jeśli zatem nie korzystają z podwyższonych pracowniczych kosztów uzyskania przychodów, to zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 19 ustawy PIT, ma do nich zastosowanie.

Przykład

W związku z przeprowadzką RTA do kraju beneficjenta (Mołdawia) w ramach otrzymywanych świadczeń pracodawca dofinansuje jemu i jego rodzinie zakwaterowanie na czas wykonywania zadań w ramach umowy twinningowej. RTA ma w Polsce dom, w którym mieszkał przed oddelegowaniem, i do którego wróci po zakończeniu realizacji umowy. Czy na gruncie ustawy PIT otrzymane świadczenie jest przychodem z pracy podlegającym opodatkowaniu?

Odpowiedź: W związku z oddelegowaniem RTA zmienił miejsce wykonywania pracy, a nie miejsce zamieszkania. Świadczenie na zakwaterowanie otrzymywane przez RTA będącego pracownikiem, będzie objęte zwolnieniem od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 19 i ust. 14 ustawy PIT, do 500 zł miesięcznie, o ile nie korzysta on z podwyższonych pracowniczych kosztów uzyskania przychodów.

Powyższe zwolnienia przedmiotowe są związane z delegowaniem RTA do kraju beneficjenta. Nie będą miały zatem zastosowania w sytuacji gdy RTA będzie realizował swoje zadania w projekcie zdalnie, bez opuszczania miejsca zamieszkania w Polsce, co może być możliwe dzięki zgodzie KE w przypadku projektu, którego beneficjentem jest Ukraina.

7.2. Przychody STE objęte zwolnieniami podatkowymi

Eksperci krótkoterminowi wykonują swoje zadania w kraju beneficjenta w ramach kilkudniowych lub kilkunastodniowych pobytów, wykonanych na polecenie pracodawcy, bądź zleceniodawcy, w zależności od rodzaju łączącej strony umowy.

Z tytułu podróży odbywanej w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę/zleceniodawcę, pracownik/zleceniobiorca otrzymuje należności w związku z tą podróżą. Zakres tych należności uwarunkowany jest okolicznościami konkretnej podróży.

Co do zasady należności te obejmują diety oraz zwrot kosztów: (a) przejazdów, (b) dojazdów środkami komunikacji miejscowej i (c) noclegów.

Dodatkowo pracownik/zleceniobiorca może otrzymać zwrot innych niezbędnych udokumentowanych wydatków, określonych lub uznanych przez pracodawcę/zleceniodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Decyzja o zwrocie (przyznaniu) tych świadczeń leży w gestii pracodawcy/zleceniodawcy.

Przykładem „innych niezbędnych udokumentowanych wydatków” są opłaty za postój w strefie płatnego parkowania, przejazdu płatnymi autostradami, czy koszty ubezpieczenia, w sytuacji gdy są bezpośrednio związane z podróżą służbową.

Na gruncie ustawy PIT wymienione należności korzystają ze zwolnienia od podatku²³ do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowych. Limit zwolnienia dotyczy zarówno pracowników, jak i zleceniobiorców.

Przy czym w przypadku STE wykonującego zadania w kraju beneficjenta w ramach umowy zlecenia, aby zastosować ww. zwolnienie od podatku, muszą być spełnione dodatkowe warunki. Wynika z nich, że zwolnienie stosuje się, jeśli otrzymane świadczenia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów STE i zostały poniesione:

- w celu osiągnięcia przychodów lub
- w celu realizacji zadań organizacji i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów odrębnych ustaw, lub
- przez organy (urzędy) władzy lub administracji państwowej albo samorządowej oraz jednostki organizacyjne im podległe lub przez nie nadzorowane.

²³ Art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy PIT.

Jeśli wysokość należności – jakie STE otrzymuje w związku z podróżą odbywaną w terminie i miejscu określonym przez pracodawcę/zleceniodawcę – wykracza poza wskazany limit, ze zwolnienie od podatku korzysta tylko część tych świadczeń.

Nadwyżka ponad kwotę objętą zwolnieniem podlega opodatkowaniu na takich samych zasadach, jak pozostałe przychody: ze stosunku pracy, jeśli odbywającym podróż jest ekspert zatrudniony na podstawie umowy o pracę, odpowiednio z umowy zlecenia, jeśli odbywającym podróż jest STE zatrudniony na umowę zlecenia.

Przykład

STE będący na misji w kraju beneficjenta niespodziewanie zachorował i w trybie pilnym niezbędna była operacja. Pracodawca ubezpieczył STE, także na okoliczność pokrycia kosztów leczenia w podróży. Uprawnionym z polisy jest ekspert. Jednak wysokość ubezpieczenia okazała się niewystarczająca i STE musiał pokryć część kosztów z własnej kieszeni.

1) Czy zwrócone przez pracodawcę koszty poniesione przez STE na niezbędne koszty leczenia i leki, udokumentowane rachunkami, będą objęte zwolnieniem podatkowym?

2) Czy od zapłaconej przez pracodawcę składki na ubezpieczenie STE musi zapłacić podatek?

Odpowiedź:

Ad. 1. Tak, zgodnie z ustawą PIT, w związku z postanowieniami rozporządzenia w sprawie podróży służbowych, zwrot udokumentowanych niezbędnych kosztów leczenia za granicą korzysta ze zwolnienia od podatku z tytułu podróży.

Ad. 2. Nie, w tym przypadku zapłacona przez pracodawcę składka nie podlega opodatkowaniu.

Rozporządzenie w sprawie podróży służbowych reguluje również sytuację, w której podczas podróży pracownik umiera. W takim przypadku koszty transportu zwłok do kraju pokrywa pracodawca. Zatem ewentualne ubezpieczenie się od takiej ewentualności, bądź wydatek na pokrycie sprowadzenia zwłok jest dla podatnika neutralny podatkowo.

Omówione zwolnienie przedmiotowe będzie miało zastosowanie wyłącznie w przypadku wykonywania przez STE zadań w kraju beneficjenta bądź, na zasadzie wyjątku w innym kraju członkowskim UE. Jeśli jednak beneficjentem projektu twinningowego jest Ukraina i KE wyraziła zgodę na wykonanie zadań przez STE zdalnie, to powyższe zwolnienie w odniesieniu do otrzymywanych przez nich zryczałtowanych stawek dziennych (FDA) lub dziennych diet unijnych (DSA), nie będzie miało zastosowania, gdyż nie dojdzie do podróży.

8. Pobór podatku przez płatnika

Obowiązki płatnika podatku PIT reguluje rozdział 7 ustawy PIT. Obowiązki te polegają na obliczeniu zaliczki na podatek, pobraniu jej od podatnika i przekazaniu do urzędu skarbowego właściwego dla płatnika.

Zarówno w przypadku wypłacania należności ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, jak i z umowy zlecenia na płatnika ciąży obowiązek nałożony ustawą PIT. Są one jednak zróżnicowane, dlatego zostaną omówione odrębnie.

Płatnika obciąża również obowiązek sporządzania oraz przekazywania urzędowi skarbowemu oraz podatnikowi dokumentów podatkowych (odpowiednio deklaracji lub informacji).

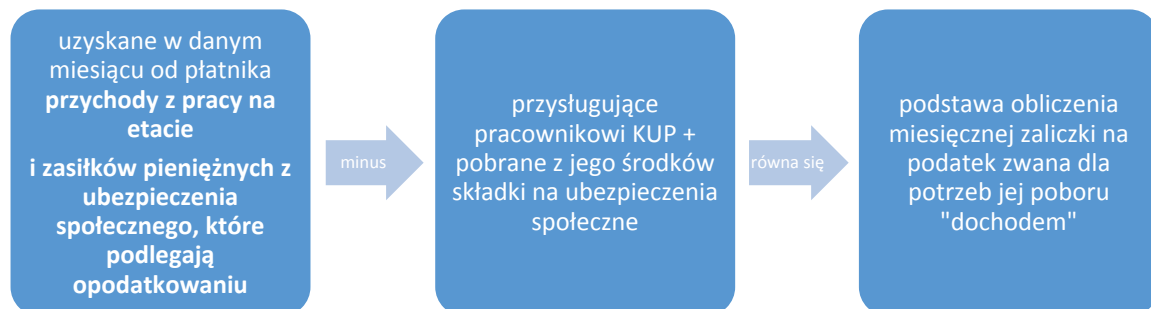
8.1. Pobór zaliczek na podatek od przychodów z umowy o pracę

Podstawę obliczenia zaliczki na podatek od przychodów z umowy o pracę stanowi suma uzyskanych w ciągu miesiąca przychodów z pracy na etacie oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych przez płatnika, po odliczeniu:

- kosztów uzyskania przychodów (**dalej także: KUP**)
Chodzi o koszty pracownicze w zryczałtowanej, kwotowej wysokości²⁴ (miesięcznie 250 zł albo 300 zł) lub koszty w wysokości 50% przychodów, w tym z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich²⁵;
- potrąconych przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenia społeczne²⁶.

W podstawie obliczenia zaliczki na podatek płatnik nie uwzględnia należności zwolnionych od podatku, oraz należności, od których Minister Finansów na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechał poboru podatku.

Schemat obliczenia zaliczki na podatek:



Co do zasady płatnik oblicza zaliczki na podatek za miesiące od stycznia do grudnia w ten sposób, że:

²⁴ KUP – art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 ustawy PIT.

²⁵ KUP – art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy PIT.

²⁶ Art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy PIT – składki społeczne potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika od przychodu podlegającego opodatkowaniu; odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie ustawy PIT, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

- za miesiące, w których dochód (**rozumiany dla potrzeb poboru zaliczki jako podstawa obliczenia zaliczki**) podatnika uzyskany od początku roku od tego płatnika nie przekroczył 120 000 zł – zaliczki wynoszą 12% dochodu uzyskanego w danym miesiącu;
- za miesiąc, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku w tym zakładzie pracy przekroczył 120 000 zł – zaliczki wynoszą 12% od tej części dochodu uzyskanego w tym miesiącu, która nie przekroczyła tej kwoty, i 32% od nadwyżki ponad 120 000 zł;
- za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku od tego płatnika przekroczył 120 000 zł – zaliczki wynoszą 32% dochodu uzyskanego w danym miesiącu.

Jeśli po zakończeniu roku podatnik zamierza opodatkować swoje dochody na zasadach przewidzianych dla małżonków, bądź osoby samotnie wychowującej dziecko (dzieci) może zwrócić się do płatnika o pobór zaliczek na preferencyjnych zasadach. W tym celu podatnik składa płatnikowi pisemne oświadczenie o tym zamiarze i podaje przewidywalną wysokość rocznych dochodów.

W sytuacji, gdy podatnik przewiduje, że:

- jego dochody nie przekroczą 120 000 zł, a małżonek lub dziecko nie uzyskuje żadnych dochodów, które łączy się z dochodami podatnika – zaliczki za wszystkie miesiące roku podatkowego wynoszą 12% dochodu uzyskanego w danym miesiącu i są dodatkowo pomniejszane za każdy miesiąc o kwotę stanowiącą 1/12 kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej (tj. dodatkowo o 300 zł);
- jego dochody przekroczą 120 000 zł, a małżonek lub dziecko nie uzyskuje żadnych dochodów lub dochody małżonka lub dziecka, które łączy się z dochodami podatnika, nie przekraczają 120 000 zł – zaliczki za wszystkie miesiące roku podatkowego wyniosą 12% dochodu uzyskanego w danym miesiącu.

Oprócz oświadczenia dotyczącego wspólnego opodatkowania z małżonkiem lub jako osoba samotnie wychowująca dzieci, podatnik może złożyć płatnikowi inne oświadczenia i wnioski mające wpływ na wysokości obliczanej zaliczki.

Podatnik może złożyć np. wniosek o stosowanie:

- ulgi dla rodzin 4+,
- podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dla pracowników dojeżdżających,

- pomniejszenia zaliczki na podatek w wysokości 300 zł miesięcznie, 150 zł albo 100 zł²⁷⁾.

Więcej informacji o oświadczeniach i wnioskach składanych płatnikom przez podatników zawierają objaśnienia podatkowe na temat oświadczeń i wniosków mających wpływ na obliczenie zaliczki przez płatników podatku PIT²⁸⁾.

Ważne!

Płatnik nie pobiera zaliczek na podatek od dochodów z pracy wykonywanej poza terytorium Polski, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Polski. Jednak podatnik (RTA) może złożyć zakładowi pracy wniosek o pobieranie zaliczek na podatek dochodowy, z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i 9a ustawy PIT²⁹⁾ (tzw. metody proporcjonalnego zaliczenia).

Jeżeli zatem dochody RTA oddelegowanego w ramach umowy o pracę do kraju beneficjenta podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu w kraju beneficjenta, to płatnik zwolniony jest z obowiązku poboru zaliczek na podatek dochodowy w Polsce od wypłacanego wynagrodzenia z tej umowy.

Jeżeli jednak dochody te podlegają rozliczeniu w Polsce z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia, o której mowa w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy PIT, to na wniosek złożony przez pracownika, płatnik ma obowiązek kontynuować pobór zaliczek na podatek dochodowy w Polsce. W takim przypadku, płatnik oblicza wysokość zaliczki z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia.

Przykład

*RTA będący polskim rezydentem podatkowym został oddelegowany do pracy na terytorium **Mołdawii**. Długość pobytu RTA w tym państwie wyniesie powyżej 183 dni w roku podatkowym. Czy płatnik jest zobowiązany do poboru zaliczek na podatek dochodowy w Polsce od wypłacanego wynagrodzenia?*

*Odpowiedź: Zgodnie z art. 15 UPO między Polską a **Mołdawią**, w takim przypadku wynagrodzenie RTA podlega opodatkowaniu w **Mołdawii**. Płatnik nie jest więc zobowiązany do poboru zaliczek na podatek dochodowy w Polsce. Jako metodę unikania podwójnego opodatkowania, polsko – mołdawska UPO przewiduje zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia. Pracownik jest zatem świadomy, że w rocznym zeznaniu podatkowym będzie zobowiązany do rozliczenia w Polsce dochodów uzyskanych z pracy*

²⁷⁾ Od 2023 r. korzystanie ze wzoru PIT-2 przygotowanego przez Ministerstwo Finansów nie jest obligatoryjne. Płatnik może przyjmować oświadczenia i wnioski podatnika mające wpływ na pobór zaliczki także w inny sposób, np. poprzez istniejący u płatnika system płacowo-księgowy.

²⁸⁾ Link: <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-30-grudnia-2022-r-dot-oswiadczen-i-wnioskow-majacych-wplyw-na-wysokosc-zaliczek-na-podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych-obliczanych-przez-platnikow-tego-podatku>.

²⁹⁾ Art. 32 ust. 9 ustawy PIT.

w Mołdawii, przy czym podatek zapłacony w tym państwie będzie podlegał proporcjonalnemu odliczeniu od podatku polskiego. Wiedząc o konieczności rozliczenia tych dochodów w Polsce, RTA może złożyć pracodawcy wniosek o kontynuowanie pobierania zaliczek na podatek dochodowy w Polsce, w wysokości uwzględniającej zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia.

8.2. Pobór zaliczek na podatek lub zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z umowy zlecenia

Instytucja polskiej administracji publicznej, od której RTA lub STE uzyskuje przychody z umowy zlecenia, jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych.

W zależności od tego czy RTA lub STE jest polskim rezydentem podatkowym, czy w Polsce ma status nierezydenta, płatnik jest obowiązany pobrać zaliczkę na podatek albo zryczałtowany podatek dochodowy.

8.2.1. Pobór zaliczek na podatek

Podstawę obliczenia zaliczki na podatek stanowi kwota przychodów, jaką w danym miesiącu uzyskał RTA i STE z umowy zlecenia, po odliczeniu:

- kosztów uzyskania przychodów w wysokości 20% przychodu;

Koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód;

- potrąconych przez płatnika ze środków podatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, od przychodu podlegającego opodatkowaniu;

Przychód nie jest pomniejszany o składki, w przypadku których podstawę ich wymiaru stanowią należności zwolnione od podatku na podstawie ustawy, lub od których zaniechano poboru podatku na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

W podstawie obliczenia zaliczki na podatek płatnik nie uwzględnia należności zwolnionych od podatku oraz przychodów (dochodów), od których Minister Finansów na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechał poboru podatku.

Obliczenie zaliczki na podatek z umowy zlecenia obrazuje poniższy schemat:

- I etap – obliczenie KUP

przychód z umowy zlecenia

minus

składki na ubezpieczenia społeczne

$$\begin{array}{c}
 \text{(emerytalne, rentowe i chorobowe)} \\
 \text{potrącone przez płatnika} \\
 \\
 = \\
 \\
 \text{podstawa obliczenia KUP} \\
 \\
 \times 20\% \\
 \\
 \text{KUP}
 \end{array}$$

➤ II etap – obliczenie zaliczki na podatek

$$\begin{array}{c}
 \text{przychód z umowy zlecenia} \\
 \\
 \text{minus} \\
 \\
 \text{KUP} \\
 \\
 \text{minus} \\
 \\
 \text{składki na ubezpieczenia społeczne} \\
 \text{(emerytalne, rentowe i chorobowe)} \\
 \text{potrącone przez płatnika od przychodu} \\
 \text{podlegającego opodatkowaniu} \\
 \\
 = \\
 \\
 \text{podstawa obliczenia zaliczki na podatek} \\
 \\
 \times 12\% \\
 \\
 \text{zaliczka na podatek}
 \end{array}$$

Zaliczka wynosi 12% od podstawy jej obliczenia³⁰. Tak obliczona jest zaliczką należną, o ile podatnik nie złoży wniosku o jej pomniejszenie o kwotę stanowiącą 1/12, albo 1/24, albo 1/36 kwoty zmniejszającej podatek. Taka możliwość istnieje od 2023 r. Dzięki niej podatnik, który uzyskuje przychody z umowy zlecenia może, tak jak pracownik, korzystać z kwoty wolnej od podatku w trakcie roku.

Oznacza to, że RTA, STE, który jest zatrudniony na umowę zlecenia, może upoważnić płatnika do stosowania kwoty zmniejszającej podatek, odliczanej od miesięcznej zaliczki w maksymalnej kwocie 300 zł (1/12 kwoty zmniejszającej podatek) bądź w kwocie 150 zł (1/24

³⁰ Art. 41 ust. 1 ustawy PIT.

kwoty zmniejszającej podatek) albo 100 zł (1/36 kwoty zmniejszającej podatek). W tym celu składa płatnikowi na piśmie oświadczenie o stosowanie pomniejszenia wraz ze wskazaniem jednej z ww. wysokości.

8.2.2. Pobór zryczałtowanego podatku dochodowego

W przypadku gdy RTA lub STE, który jest zatrudniony na podstawie umowy zlecenia, ma w Polsce status nierezydenta podatkowego, uzyskane przez niego przychody z tej umowy podlegają w Polsce opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 20% przychodu. Przychód ten nie jest pomniejszany o KUP³¹.

Opodatkowanie przychodu następuje z uwzględnieniem właściwej UPO.

Jeżeli zgodnie z właściwą UPO przychód nierezydenta nie podlega opodatkowaniu w Polsce, płatnik nie jest obowiązany do poboru podatku pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika uzyskaniem od niego certyfikatem rezydencji.

Jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania w państwie, z którym Polska nie zawarła UPO lub podatnik nie udokumentował miejsca zamieszkania za granicą za pomocą certyfikatu rezydencji, płatnik pobiera zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów z umowy zlecenia. Obowiązek płatnika w zakresie poboru podatku nie jest w takim przypadku uzależniony od tego, czy nierezydent świadczy pracę na terytorium Polski.

Przykład

*STE jest rezydentem podatkowym **Łotwy**, zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia przez polską administrację publiczną. W związku z realizacją umowy twinningowej został wysłany na 14 dniową misję do **Ukrainy**. Czy od uzyskanego przez niego przychodu z tego tytułu polski płatnik powinien pobrać zaliczkę na podatek, czy zryczałtowany podatek?*

*Odpowiedź: W tym stanie faktycznym decydujące znaczenie ma UPO zawarta między Polską a Łotwą. Zgodnie z art. 14 tej umowy, przychód rezydenta **Łotwy** podlega opodatkowaniu w Polsce, gdy STE świadczy pracę na terytorium Polski za pomocą stałej placówki. Jeśli STE, będący rezydentem **Łotwy**, wykonuje pracę poza terytorium Polski (w tym przypadku w Ukrainie), jego przychód nie podlega opodatkowaniu w Polsce co oznacza, że płatnik nie pobiera podatku dochodowego od dokonywanych świadczeń. Warunkiem niepobrania podatku przez płatnika jest jednak przedłożenie przez STE certyfikatu rezydencji dokumentującego jego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych na Łotwie.*

Jeżeli podatnik ma w Polsce status nierezydenta podatkowego oraz:

- jego miejsce zamieszkania znajduje w innym, niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, i

³¹ Art. 29 ust. 1 ustawy PIT.

- udokumentował certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych

może przychody z umowy zlecenia, które podlegają opodatkowaniu 20% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, opodatkować według skali podatkowej. Przy czym podatnik może zrobić to dopiero w składanym zeznaniu podatkowym o wysokości dochodów uzyskanych w danym roku oraz pod warunkiem, że w UPO lub innych ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których Polska jest stroną, istnieje podstawa prawna do wymiany informacji pomiędzy administracjami podatkowymi, czyli do uzyskania przez polski urząd skarbowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych³². Jeśli powyższe warunki są spełnione, zryczałtowany podatek dochodowy pobrany przez płatnika traktuje się w zeznaniu podatkowym jako pobraną zaliczkę na podatek dochodowy³³.

9. Wpłata do urzędu skarbowego podatku pobranego przez płatnika

Pobrany przez płatnika podatek w formie:

- zaliczek na podatek ze stosunku pracy,
- zaliczek na podatek z umów zlecenia,
- zryczałtowanego podatku dochodowego z umowy zlecenia,

podlega przekazaniu do urzędu skarbowego właściwego według siedziby płatnika.

Czynność ten płatnik ma obowiązek wykonać w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu pobrania zaliczki/podatku³⁴.

10. Obowiązki informacyjne ciążące na płatniku

W terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnik (jednostka organizacyjna polskiej administracji publicznej) jest obowiązany przestać do urzędu skarbowego właściwego według swojej siedziby:

- deklarację roczną o zaliczkach na podatek – PIT-4R,
- deklarację roczną o zryczałtowanym podatku dochodowym – PIT-8AR.

Deklaracje te płatnik składa urzędowi skarbowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej według ustalonych wzorów, udostępnionych w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów.

³² Art. 29 ust. 5 ustawy PIT.

³³ Art. 29 ust. 4 ustawy PIT.

³⁴ Art. 38 ust. 1, art. 42 ust. 1 ustawy PIT.

PIT-4R oraz PIT-8AR stanowią podstawę wystawienia tytułu wykonawczego zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w przypadku gdy w obowiązującym terminie płatnik nie wpłacił do urzędu skarbowego pobranego podatku lub wpłacił go w niepełnej wysokości.

Poza deklaracjami PIT-4R lub PIT-8AR płatnik sporządza i przesyła do urzędu skarbowego oraz podatnikowi imienne informacje PIT-11 lub IFT-1R o wysokości przychodów (dochodów) uzyskanych przez podatnika. Informacje te stanowią materiał źródłowy dla złożenia rocznego zeznania podatkowego.

PIT-11 płatnik sporządza, jeśli przekazywał należności ze stosunku pracy, a także z umowy zlecenia zawartej z polskim rezydentem podatkowym. Co do zasady czynność tę płatnik wykonuje po zakończeniu roku podatkowego.

Sporządzony PIT-11 płatnik przekazuje:

- urzędowi skarbowemu właściwemu dla miejsca zamieszkania podatnika. Robi to w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej;
- podatnikowi w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym. Przekazanie odbywa się na piśmie albo w inny sposób przyjęty u danego płatnika.

Jeżeli w trakcie roku ustał obowiązek płatnika do poboru zaliczek na podatek, to podatnik może wystąpić pisemnie do płatnika o sporządzenie informacji PIT-11 w trakcie roku.

W takim przypadku płatnik jest obowiązany, w terminie 14 dni od otrzymania wniosku w tej sprawie, sporządzić i przekazać informację PIT-11 podatnikowi oraz właściwemu dla niego urzędowi skarbowemu.

IFT-1R płatnik sporządza, jeśli udzielał w trakcie roku należności z umowy zlecenia nierezydentowi.

Informację IFT-1R płatnik przekazuje nierezydentowi oraz urzędowi skarbowemu właściwemu w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do końca lutego następnego roku. Informację tę płatnik sporządza i przekazuje również wtedy, gdy na podstawie UPO lub ustawy PIT nie był obowiązany do poboru podatku.

Niezależnie od powyższego, podatnik może zażądać od płatnika sporządzenia w trakcie roku informacji o uzyskanych przychodach. W takim przypadku podatnik składa płatnikowi pisemny wniosek a płatnik, w ciągu 14 dni od jego otrzymania, sporządza informacje IFT-1 i przekazuje ją podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu właściwemu w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Sporządzenie i przesłanie informacji IFT-1 na wniosek podatnika nie zwalnia płatnika z obowiązku przesłania podatnikowi informacji rocznej IFT-1R w terminie do końca lutego następnego roku.

Objaśnienia podatkowe z 29 sierpnia 2023 r.

Ministerstwo Finansów

Informacje PIT-11, IFT-1 oraz IFT-1R płatnik sporządza według wzorów, które są udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów.