

Interpretacja  
indywidualna  
z dnia 28 sierpnia 2018 r.  
0115-KDIT2-2.4011.233.2019.2.ENB

**Skutki podatkowe sfinansowania pracownikom wpłat na PPK**

- Ustawa o pracowniczych planach kapitałowych, Art. 114
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Art. 15
- Ustawa o podatku od towarów i usług, Art. 5 ust. 5
- Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Art. 3 ust. 1, Art. 4a, Art. 12 ust. 1, Art. 21 ust. 1 pkt 58c, Art. 31, Art. 32 ust. 6
- Ordynacja podatkowa, Art. 14na § 1, Art. 14na § 2

#### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 10 czerwca 2019 r. (data wpływu 18 czerwca 2019 r.), uzupełnionym w dniu 1 sierpnia 2019 r. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika – **jest prawidłowe.**

#### UZASADNIENIE

W dniu 18 czerwca 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek, uzupełniony w dniu 1 sierpnia 2019 r. o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w formie spółki akcyjnej, tj. jednostki organizacyjnej mającej osobowość prawną. Podstawowym przedmiotem działalności Spółki jest produkcja ... prefabrykowanych i ich sprzedaż dla klientów indywidualnych. Spółka projektuje ... , wytwarza prefabrykaty do ich montażu, kompletuje niezbędne materiały budowlane i wykończeniowe oraz transportuje je na place budowy w Polsce i za granicą. Za pośrednictwem zagranicznych, zarejestrowanych zakładów podatkowych Spółka prowadzi działalność w Niemczech, Wielkiej Brytanii oraz Austrii.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka zawiera umowy budowy ... z Inwestorami - przede wszystkim, niemieckimi. W celu realizacji kontraktów Spółka oddelegowuje do pracy w ww. Państwie pracowników. Oddelegowanie ma charakter tymczasowy - uzależnione jest od ilości budów realizowanych przez Spółkę poza granicami Polski. Celem potwierdzenia przynależności pracowników i osób pozostających na ich utrzymaniu do polskiego systemu ubezpieczeń społecznych pracownicy otrzymują dokument A1. Mając na uwadze przepisy prawa podatkowego, wynagrodzenia uzyskiwane

przez oddelegowanych do kraju w którym zarejestrowany jest zakład, pracowników podlegają opodatkowaniu w Państwie oddelegowania niezależnie od rodzaju i długości oddelegowania.

Zgodnie z ustawą z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (dalej: Ustawa), Wnioskodawca jest podmiotem zatrudniającym, który zobowiązany jest do finansowania wpłat (m.in. podstawowej) wynikających z ww. ustawy ze środków własnych. Wobec faktu, iż w Spółce zatrudnionych jest ponad 250 osób, ustawę stosuje się od 1 lipca 2019 r.

W przesłanym uzupełnieniu doprecyzowano, że wynagrodzenia będą ponoszone przez zakłady i analogicznie będzie z wpłatami podstawowymi i dodatkowymi z tytułu PPK, które są z wynagrodzeniem związane i stanowią składnik przychodu.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy Wnioskodawca będący płatnikiem, będzie zobowiązany do poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodu (przychodu) pracowników oddelegowanych wynikającego z otrzymywanych wpłat dokonywanych przez podmiot zatrudniający (podstawowej lub dodatkowej) w ramach Pracowniczych Planów Kapitałowych oraz odprowadzenia ich w Polsce, czy też podlegają one opodatkowaniu w Państwie oddelegowania, w którym Spółka ma zarejestrowany zakład podatkowy zgodnie z obowiązującymi tam przepisami?

Zdaniem Wnioskodawcy, wpłaty podmiotu zatrudniającego będą stanowiły przychód ze stosunku służbowego. Z tego powodu opodatkowane będą w sposób analogiczny jak wynagrodzenia wypłacane pracownikom tj. w Państwie oddelegowania pracownika, w którym Spółka ma zarejestrowany zakład podatkowy. Wnioskodawca jako płatnik nie będzie zobowiązany do obliczenia, pobrania oraz odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od tej wpłaty w Polsce - zrobi to w Państwie oddelegowania zgodnie z obowiązującymi tam przepisami

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w formie spółki akcyjnej. Podstawowym przedmiotem działalności Spółki jest produkcja ... prefabrykowanych i ich sprzedaż dla klientów indywidualnych. Spółka projektuje ... , wytwarza prefabrykaty do ich montażu, kompletuje niezbędne materiały budowlane i wykończeniowe oraz transportuje je na place budowy. Za pośrednictwem zagranicznych, zarejestrowanych zakładów podatkowych Spółka prowadzi działalność w Niemczech, Wielkiej Brytanii oraz Austrii. W celu realizacji kontraktów Spółka oddelegowuje do pracy za granicą pracowników, oddelegowanie ma charakter tymczasowy - uzależnione jest od ilości budów realizowanych przez Wnioskodawcę poza granicami Polski. Celem potwierdzenia przynależności pracowników i osób pozostających na ich utrzymaniu do polskiego systemu ubezpieczeń społecznych pracownicy otrzymują dokument A1. Mając na uwadze przepisy prawa podatkowego, wynagrodzenia uzyskiwane przez pracowników oddelegowanych do kraju, w którym zarejestrowany jest zakład, podlegają opodatkowaniu w Państwie oddelegowania niezależnie od rodzaju i długości oddelegowania.

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

Na podstawie art. 3 ust. 1a updof, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

1. posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
2. przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Stosownie do postanowień art. 4a updof, przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

W związku z faktem, iż odpowiedź na pytanie zadane w niniejszym wniosku będzie tożsama, niezależnie od Państwa, do którego oddelegowany jest pracownik, poniżej opisany jest stan faktyczny w przypadku Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO) pomiędzy Polską a Niemcami - jednakże analogiczne wyjaśnienia są w przypadku pozostałych umów.

W celu ustalenia, czy dochody ze stosunku pracy osiągane przez pracowników oddelegowanych z Polski do pracy w Niemczech, będą podlegały opodatkowaniu w Polsce, niezbędne jest przeanalizowanie treści art. 15 Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (dalej: UPO), który reguluje zasady opodatkowania pracy najemnej.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 UPO, z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 17, 18 i 19 uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca najemna wykonywana jest w drugim Umawiającym się Państwie.

Jeżeli praca jest tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Jak wynika z treści art. 15 ust. 2 UPO, bez względu na postanowienia ustępu 1 niniejszego artykułu, wynagrodzenie, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną, wykonywaną w drugim Umawiającym się Państwie, podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym Państwie, jeżeli:

1. odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym, i
2. wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i
3. wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

Art. 15 ust. 2 UPO określa więc wyjątek od zasady, zgodnie z którym wynagrodzenia pracowników podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji, czyli w Polsce, o ile łącznie zostaną spełnione określone w tym artykule warunki. Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków powoduje, iż wynagrodzenie pracowników podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 15 ust. 1 UPO.

Mając na uwadze fakt, że wynagrodzenia, będą ponoszone przez zakład, który Wnioskodawca posiada w Niemczech, warunek o którym mowa w art. 15 ust. 2 lit. c) nie zostanie spełniony. Oznacza to, iż dochód pracowników będzie podlegał opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 15 ust. 1 UPO. De facto więc podatek od wynagrodzeń odprowadzany będzie wyłącznie w Niemczech.

Analogicznie w ocenie Wnioskodawcy będzie z wpłatami podstawowymi i dodatkowymi z tytułu PPK dla pracowników Wnioskodawcy, które są z tym wynagrodzeniem związane i stanowią składnik przychodu pracownika ze stosunku pracy. Każdy składnik przychodu ze stosunku pracy nie podlega jakimkolwiek podziałowi i jest w całości opodatkowany, w kraju w którym Spółka posiada zakład.

Wnioskodawca wnioskuje tak w oparciu o brzmienie art. 12 ust. 1 updof, który za przychody ze

stosunku pracy uważa wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną 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.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 Ustawy wpłata podstawowa finansowana przez podmiot zatrudniający wynosi 1,5% wynagrodzenia, zaś zgodnie z ust. 2 podmiot zatrudniający może zadeklarować w umowie o zarządzanie PPK dokonywanie wpłaty dodatkowej w wysokości do 2,5% wynagrodzenia. Wskazać należy, że zgodnie z definicją przedstawioną w art. 2 Ustawy wynagrodzenie jest to podstawa wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe uczestnika PPK, o której mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, z wyłączeniem podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe osób przebywających na urlopie wychowawczym oraz pobierających zasiłek macierzyński lub zasiłek w wysokości zasiłku macierzyńskiego.

Ponadto, badając definicję wynagrodzenia obowiązującą w prawie europejskim np. Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej przez wynagrodzenie rozumie się zwykłą podstawową lub minimalną płacę albo uposażenie oraz wszystkie inne korzyści w gotówce lub w naturze, otrzymywane przez pracownika bezpośrednio lub pośrednio, z racji zatrudnienia, od pracodawcy. Z powyższego jednoznacznie wynika, iż wszelkie należności pieniężne otrzymywane od pracodawcy stanowią część wynagrodzenia. Biorąc pod uwagę powyższe, przyjęć należy że zasada dotyczy również wpłat pracodawcy dokonywanych z tytułu PPK.

Na poparcie stanowiska Wnioskodawca wskazał, iż zaprezentowany w niniejszym piśmie sposób postępowania jest zgodny z opinią ekspertów, wyrażoną na portalu internetowym pod adresem <https://www.mojeppk.pl/dla-pracodawcy.html> tj. jedynym oficjalnym źródle informacji o Pracowniczych Planach Kapitałowych, prowadzonym na mocy ustawy o PPK przez operatora - PFR Portal PPK sp. z o.o., spółkę zależną Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. Zgodnie z ww. opinią „Opodatkowanie wynagrodzenia polskich pracowników oddelegowanych do pracy w Niemczech następuje zgodnie z art. 15 ust. 1 umowy między Polską a Niemcami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90), dalej umowa. Jeżeli zgodnie z art. 15 ust. 1 umowy, wynagrodzenia pracowników oddelegowanych do pracy w Niemczech podlegają opodatkowaniu w Niemczech, to należy uznać, że również przychód pracowników uzyskany z wpłat do PPK finansowanych przez podmiot zatrudniający podlega opodatkowaniu w Niemczech. Wyżej wskazane stanowisko jednoznacznie potwierdza, iż Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do pobrania oraz odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy w Polsce, gdyż przychód ten podlega opodatkowaniu w Państwie oddelegowania.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1387, z późn. zm.), osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

W myśl art. 3 ust. 1a ww. ustawy, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

1. posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
2. przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Natomiast art. 3 ust. 2a cytowanej ustawy stanowi, że osoby fizyczne, nie posiadające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Powołane wyżej przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Stosownie do art. 11 ust. 1 przychodami, z zastrzeżeniem art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Zgodnie z treścią art. 12 ust. 1 powołanej ustawy, za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną 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.

Zgodnie z brzmieniem art. 31 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zwane dalej "zakładami pracy", są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy, a w spółdzielniach pracy - wypłaty z tytułu udziału w nadwyżce bilansowej.

Natomiast, w myśl art. 32 ust. 6 tej ustawy, zakład pracy nie pobiera zaliczek na podatek dochodowy od dochodów uzyskanych przez pracownika z pracy wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Na wniosek podatnika zakład pracy pobiera zaliczki na podatek dochodowy, stosownie do przepisów ust. 1-5, z uwzględnieniem art. 27 ust. 9 i 9a.

Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w formie spółki akcyjnej, tj. jednostki organizacyjnej mającej osobowość prawną. Podstawowym przedmiotem działalności Spółki jest produkcja ... prefabrykowanych i ich sprzedaż dla klientów indywidualnych. Spółka projektuje ... , wytwarza prefabrykaty do ich montażu, kompletuje niezbędne materiały budowlane i wykończeniowe oraz transportuje je na place budowy w Polsce i za granicą. Za pośrednictwem zagranicznych, zarejestrowanych zakładów podatkowych Spółka prowadzi działalność w Niemczech, Wielkiej Brytanii oraz Austrii.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka zawiera umowy budowy ... z Inwestorami - przede wszystkim, niemieckimi. W celu realizacji kontraktów Spółka oddelegowuje do pracy w ww. Państwie pracowników. Oddelegowanie ma charakter tymczasowy - uzależnione jest od ilości budów realizowanych przez Spółkę poza granicami Polski. Celem potwierdzenia przynależności pracowników i osób pozostających na ich utrzymaniu do polskiego systemu ubezpieczeń społecznych pracownicy otrzymują dokument A1. Mając na uwadze przepisy prawa podatkowego, wynagrodzenia uzyskiwane przez oddelegowanych do kraju w którym zarejestrowany jest zakład, pracowników podlegają opodatkowaniu w Państwie oddelegowania niezależnie od rodzaju i długości oddelegowania.

Zgodnie z ustawą z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (dalej: Ustawa), Wnioskodawca jest podmiotem zatrudniającym, który zobowiązany jest do finansowania

wpłat (m.in. podstawowej) wynikających z ww. ustawy ze środków własnych. Wobec faktu, iż w Spółce zatrudnionych jest ponad 250 osób, ustawę stosuje się od 1 lipca 2019 r.

W przesłanym uzupełnieniu doprecyzowano, że wynagrodzenia będą ponoszone przez zakłady i analogicznie będzie z wpłatami podstawowymi i dodatkowymi z tytułu PPK, które są z wynagrodzeniem związane i stanowią składnik przychodu.

W celu ustalenia czy podstawowe i dodatkowe wpłaty podmiotu zatrudniającego z tytułu pracowniczych planów kapitałowych stanowią przychód pracownika, należy odnieść się do wprowadzonej przez art. 114 ustawy z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2215, z późn. zm.) zmiany do ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, którą zostały zwolnione z opodatkowania m.in. kwoty dopłat rocznych i wpłat powitalnych do pracowniczych planów kapitałowych przyznawane na zasadach określonych w ustawie o pracowniczych planach kapitałowych (dodany pkt 47f w art. 21 ust. 1 ustawy) oraz dochody z tytułu uczestnictwa w pracowniczym planie kapitałowym, w rozumieniu ustawy o pracowniczych planach kapitałowych, w związku z gromadzeniem środków na rachunku w pracowniczym planie kapitałowym przez uczestnika pracowniczego planu kapitałowego (dodany pkt 58c lit. a) w art. 21 ust. 1 ustawy).

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy o PPK, gromadzenie środków oznacza przyjmowanie wpłat podstawowych, wpłat dodatkowych do PPK, wpłaty powitalnej, dopłat rocznych, wypłat transferowych, wpłat dokonanych w ramach konwersji lub zamiany, lub środków przekazanych przez likwidatora, o których mowa w art. 87 ust. 21, oraz zyski z inwestowania środków zgromadzonych w PPK.

Wpłaty podstawowe oraz wpłaty dodatkowe do PPK finansowane przez podmiot zatrudniający stanowią przychód uczestnika PPK i podlegają opodatkowaniu w momencie dokonywania tych wpłat. Z kolei wpłaty podstawowe i wpłaty dodatkowe na PPK finansowane przez uczestnika PPK dokonywane są z wynagrodzenia po opodatkowaniu (art. 27 ust. 9 ustawy o PPK). Nie wszystkie zatem przypadki przyjmowania środków na PPK określone w art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy o PPK jako „gromadzenie środków” powodują powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu dla uczestnika PPK. Dlatego też w art. 21 ust. 1 pkt 58c lit. a) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zostały określone, jako zwolnione z opodatkowania, dochody osiągnięte z tytułu uczestnictwa w PPK w związku z gromadzeniem środków na rachunku w PPK przez uczestnika planu kapitałowego (a nie z tytułu gromadzenia). Takie brzmienie omawianego przepisu, wskazuje, że zwolnienie obejmuje dochody uzyskane przez uczestnika PPK z tytułu inwestowania środków już zgromadzonych na PPK, a nie gromadzenia (wpłat na PPK).

Mając powyższe na uwadze uznać zatem należy, że podstawowe i dodatkowe wpłaty z tytułu uczestnictwa pracowników w pracowniczych planach kapitałowych finansowane przez Wnioskodawcę stanowią dla delegowanych pracowników przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Natomiast w celu ustalenia, w którym z krajów przychody te podlegają opodatkowaniu, oraz określenia jakie obowiązki ciążyą na Wnioskodawcy jako płatniku w związku z finansowaniem tych świadczeń należy odnieść się do regulacji umów zawartych z krajami, na terytorium których oddelegowani pracownicy Wnioskodawcy będą wykonywali pracę, tj. odpowiednio:

- Konwencji z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (Dz.U. Nr 250, poz. 1840),
- umowy z dnia 14 maja 2003 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. z 2005 r., Nr 12, poz. 90),
- umowy z dnia 13 stycznia 2004 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii w sprawie

unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 2005 r., Nr 224, poz. 1921, z późn. zm.).

Miejsce opodatkowania dochodów z pracy, zgodnie z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania uzależnione jest bowiem nie tyle od podmiotu wypłacającego wynagrodzenie, co od miejsca wykonywania pracy. Zatem, zakres obowiązku podatkowego rezydentów podatkowych wykonujących pracę za granicą modyfikowany jest przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez państwo rezydencji z państwem, w którym praca jest wykonywana. Zgodnie z zasadą wyrażoną również w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody osób fizycznych mających miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, uzyskiwane z tytułu pracy najmniej świadczonej na terytorium drugiego państwa, mogą być opodatkowane w tym państwie, w którym praca ta jest rzeczywiście wykonywana. Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia kwestii, gdzie uzyskiwane są wynagrodzenia w zamian za świadczoną pracę najemną, ma określenie miejsca jej wykonywania. Za miejsce wykonywania pracy należy uznać zawsze to miejsce, w którym osoba fizyczna przebywa, kiedy wykonuje pracę, za którą otrzymuje wynagrodzenie.

Zawierane przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są wzorowane na Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD, zatem interpretacja ich postanowień powinna uwzględniać ustalenia przyjęte na szczeblu OECD, znajdujące wyraz w wypracowanym przez państwa członkowskie tej organizacji, w tym również Polskę, Komentarzu do Modelowej Konwencji (MK).

W myśl art. 14 ust. 1 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, z zastrzeżeniem postanowień artykułów 15, 17, 18 i 19 niniejszej Konwencji, 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 tam wykonywana, to otrzymywane za nią wynagrodzenie może być opodatkowane w tym drugim Państwie.

Stosownie do art. 14 ust. 2 ww. Konwencji, bez względu na postanowienia ustępu 1 niniejszego artykułu, wynagrodzenie, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje za pracę najemną, wykonywaną w drugim Umawiającym się Państwie, podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym wymienionym Państwie, jeżeli:

1. 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
2. wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i
3. wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w drugim Państwie.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 umowy polsko-niemieckiej, z zastrzeżeniem postanowień artykułów 16, 17, 18 i 19 uposażenia, płace i podobne wynagrodzenia, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że praca najemna 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, zgodnie z art. 15 ust. 2 ww. umowy, bez względu na postanowienia ustępu 1 niniejszego

artykułu wynagrodzenie, jakie osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z pracy najemnej, wykonywanej w drugim Umawiającym się Państwie, podlega opodatkowaniu tylko w pierwszym Państwie, jeżeli:

1. odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni podczas dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym, i
2. wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i
3. wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

Stosownie natomiast, do art. 15 ust. 1 umowy polsko-austriackiej, z uwzględnieniem postanowień artykułów 16, 18, 19 i 20, 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 myśl natomiast art. 15 ust. 2 tej umowy, 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 pierwszym wymienionym Państwie, jeżeli:

1. odbiorca przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w danym roku podatkowym i
2. wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie, i
3. wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

Należy również wyjaśnić, że zgodnie z Komentarzem do Modelowej Konwencji, określenie „pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia” stanowi wskazanie typowych form, w których pracownik otrzymuje świadczenie od pracodawcy. Nie ma znaczenia formalne określenie otrzymanej kwoty lub innego świadczenia jako wynagrodzenia. Znaczenie ma istota świadczenia, które musi wiązać się z świadczeniem pracy. Świadczenie nie musi być ekwiwalentem za świadczoną pracę. Jego „tytułem” prawnym (swoistym źródłem) jest wykonywanie pracy najemnej.

W świetle powyższego należy zatem stwierdzić, iż wynagrodzenia osoby mającej miejsce zamieszkania w Polsce, podlegają opodatkowaniu tylko w Polsce, chyba że praca wykonywana jest na terytorium innego państwa (tj. w niniejszej sprawie na terytorium Austrii, Niemiec i Wielkiej Brytanii).

Natomiast art. 15 ust. 2 każdej z ww. umów oraz art. 14 ust. 2 Konwencji, określa wyjątek od powyższej zasady, zgodnie z którym takie wynagrodzenia podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji, czyli w Polsce, o ile łącznie zostaną spełnione określone w tym artykule warunki. Niespełnienie któregośkolwiek z tych warunków powoduje, iż wynagrodzenie pracownika podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 15 ust. 1 ww. umów i art. 14 ust. 1 Konwencji, czyli w państwie miejsca zamieszkania podatnika oraz w państwie, w którym praca jest wykonywana.

W przypadku natomiast, gdy warunki określone w cytowanych art. 15 ust. 2 umów i art. 14 ust. 2 Konwencji są spełnione łącznie, to otrzymywane przez osobę fizyczną mającą miejsce zamieszkania



dla celów podatkowych na terytorium Polski wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej wykonywanej w innym kraju podlega opodatkowaniu wyłącznie w Polsce.

Odnosząc zatem powyższe do przedstawionych okoliczności faktycznych stwierdzić należy, że w sytuacji gdy wynagrodzenia, w tym podstawowe i dodatkowe składki na PPK będą ponoszone przez zakłady Wnioskodawcy położone na terytorium odpowiednio każdego z państw, w którym oddelegowani pracownicy będą wykonywali pracę, to niezależnie od ewentualnego spełnienia pozostałych przesłanek ww. wynagrodzenia będą podlegały opodatkowaniu – stosownie do art. 15 ust. 1 ww. umów i art. 14 ust. 1 Konwencji, tj. zarówno w Polsce, jak i w państwie, w którym praca będzie faktycznie wykonywana.

W takiej sytuacji, do Wnioskodawcy jako płatnika będzie miał zastosowanie art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym, płatnik odstępuje od poboru zaliczek na podatek w przypadku gdy wypłacane dochody podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza Polską. Przy tym, okolicznością o której mowa w tym przepisie nie jest fakt, że pracownik opodatkowuje bądź będzie opodatkowywał swoje dochody poza Polską, lecz to, że jego dochody podlegają (lub będą podlegać) opodatkowaniu poza Polską. W związku z tym nie jest istotne czy i jak pracownik albo pracodawca wywiązują się z obowiązków nałożonych przepisami podatkowymi kraju oddelegowania, lecz istotne jest czy zgodnie z odpowiednią umową o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody te podlegają lub będą podlegać opodatkowaniu poza Polską.

W konsekwencji, wpłata podstawowa i dodatkowa w wysokości wynikającej z ustawy o PPK stanowić będzie przychód pracownika ze stosunku pracy, jednak - w sytuacji gdy pracownik nie złoży wniosku o pobieranie zaliczek na podatek dochodowy - Wnioskodawca będzie zwolniony z obowiązku obliczania, pobierania i wpłacania właściwemu organowi podatkowemu w Polsce zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od tych świadczeń.

W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z

powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.