

- **Miejsce opodatkowania pracy najemnej - doradca podatkowy Michał Panek, Crido Taxand Spółka Akcyjna.**

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2020 r., I SA/Gd 2224/19

Dochód z tytułu pracy najemnej podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym praca jest rzeczywiście wykonywana, tzn. w miejscu, w którym osoba fizyczna rzeczywiście przebywa, gdy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie. W konsekwencji, osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie i otrzymująca wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej ze źródeł pochodzących z drugiego państwa nie może być opodatkowana w tym drugim państwie tylko z tej przyczyny, że wyniki jej pracy są tam wykorzystywane.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Przedmiotem sporu pomiędzy stronami jest, czy opodatkowaniu w Polsce powinna podlegać ta część dochodu Skarżącego (będącego duńskim rezydentem podatkowym) ze stosunku pracy z polskim pracodawcą, która dotyczy pracy wykonywanej w ramach podróży służbowych poza granicami Polski.

Ograniczony obowiązek podatkowy jest realizacją zasady źródła, zgodnie z którą dane państwo może opodatkować dochody osiągnięte na jego terytorium. Z powyższego wynika, że jeżeli źródło przychodów nierezydenta znajduje się na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, to prawo opodatkowania dochodów uzyskanych z tego źródła przysługuje Rzeczypospolitej Polskiej, na zasadach obowiązujących w tym państwie, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których jest stroną.

Należy zaznaczyć, że przepisy ratyfikowanych umów międzynarodowych za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, mają pierwszeństwo w stosunku do przepisów polskich ustaw podatkowych. Taka hierarchia wynika z Konstytucji RP, zgodnie z regulacjami której (art. 91 ust. 2) ratyfikowana umowa międzynarodowa ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.

(...) W myśl umów o unikaniu podwójnego opodatkowania miejsce zamieszkania w pierwszej kolejności ustala się na podstawie przepisów wewnętrznych danego państwa. Rezydentem można być bowiem tylko w jednym państwie i tylko jedno państwo ma prawo opodatkować podatnika od całości dochodów. Nierezydentem jest się natomiast w tych państwach, w których uzyskuje się dochody.

Stosownie do art. 14 ust. 1 Konwencji, z uwzględnieniem postanowień artykułów 15, 17 i 18 pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tak wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

(...) W świetle powyższych przepisów Sąd stwierdza, że zgodnie z art. 14 ust. 1 umowy polsko-duńskiej o unikaniu podwójnego opodatkowania, wynagrodzenie pracownika zagranicznego, który nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Polski podlega opodatkowaniu tylko w

państwie zamieszkania (tj. państwie rezydencji, którym jest w niniejszym przypadku Dania), chyba że praca wykonywana jest na terytorium Polski.

W konsekwencji kluczowe dla prawidłowego ustalenia wysokości dochodów Skarżącego (uzyskanych na podstawie umowy o pracę zawartej ze spółką przyjmującą) podlegających opodatkowaniu w Polsce jest właściwe rozumienie kategorii dochodów osiąganych z pracy wykonywanej na terytorium Polski.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym dotyczącym ograniczonego obowiązku podatkowego wskazuje się, że pod pojęciem terytorium, z którym wiąże się osiąganie dochodów należy rozumieć miejsce, gdzie dokonują się czynności lub położone są nieruchomości (źródło), które generują dochód i są jego przyczyną sprawczą (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 185/19, publ. na: orzeczenia.nsa.gov.pl). W niniejszej sprawie czynnością generującą dochód do opodatkowania była praca najemna Skarżącego wykonywana na terytorium Polski.

(..)miejszem źródła przychodów do opodatkowania będzie tylko praca wykonywana na terytorium Polski, dlatego tak kluczowe jest ustalenie, czy faktycznie część obowiązków Skarżącego polegała na świadczeniu pracy poza terytorium Polski w ramach wyjazdów służbowych. Przywołane powyżej przepisy (art. 14 ust. 1 Konwencji oraz art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.) w sposób jednoznaczny bowiem odwołują się przy ustaleniu miejsc uzyskania dochodów do miejsca wykonywania pracy.

W konsekwencji, osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie i otrzymująca wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej ze źródeł pochodzących z drugiego państwa nie może być opodatkowana w tym drugim państwie tylko z tej przyczyny, że wyniki jej pracy są tam wykorzystywane.

(..) Również wyrażany przez organy podatkowe pogląd, wywiedziony z wykładni przepisów prawa pracy, iż odbywanie przez Skarżącego podróży służbowych poza granice Polski, nie zmienia kwalifikacji określonego w umowie z dnia 31 grudnia 2015 r. miejsca świadczenia pracy, należy uznać za błędny. Po pierwsze dlatego, iż organy podatkowe zdają się nie dostrzegać literalnego brzmienia samej umowy, która wskazuje jedynie główne miejsce świadczenia pracy Skarżącego, dopuszczając jednocześnie wariant pracy świadczonej w innych miejscu. Tym samym rozważania o niedochowanym rygorze pisemnej formy zmiany jej postanowień w tym zakresie należy uznać za niezrozumiałe. Po drugie wskazać należy, iż w przypadku nierezydentów, pierwszeństwo przed przepisami prawa pracy będą miały unormowania wynikające z postanowień ratyfikowanej umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 515/14.

wyrok z NSA dnia 4 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 1426/15.

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 185/19.

Przepisy

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 24 czerwca 2021 (Dz.U.2021.1128)

Art. 3 ust. 2a Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Art. 3. ust 2b pkt 1 Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

(...) pkt 1) pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;

Art. 4a. Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzona w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r (Dz.U.2003.43.368)

Art. 14 ust. 1 Z uwzględnieniem postanowień artykułów 15, 17 i 18 pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie. Jeżeli praca jest tak wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Ust. 2 Bez względu na postanowienia ustępu 1, wynagrodzenie, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną wykonywaną w drugim Umawiającym się Państwie, podlega opodatkowaniu tylko w tym pierwszym Państwie, jeżeli:

- a) odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w okresie dwunastu miesięcy, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym, i
- b) wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w pierwszym wymienionym Państwie, i
- c) wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w drugim Państwie.

Główne problemy

1. Opodatkowanie podatnika wykonującego pracę w różnych państwach na podstawie tej samej umowy o pracę – zasada rezydencji a zasada źródła.
2. Pojęcie „miejsca wykonywania pracy” w świetle do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.
3. Hierarchia aktów prawnych w Polsce.
4. Opodatkowanie dochodu związanego z „podróżą służbową”.
5. Rezydencja podatkowa i miejsce wykonywania pracy w czasach pracy zdalnej.