



Warszawa, 28 września 2022 roku

Sprawa: Wystąpienie Rzecznika Praw
Obywatelskich w sprawie
opodatkowania obywateli
ukraińskich

Znak sprawy: DSP3.050.8.2022

Kontakt: Kancelaria MF
tel. +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich

Szanowny Panie Rzeczniku,

W nawiązaniu do pisma z dnia 31 sierpnia 2022 r. nr V.511.874.2022.EG skierowanego do Pani Magdaleny Rzczkowskiej Ministra Finansów w przedmiocie opodatkowania obywateli Ukrainy, uprzejmie informuję, co następuje.

Na wstępie należy zauważyć, iż regulacje dotyczące ustalania rezydencji podatkowej obywateli Ukrainy wynikają z:

- ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r, poz. 1128, z późn. zm., dalej: ustawa PIT),
- 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 (Dz. U. z 1994 r. poz. 269, z późn. zm., dalej: umowa).

Treść art. 3 ustawy PIT określa zakres obowiązku podatkowego w Polsce. Jeżeli osoba ma miejsce zamieszkania na terytorium Polski, to podlega obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów), bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy) – art. 3 ust. 1 ustawy.

Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski uważa się osobę fizyczną, która:

- posiada na terytorium Polski centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 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) osiągniętych na terytorium Polski (ograniczony obowiązek podatkowy) – art. 3 ust. 2a ustawy PIT.

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

W przypadku, jeżeli obywatel Ukrainy spełnia co najmniej jedną z przesłanek wymienionych w art. 3 ust. 1a ustawy PIT, w związku z czym może zostać uznany za polskiego rezydenta podatkowego i jednocześnie utrzymał status rezydenta podatkowego w Ukrainie, konflikt podwójnej rezydencji podatkowej należy rozstrzygnąć w oparciu o reguły kolizyjne zawarte w art. 4 ust. 2 umowy. Pozostają więc aktualne przesłanki decydujące w tym przypadku o państwie rezydencji podatkowej wymienione w umowie, takie jak m.in: stałe miejsce zamieszkania i ośrodek interesów życiowych.

Powyższe umożliwia zatem przypisanie rezydencji podatkowej obywatela Ukrainy do państwa, w którym zostało utrzymane jego stałe miejsce zamieszkania lub ośrodek interesów życiowych.

Natomiast odnośnie dokumentowania miejsca rezydencji podatkowej, w art. 52zj ustawy PIT została wprowadzona szczególna regulacja adresowana do obywateli Ukrainy, zgodnie z którą w przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz. U. poz. 583), spełnienie warunku określonego w art. 3 ust. 1a pkt 1 ustawy PIT w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. stwierdza się na podstawie pisemnego oświadczenia tej osoby o posiadaniu na terytorium Polski centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodka interesów życiowych).

Uzyskanie statusu nierezydenta w Polsce nie jest równoznaczne z brakiem obowiązku zapłaty podatku od dochodów osiągniętych w Polsce. Niezależnie od statusu podatkowego (tj. czy obywatel Ukrainy jest rezydentem podatkowym Polski czy Ukrainy) to - co do zasady - praca najemna wykonywana na terytorium Polski (również przez nierezydenta) podlega opodatkowaniu w Polsce (art. 15 ust. 1 umowy). Podstawą prawną w prawie krajowym jest art. 3 ust. 2b pkt 1 ustawy o PIT. Wyjątek od opodatkowania wykonywanej pracy najemnej na terytorium Polski wynika z art. 15 ust. 2 umowy. Przy spełnieniu określonych warunków, tj.:

- a) przebywaniu w Polsce przez okres lub okresy nie przekraczające łącznie 183 dni w roku podatkowym,
- b) wynagrodzenia są wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w Polsce, oraz
- c) wynagrodzenia nie są ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w Polsce,

osiągany dochód podlega opodatkowaniu tylko w Ukrainie.

Warunek przebywania w Polsce dłużej niż 183 dni w roku kalendarzowym nie oznacza, że musi to być pobyt nieprzerwany. W przypadku dłuższego okresowego, ale nie ciągłego pobytu w Polsce, należy ustalić czy ilość dni pobytu przekroczyła 183 dni w którymkolwiek roku kalendarzowym (podatkowym). Obliczanie długości pobytu na terytorium Polski jest dokonywane przez stosowanie metody opartej na „dniach fizycznej obecności”. Przy liczeniu dni w oparciu o tę metodę należy brać pod uwagę wszystkie dni spędzone w Polsce.

Należy zauważyć, iż Komentarz do art. 15 Modelowej Konwencji OECD nie zawiera ogólnego wskazania, że do 183 dni nie wlicza się dni, podczas których osoba nie ma możliwości opuszczenia państwa, na terytorium którego wykonuje pracę dla pracodawcy ze swojego państwa rezydencji. Zawieszenie biegu 183 dni nie istnieje więc na gruncie umowy, natomiast na gruncie komentarza do art. 15 MK OECD dotyczy tylko i wyłącznie, na zasadzie wyjątku

od reguły, choroby uniemożliwiającej opuszczenie danego państwa.

Oznacza to, iż nawet w sytuacji, gdy nie ulegnie zmianie rezydencja podatkowa uchodźcy z Ukrainy, to po upływie 183 dni pobytu, dochody uzyskiwane z pracy zdalnej wykonywanej na terytorium Polski na rzecz ukraińskiego pracodawcy podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Jeżeli rezydent Ukrainy uzyskuje przychody na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej z podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w Polsce i zleceniobiorca nie przedstawił certyfikatu rezydencji potwierdzającego jego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych na Ukrainie to gdy:

- a) jego pobyt w Polsce trwał do 183 dni - płatnik pobiera zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 20% uzyskanego przychodu,
- b) jego pobyt w Polsce przekroczył 183 dni – od wypłat dokonywanych od tego momentu płatnik pobiera zaliczkę na podatek dochodowy.

Natomiast jeżeli rezydent Ukrainy przedstawi certyfikat rezydencji i nie wykonuje w Polsce czynności poprzez tzw. stałą placówkę to dochody z ww. umowy nie podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Końcowo informuje, iż Ministerstwo Finansów nie planuje wprowadzenia szczególnych rozwiązań prawnych modyfikujących obecne zasady opodatkowania obywateli Ukrainy. Zwracam przy tym uwagę, że według szacunków Polskiego Instytutu Ekonomicznego¹, „wydatki publiczne związane z zagwarantowaniem uchodźcom dostępu do świadczeń oraz pomocy społecznej, a także możliwością korzystania z usług publicznych – zwłaszcza opieki zdrowotnej i edukacji, wyniosą w tym roku ok. 15,9 mld zł.”. Powyższe szacunki nie uwzględniają wartości udzielonej Ukrainie pomocy wojskowej.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia

Ministra Finansów

Sekretarz Stanu

Artur Soboń

/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/

¹ <https://pie.net.pl/polacy-mogli-wydac-nawet-10-mld-pln-na-pomoc-udzielana-uchodzcom-z-ukrainy-w-pierwszych-miesiacach-wojny/>