

Wyjaśnienia dotyczące duńskiego podatku od wynajmu zagranicznej siły roboczej, wprowadzonego ustawą L921

W dniu 19 września 2012 r. weszła w życie nowa duńska ustawa L921 dotycząca podatku od wynajmu zagranicznej siły roboczej (tekst ustawy w języku duńskim dostępny jest na stronie www.retsinformation.dk). Wprowadzone tą ustawą nowe zasady opodatkowania mają zastosowanie do umów zawartych po dniu 19 września 2012 r. Natomiast w stosunku do umów zawartych przed tym dniem należy stosować dotychczasowe zasady opodatkowania, do czasu wygaśnięcia umów, lecz nie dłużej niż do dnia 1 października 2013 r.

I. *Ogólne zasady opodatkowania dochodów z pracy najemnej wykonywanej w Danii*

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

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

Zgodnie z art. 14 ust. 1 konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między Polską a Danią (dalej: konwencja) oraz Protokołu do tej konwencji (dalej: Protokół), 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.

Jednakże, stosownie do art. 14 ust. 2 konwencji, 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.

Z powyższych przepisów wynika, że wynagrodzenie polskiego pracownika wykonującego pracę w Danii będzie podlegało opodatkowaniu wyłącznie w Polsce, jeżeli zostaną spełnione łącznie wszystkie trzy warunki wymienione w art. 14 ust. 2 konwencji. Jeżeli którykolwiek z warunków nie zostanie spełniony, wynagrodzenie pracownika podlegać będzie opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 14 ust. 1 konwencji, tj. zarówno w Danii jak i w Polsce.

W szczególności, jeżeli nie zostanie spełniony warunek określony w art. 14 ust. 2 pkt b) konwencji, tj. wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w Danii, wynagrodzenie pracownika może być opodatkowane w Danii, licząc od pierwszego dnia wykonywania w tym państwie pracy.

Powyższy warunek dotyczy w praktyce sytuacji, gdy duński przedsiębiorca, na rzecz którego świadczona jest praca może być uznany przez duńskie organy podatkowe za tzw. „faktycznego pracodawcę”.

Określenie „faktyczny pracodawca” oznacza przedsiębiorcę, który w rzeczywistości korzysta z pracy pracownika, ponosząc odpowiedzialność i ryzyko za wyniki jego pracy (w przeciwieństwie do formalnego pracodawcy, tj. tego, z którym pracownika łączy stosunek pracy).

W przypadku, kiedy pracownik, który zawarł umowę o pracę z jednym przedsiębiorcą (formalnym pracodawcą), wykonuje pracę na rzecz innego przedsiębiorcy za granicą (faktycznego pracodawcy) mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. „międzynarodowego wynajmu siły roboczej”.

Duńskie organy podatkowe (SKAT) opublikowały poradnik, który przedstawia zasady stosowania nowego podatku od wynajmu zagranicznej siły roboczej (poradnik pt. „International Hiring-out of Labour” dostępny jest w języku angielskim na stronie internetowej www.skat.dk).

Zgodnie z informacjami przedstawionymi w poradniku, określenie „międzynarodowy wynajem siły roboczej” stosowane jest wobec pracowników zatrudnionych przez zagranicznych przedsiębiorców, którzy są wysyłani do pracy na rzecz duńskich przedsiębiorców i którzy wykonują pracę stanowiącą integralną część duńskiego przedsiębiorcy.

W międzynarodowym wynajmie siły roboczej występują zatem trzy strony:

- duński przedsiębiorca, na rzecz którego wykonywana jest praca przez polskiego pracownika (faktyczny pracodawca);
- pracodawca z Polski lub innego niż Dania państwa (formalny pracodawca), który wysyła pracowników do pracy na terytorium Danii;
- pracownik, będący polskim rezydentem podatkowym.

Praca stanowiąca integralną część duńskiego przedsiębiorcy dotyczy zarówno pracy będącej częścią podstawowej działalności przedsiębiorcy, jak również może być rutynową usługą uzupełniającą taką działalność (np. usługi rachunkowe, sprzątanie).

Określenie „międzynarodowy wynajem siły roboczej”, jest również pojęciem stosowanym w międzynarodowym prawie podatkowym w celu zagwarantowania spójnej interpretacji art. 15 ust. 2 Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD (dalej MK OECD). Kwestia „międzynarodowego wynajmu siły roboczej” została opisana w Komentarzu do art. 15 MK OECD.

Zgodnie z pkt 8.13 Komentarza do art. 15 MK OECD, oceniając który podmiot jest faktycznym pracodawcą, w pierwszej kolejności należy określić czy usługi pracownika stanowią integralną część działalności zagranicznego przedsiębiorstwa, na rzecz którego pracownik świadczy pracę. Ważnym kryterium jest określenie, które przedsiębiorstwo ponosi odpowiedzialność lub ryzyko za wyniki pracy wykonanej przez pracownika.

Ponadto, w pkt 8.14 Komentarza do art. 15 MK OECD wymienia się dodatkowe kryteria, które mogą być istotne do określenia, który podmiot jest faktycznym pracodawcą, m.in.:

- kto jest uprawniony do instruowania pracownika odnośnie sposobu, w jaki praca powinna być wykonywana;
- kto kontroluje i ponosi odpowiedzialność za miejsce, w którym praca jest wykonywana;
- czy formalny pracodawca obciąża wynagrodzeniem pracownika faktycznego pracodawcę;
- kto udostępnia pracownikowi urządzenia i materiały konieczne do wykonywania pracy;
- kto ustala liczbę i kwalifikacje pracowników wykonujących pracę;
- kto ustala urlop i godziny pracy tej osoby fizycznej.

Jeżeli, zgodnie z powyższymi kryteriami faktycznym pracodawcą jest duński przedsiębiorca, opodatkowanie dochodu z pracy najemnej nastąpi na zasadach określonych w art. 14 ust. 1 polsko-duńskiej konwencji, tj. zarówno w Danii jak i w Polsce. W takim przypadku, w Danii opodatkowanie wynagrodzenia z pracy odbywa się na zasadach określonych w wewnętrznych przepisach podatkowych, z uwzględnieniem ustawy L921 dotyczącej podatku od wynajmu zagranicznej siły roboczej.

II. Duński podatek od wynajmu zagranicznej siły roboczej

Ustawa L921 wprowadza szczególną formę opodatkowania wynagrodzeń zagranicznych pracowników podatkiem w wysokości 35,6%. Podatek ten składa się z dwóch części:

- podatku na rynek pracy (w wysokości 8%, obliczanej od dochodu brutto) oraz
- podatku od wynajmu siły roboczej (w wysokości 30%, obliczanego po odliczeniu podatku na rynek pracy).

Jak wynika z informacji udzielonych przez duńskie organy podatkowe, za pobór nowego podatku odpowiedzialny jest duński przedsiębiorca korzystający z pracy polskich pracowników. Podstawą obliczenia podatku jest wynagrodzenie brutto polskiego pracownika, przedstawione przez polską spółkę zatrudniającą tego pracownika. Szczegółowe wyjaśnienie obowiązków polskiego pracodawcy w Danii omówione zostało w pkt III.

Obowiązek duńskiego przedsiębiorcy do potrącenia podatku powstaje w momencie zapłaty faktury za wykonaną usługę na rzecz polskiego kontrahenta. Obowiązek ten istnieje zarówno gdy duńskie przedsiębiorstwo zatrudnia polskich pracowników na podstawie umowy zawartej bezpośrednio z polskim pracodawcą jak również w sytuacji, gdy zatrudnienie i wypłata wynagrodzenia ma miejsce za pośrednictwem innego pracodawcy lub agencji pracy tymczasowej.

Duński przedsiębiorca dokonujący potrącenia podatku od wynajmu siły roboczej sporządza co miesiąc listę pracowników, którzy świadczyli na jego rzecz pracę oraz kwot potrąconego podatku (kwoty wynagrodzenia i potrąconego podatku wyrażone są w walucie duńskiej według kursu wymiany walut z dnia potrącenia podatku). Duński przedsiębiorca obowiązany jest wpłacić kwoty pobranego podatku do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym potrącił podatek i zapłacił za fakturę (duże duńskie przedsiębiorstwa, podlegające zasadom opodatkowania na zasadzie zaliczek na podatek, mają obowiązek zapłaty podatku najpóźniej do ostatniego dnia miesiąca rozliczeniowego).

Przykładowe obliczenie kwoty podatku od wynajmu siły roboczej od wynagrodzenia wynoszącego 20.000 DKK

<i>Wynagrodzenie brutto 20.000DKK</i>	<i>Kwota DKK</i>
Zaliczka na rynek pracy (8% od wynagrodzenia brutto)	1.600
Podatek od wynajmu siły roboczej 30% 30% x (20.000 – 1.600)	5.520
Ogółem podatek 35,6% dochodu brutto	7.120

Zgodnie z poradnikiem duńskich organów podatkowych, polski pracownik, którego wynagrodzenie podlega opodatkowaniu nowym duńskim podatkiem, nie ma obowiązku zarejestrowania się w duńskim rejestrze cywilnym (uzyskania duńskiego numeru CPR) czy też wypełniania duńskiego zeznania podatkowego. Pracownik powinien jednak otrzymać od polskiego pracodawcy rozliczenie podatkowe wystawione przez duński organ podatkowy SKAT, w którym zostanie wykazana wysokość dochodu opodatkowanego w Danii oraz kwota potrąconego w Danii podatku. Dokument ten służy również rozliczeniu się w państwie rezydencji, tj. w Polsce z podatku dochodowego od dochodów osiągniętych w Danii. Więcej informacji na temat obowiązku podatkowego w Polsce znajduje się w pkt IV.

Uwaga: Jeśli zachodzą przesłanki „międzynarodowego wynajmu siły roboczej”, zamiast opodatkowania na zasadach określonych w ustawie L921, polski pracownik pracujący w Danii może wybrać inny sposób opodatkowania dochodu z tytułu wynagrodzenia: opodatkowanie na ogólnych zasadach dotyczących ograniczonego obowiązku podatkowego lub opodatkowanie na zasadach przewidzianych dla pracowników transgranicznych. Wybranie jednego z wyżej wymienionych sposobów opodatkowania wyłącza stosowanie przepisów ustawy L921 o podatku od wynajmu zagranicznej siły roboczej. Więcej informacji na temat tych sposobów opodatkowania można uzyskać w poradnikach pt. „*About tax – for people resident abroad and working in Denmark*” i „*At bo i Sverige og arbejde i Danmark*” oraz wyjaśnieniach do formularza 04.031 pt. „*Supplement to tax return for taxpayers with limited tax liability*”, dostępnych na stronie www.skat.dk.

III. *Opodatkowanie w Polsce wynagrodzenia za pracę w Danii*

Jeżeli dochód polskiego pracownika został opodatkowany w Danii, zgodnie z art. 14 ust. 1 polsko-duńskiej konwencji, to w Polsce unika się podwójnego opodatkowania stosując metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu określoną w art. 1 Protokołu do konwencji oraz w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (metodę wyłączenia z progresją).

Zgodnie z art. 27 ust. 8 ustawy, jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, oprócz dochodów podlegających opodatkowaniu, zgodnie z ust. 1, osiągał również dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych - podatek określa się w następujący sposób:

- 1) do dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dodaje się dochody zwolnione od tego podatku i od sumy tych dochodów oblicza się podatek według skali określonej w ust. 1;
- 2) ustala się stopę procentową tego podatku do tak obliczonej sumy dochodów;
- 3) ustaloną zgodnie z pkt 2 stopę procentową stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Jednocześnie, zgodnie z art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w sytuacji gdy wynagrodzenia pracowników podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu w drugim państwie (w tym przypadku w Danii), zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy w Polsce od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Polski. Na wniosek podatnika zakład pracy pobiera zaliczki na podatek dochodowy, stosownie do przepisów ust. 1-5, z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i 9a.

IV. Procedura w przypadku nieprawidłowego poboru podatku w Danii

1. W przypadku jeżeli podatek od wynajmu zagranicznej siły roboczej został nieprawidłowo lub nienależnie pobrany w Danii, polski pracownik może zwrócić się z wnioskiem do duńskich organów podatkowych SKAT o zwrot podatku. We wniosku należy przedstawić dane identyfikacyjne, wyjaśnić dlaczego podatek został nieprawidłowo lub nienależnie pobrany i podać informacje umożliwiające zwrot podatku (numer konta bankowego, swift code, itp.). Polski pracownik może również upoważnić inny podmiot (np. duńską spółkę, która pobrała podatek) do występowania w jego imieniu w sprawie o zwrot podatku.

2. W Polsce, istnieje możliwość zwrócenia się do Ministra Finansów z wnioskiem o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się na podstawie art. 24 ust. 1 polsko-duńskiej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z art. 24 ust. 1 konwencji, jeżeli osoba jest zdania, że działania jednego lub obu Umawiających się Państw wprowadziły lub wprowadzą dla niej opodatkowanie niezgodne z postanowieniami niniejszej konwencji, wówczas może ona niezależnie od środków odwoławczych przewidzianych w prawie wewnętrznym tych Państw przedstawić swoją sprawę właściwemu organowi tego Państwa, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę, lub jeżeli w danej sprawie mają zastosowanie postanowienia artykułu 23 ustęp 1, właściwemu organowi tego Umawiającego się Państwa, którego jest obywatelem. Sprawa powinna być przedłożona w ciągu trzech lat, licząc od dnia pierwszego urzędowego zawiadomienia o działaniu powodującym opodatkowanie niezgodne z postanowieniami niniejszej konwencji.

Wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania jest możliwe w przypadku, jeżeli wynagrodzenie pracownika zostało opodatkowane w Danii, w sposób niezgodny z art. 14 polsko-duńskiej konwencji (tj. wynagrodzenie zostało w Danii opodatkowane pomimo, iż nie miał miejsca międzynarodowy wynajem siły roboczej, opisany w pkt I).

We wniosku skierowanym do Ministra Finansów należy przedstawić w sposób szczegółowy stan faktyczny sprawy oraz wyjaśnienie, dlaczego zdaniem podatnika nastąpiło naruszenie przepisów polsko-duńskiej konwencji. Do wniosku należy dołączyć wszelkie dokumenty potwierdzające

fakt pobrania podatku nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości (w szczególności rozliczenia podatkowe wystawione przez duńskie organy podatkowe), przetłumaczone na język polski.

Akty prawne i przydatne linki:

1. 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, z dnia 6 grudnia 2001 r. (Dz. U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368), oraz
Protokół z dnia 7 grudnia 2009 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii o zmianie Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r. (Dz. U. z 2010 r. Nr 241, poz. 1613).
Tekst konwencji i Protokołu dostępny na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem www.finanse.mf.gov.pl w zakładce *ABC Podatków* → *Umowy międzynarodowe* → *Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* → *Dania*.
2. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.).
3. Broszura informacyjna pt. „International Hiring-out of Labour”, dostępna w języku angielskim na stronie www.skat.dk.
4. Broszury informacyjne na temat innych sposobów opodatkowania dochodów nierezydentów w Danii: „About tax – for people resident abroad and working in Denmark”, „At bo i Sverige og arbejde i Danmark”, dostępne na stronie www.skat.dk.