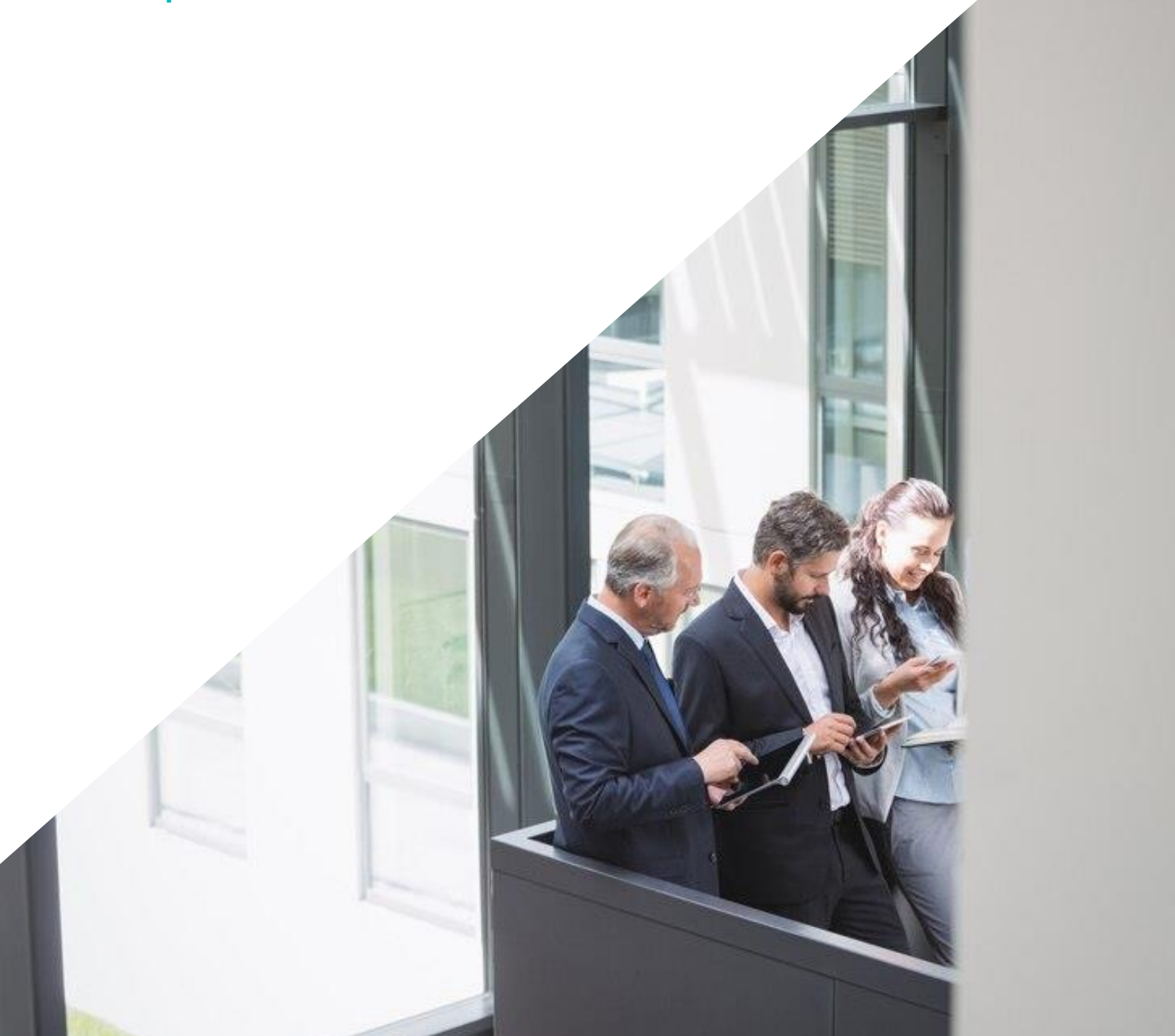


Oddelegowanie pracowników

Praktyczne informacje dla pracodawcy
i pracowników



Na czym polega oddelegowanie pracownika za granicę?

Przeważnie podstawą do wyjazdu zagranicznego pracownika jest podróż służbowa wykonywana w ramach polecenia pracodawcy. Należy jednak podkreślić, że podróż służbowa charakteryzuje się tym, że jest odbywana **poza miejscowością**, w której znajduje się siedziba pracodawcy/poza stałym miejscem pracy, na **polecenie pracodawcy i w celu wykonania określonego przez pracodawcę zadania**. Co ważne, dla uznania wyjazdu za oddelegowanie, wszystkie te cechy muszą wystąpić łącznie.

W przypadku oddelegowania pracownika, przez **ograniczony okres** wykonuje on swoją pracę na **terytorium innego państwa członkowskiego**, niż państwo w którym zwyczajowo pracuje.

W przepisach krajowych można znaleźć również definicję legalną pracownika oddelegowanego, zawartą w art. 3 pkt 7 Ustawy o delegowaniu pracowników¹. W myśl tego przepisu, przez pracownika delegowanego z terytorium Polski rozumie się pracownika według przepisów państwa członkowskiego, do którego jest delegowany, wykonującego pracę na terenie Polski, tymczasowo skierowanego do pracy na terytorium tego państwa przez pracodawcę delegującego pracownika z terytorium Polski.

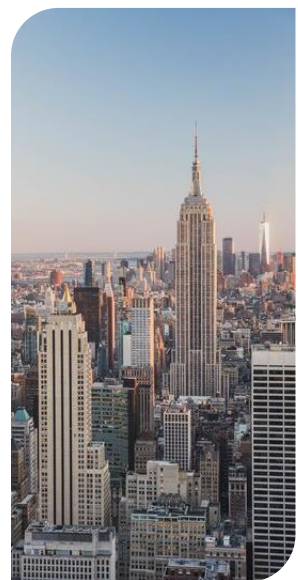
Na jaki okres mogę delegować pracownika?

Przepisy nie precyzują ścisłych ram czasowych delegowania, ale należy tutaj wyróżnić dwa zasadnicze okresy, tj.:

- **nieprzekraczający 12 miesięcy** (delegowanie krótkoterminowe),
- **przekraczający 12 miesięcy** (delegowanie długoterminowe).

Pracodawca delegujący pracownika krótkoterminowo, może wydłużyć ten okres do maksymalnie 18 miesięcy poprzez złożenie umotywowanego powiadomienia o przedłużeniu okresu delegowania. Umotywowane powiadomienie należy złożyć przed upływem 12-miesięcznego okresu delegowania.

Jeśli okres delegowania przekroczy 12 miesięcy (lub wspomniane wyżej 18 miesięcy), należy zagwarantować pracownikowi wszystkie warunki zatrudnienia, które obowiązują w kraju przyjmującym (np. wszystkie składniki wynagrodzenia i dodatki, warunki wynagradzania, terminy i formy wypłacanego wynagrodzenia).



¹ Ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług (Dz.U. z 2021 r., poz. 1140), (dalej: „**Ustawa o delegowaniu pracowników**”).

Wyjątkiem są jednak:

- przepisy dotyczące procedur i warunków zawierania oraz rozwiązywania umowy o pracę,
- przepisy dotyczące klauzul o zakazie konkurencji,
- przepisy dotyczące uzupełniających pracowniczych planów kapitałowych.

Jak liczyć okres oddelegowania?



Okresy delegowania należy liczyć osobno dla każdej realizowanej usługi. Natomiast okresy delegowania kolejnych pracowników podlegają sumowaniu, jeśli pracownicy są wysłani przez tego samego pracodawcę w to samo miejsce oraz do realizacji tego samego zadania. Dokonując oceny czy dochodzi do wykonywania tego samego zadania w tym samym miejscu bierze się pod uwagę w szczególności tożsamość świadczonej usługi, wykonywaną pracę oraz adres albo adresy miejsca jej wykonywania.

Przepisy nie regulują wprost zasad obliczania okresów delegowania. Dlatego przed delegowaniem pracownika należy zweryfikować, czy w kraju, do którego pracownik ma być delegowany, nie obowiązują szczególne uregulowania w tym zakresie.

Co jeśli deleguję pracownika poza UE?

Jeżeli delegujemy pracownika do państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub do Szwajcarii, opisane w niniejszym poradniku ogólne zasady będą mieć zastosowanie. Zawsze należy jednak szczegóły zweryfikować zgodnie z lokalnymi przepisami danego kraju.

Odnosnie tzw. krajów trzecich, tj. spoza Unii Europejskiej, EOG i Szwajcarii – każdorazowo należałoby przeanalizować regulacje wewnętrzne obowiązujące w danym państwie i zweryfikować czy nie zostały zawarte odrębne porozumienia międzynarodowe między Polską a tym państwem w sprawie oddelegowania pracowników.

Obowiązki ZUS a oddelegowanie

Zgodnie z ogólną zasadą, pracownik w okresie oddelegowania podlega ustawodawstwu tylko jednego państwa. Pracownik powinien być ubezpieczony w kraju, w którym świadczy pracę (tj. w kraju

przyjmującym). Należy jednak podkreślić, że niezależnie od tego, czy pracownik został oddelegowany długoterminowo czy krótkoterminowo, składki mogą być odprowadzane do polskiego ZUS, pod warunkiem spełnienia łącznie następujących warunków:

- przewidywany okres delegowania pracownika nie przekroczy **24 miesięcy**,
- osoba delegowana nie może być wysyłana do innego państwa UE, EOG lub Szwajcarii w celu zastąpienia pracownika,
- bezpośrednio przed rozpoczęciem zatrudnienia pracownik delegowany był ubezpieczony w kraju, z którego został delegowany przez co najmniej miesiąc (również w przypadku, gdy zatrudniał go inny pracodawca – decydujący jest kraj ubezpieczenia),
- pracownik delegowany wykonuje pracę w innym kraju UE, EOG lub Szwajcarii, ale na rzecz przedsiębiorstwa delegującego.



Co w przypadku przekroczenia 24 miesięcy?

Jeżeli 24-miesięczny okres oddelegowania zostanie przekroczony, możliwe jest wystąpienie do właściwego terytorialnie oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z wnioskiem o zawarcie porozumienia w szczególnym trybie. Takie porozumienie wyjątkowe zostało przewidziane w art. 16 do Rozporządzenia 883/2004², zgodnie z którym, pracownik delegowany może pozostać objęty ustawodawstwem polskim po przekroczeniu 24-miesięcznego okresu delegowania.

² Rozporządzenie 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.U.E.L.2004.166.1), (dalej: „**Rozporządzenie 883/2004**”).

Jakie dokumenty przygotować w przypadku oddelegowania?

Podstawowym obowiązkiem jest uzyskanie zaświadczenia A1, które potwierdzi, że w okresie pracy za granicą właściwe jest ustawodawstwo polskie. Oznacza to, że w sytuacji ewentualnego wypadku np. w pracy w Niemczech w trakcie oddelegowania, pracownik będzie objęty polskim systemem ubezpieczeń. Co ważne, z wnioskiem o wydanie zaświadczenia może wystąpić zarówno pracodawca jak i pracownik.

Co przysługuje pracownikowi?

Pracownikowi za tzw. „**przeniesienie służbowe**”, przysługuje zwolnienie z opodatkowania PIT (art. 21 ust. 1 pkt 14 UPDOF). Jest ono **ograniczone do wysokości 200% wynagrodzenia** należnego za miesiąc, w którym nastąpiło przeniesienie (nadwyżka ponad kwotę objętą zwolnieniem, podlega natomiast opodatkowaniu). Aby z niego skorzystać, należy spełnić łącznie poniższe warunki:

- kwoty z określonego tytułu otrzymają osoby będące pracownikami,
- otrzymane przez pracowników kwoty stanowić będą zwrot kosztów przeniesienia służbowego lub zasiłek na zagospodarowanie i osiedlenie się,
- przedmiotowe kwoty zostaną przyznane w związku z przeniesieniem służbowym.

Warto mieć na uwadze, iż zgodnie z art. 12 ust. 1 UPDOF, wydatki, które ponosi pracodawca na zapewnienie noclegu pracownikom (z wyłączeniem podróży służbowych) stanowią dla nich przychód, od którego płatnik ma obowiązek pobrać zaliczkę. Dodać jednak należy, iż na mocy art. 21 ust. 1 pkt 19 UPDOF, możliwe jest korzystanie ze zwolnienia **do określonej kwoty (500 zł miesięcznie)** w zakresie zwrotu kosztów najmu mieszkania jeśli miało miejsce przeniesienie służbowe do innej miejscowości niż miejsce zamieszkania pracownika. W takim przypadku pracodawca musi zadbać o odpowiednią ewidencję ww. kosztów a, gdy zostanie przekroczony limit, nadwyżka podlega opodatkowaniu. W myśl wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2023 r. (sygn. II FSK 270/21) przyjęto odmienne stanowisko w zakresie określania przychodu. Sąd wskazał, że zapewnienie zakwaterowania i transportu pracownikom oddelegowanym do pracy za granicę **nie skutkuje u nich powstaniem przychodu ze względu na regulacje unijne**. Co więcej w uzasadnieniu

wskazał, że zapewnienie noclegu przez pracodawcę pracownikowi oddelegowanemu jak i transportu do odległego miejsca wykonywania pracy, służy wyłącznie realizacji obowiązku pracowniczego. W konsekwencji zapewnienie pracownikom delegowanym takich usług leży wyłącznie w interesie pracodawcy, a nie pracowników. Jak wskazał dalej Sąd, skoro zatem regulacje unijne wskazują na to, że nie można wliczać do wynagrodzenia kosztów transportu, jak również kosztów zakwaterowania, to



nie należy również na gruncie prawa podatkowego przyjmować, że te obowiązki będą obciążały pracownika.

Mając jednak na uwadze dotychczasowe stanowisko organów podatkowych i sądów administracyjnych prezentujące odmienny pogląd, zaleca się aby stan faktyczny został przeanalizowany każdorazowo w indywidualnej sprawie.

Jakie ryzyka wiążą się z oddelegowaniem?

W przypadku oddelegowania pracownika, pracodawca zobowiązany jest monitorować podstawowe czynności i analizować, czy w trakcie delegowania nie uległy one zmianie – jak np. **zmiana rezydencji podatkowej** czy **powstanie zakładu podatkowego**.

Szczególną sytuacją powstania zakładu może być ustanowienie go poprzez plac budowy, prace budowlane albo instalacyjne – ryzyko można zidentyfikować wtedy, gdy trwają one co do zasady dłużej niż dwanaście miesięcy (z uwagi na niejednolite przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy każdorazowo sprawdzić zapis danej umowy czy nie wprowadza innego okresu rozpoznania zakładu).

Istotnym ryzykiem wskazanym na wstępie jest również zmiana rezydencji podatkowej pracownika oddelegowanego. W przypadku zmiany rezydencji pracownika, dla pracodawcy mogą zajść istotne skutki podatkowo-składkowe. Pracownik z kolei powinien być zobowiązany do poinformowania pracodawcy w przypadku zmiany swojej sytuacji życiowej podczas delegowania. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierają wskazówki, którymi należy się kierować w sytuacji określenia miejsca zamieszkania. Tak przykładowo:

- ośrodek interesów osobistych – miejsce, w którym pracownik posiada ścisłe powiązania osobiste, często rozumiane jako więzi rodzinne, towarzyskie, podejmowanie aktywności społecznych, kulturowych, sportowych i politycznych. Najczęstszym czynnikiem brany pod uwagę jest miejsce obecności współmałżonka, partnera lub małoletnich dzieci;
- ośrodek interesów gospodarczych – miejsce, w którym dana osoba ma ścisłe powiązania ekonomiczne, tj. główne źródła dochodów, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, kredyty, konta bankowe;
- stałe miejsce zamieszkania;
- obywatelstwo.

W przypadku zmiany któregokolwiek z nich, np. przybycie w miejsce oddelegowania rodziny lub partnera/ partnerki, istnieje ryzyko zmiany rezydencji podatkowej pracownika. Z uwagi na duże ryzyko które ciąży na płatniku, przed rozpoczęciem delegowania warto uzyskać od pracownika oświadczenie o jego statusie rezydencji podatkowej oraz określić obowiązek informowania go o każdej zmianie w tym zakresie.



Dane kontaktowe: Zespół GMTS

Jeżeli potrzebują Państwo pomocy w powyższym temacie, serdecznie zapraszamy do kontaktu z nami w celu omówienia planowanych działań. Przed podjęciem decyzji o oddelegowaniu ważne jest przeanalizowanie danej sytuacji w celu ograniczenia ryzyk podatkowych, składkowych oraz prawnych wynikających z błędnej oceny stanu faktycznego.



Katarzyna Klimkiewicz-Deplano

Managing Partner

Tax Adviser

E: kklimkiewicz@nexiaadvicero.eu



Dr Adam Barcikowski

Tax Manager

Tax Adviser

E: abarcikowski@nexiaadvicero.eu



Paulina Marcula-Kurek

Payroll Manager

E: pmarcula@nexiaadvicero.eu



Katarzyna Kochańska

Senior Tax Consultant

E: kkochanska@nexiaadvicero.eu



Paulina Gławnicka

Senior Tax Consultant

E: pglawnicka@nexiaadvicero.eu