



poleca

e-book

# ZATRUDNIANIE I ROZLICZANIE CUDZOZIEMCÓW

**PO ZMIANACH  
OD 1 STYCZNIA 2018 R.**

stan prawny 4 października 2017 r.

Jadwiga Sztabińska, Renata Guza-Kiliańska

Zatrudnianie i rozliczanie cudzoziemców po zmianach od 1 stycznia 2018 r. . . . .	<b>3</b>
1. Zezwolenie na pracę sezonową. . . . .	<b>3</b>
1.1. Krąg osób uprawnionych . . . . .	<b>4</b>
1.2. Warunki wydania zezwolenia . . . . .	<b>4</b>
1.3. Procedura wydania/odmowy wydania zezwolenia na pracę sezonową . . . . .	<b>6</b>
1.4. Realizacja zezwolenia . . . . .	<b>10</b>
1.5. Zezwolenie wielosezonowe . . . . .	<b>11</b>
1.6. Przyczyny uchylecia zezwolenia . . . . .	<b>11</b>
2. Procedura oświadczeniowa . . . . .	<b>13</b>
2.1. Podmioty uprawnione bez zmian . . . . .	<b>13</b>
2.2. Tryb wydania/odmowy wydania oświadczenia . . . . .	<b>14</b>
2.3. Obowiązki informacyjne zatrudniającego . . . . .	<b>17</b>
2.4. Wygaszanie dotychczasowych oświadczeń . . . . .	<b>17</b>
3. Odpowiedzialność karna . . . . .	<b>18</b>
4. Rozliczenia w zakresie składek ZUS i podatku . . . . .	<b>19</b>
4.1. Zasady podlegania ubezpieczeniom przez pracowników i zleceniobiorców . . . . .	<b>19</b>
4.2. Opłacanie składek w Polsce . . . . .	<b>20</b>
4.3. Prawo do świadczeń opieki zdrowotnej . . . . .	<b>21</b>
4.4. Opodatkowanie dochodów . . . . .	<b>22</b>
4.5. Rezydenci i nierezydenci podatkowi . . . . .	<b>22</b>
4.6. Rodzaje przychodów osiąganych przez cudzoziemców i koszty ich uzyskania . . . . .	<b>24</b>
4.7. Rozliczanie przychodów ze stosunku pracy . . . . .	<b>26</b>
4.8. Rozliczanie umów cywilnoprawnych w przypadku posiadania statusu nierezydenta . . . . .	<b>26</b>
4.9. Rozliczanie umów cywilnoprawnych w przypadku nabycia statusu rezydenta . . . . .	<b>29</b>
4.10. Zmiana rezydencji podatkowej w trakcie roku . . . . .	<b>29</b>
4.11. Certyfikat rezydencji . . . . .	<b>31</b>

## Zatrudnianie i rozliczanie cudzoziemców po zmianach od 1 stycznia 2018 r.

Po zmianach przepisów od 1 stycznia 2018 r. obcokrajowiec spoza Unii Europejskiej będzie mógł pracować w turystyce, rolnictwie czy ogrodnictwie, jeśli uzyska zezwolenie na pracę sezonową. Taka praca będzie mogła trwać maksymalnie przez 9 miesięcy w roku kalendarzowym. Z kolei na podstawie oświadczenia, zamiast zezwolenia, nadal będą mogli wykonywać pracę obywatele sześciu państw zza wschodniej granicy Polski. Takie zatrudnienie będzie mogło trwać, tak jak dotychczas, nie dłużej niż 6 miesięcy w ciągu kolejnych 12 miesięcy.

Nowelizację ustawy z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (dalej ustawa o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.) w zakresie zatrudniania cudzoziemców wymusiła dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/36/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie warunków wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich w celu zatrudnienia w charakterze pracownika sezonowego (dalej dyrektywa). W polskim porządku prawnym nie było do tej pory uregulowań dotyczących pracy sezonowej, której dotyczy dyrektywa. To się zmieni 1 stycznia 2018 r., kiedy wejdzie w życie ustawa z 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz zmianie niektórych innych ustaw (dalej ustawa zmieniająca). Wdraża ona bowiem rozwiązania unijne. Uszczegółowia także zasady wydawania oświadczeń, które wystarczą do pracy w Polsce obywatelom sześciu państw zza naszej wschodniej granicy. Koryguje również przepisy dotyczące wydawania zwykłych zezwoleń na pracę.

### 1. Zezwolenie na pracę sezonową

Praca sezonowa to praca uzależniona od rytmu sezonowego, związana z konkretnym okresem w roku ze względu na powtarzające się wydarzenie lub typ wydarzeń, kiedy zapotrzebowanie na siłę roboczą jest znacznie wyższe niż wynikające ze zwyczajowych działań (*art. 3 pkt c dyrektywy*). Występuje głównie w rolnictwie i ogrodnictwie w okresach siewów i zbiorów, a także w turystyce w sezonie urlopowym (pkt 13 preambuły do dyrektywy). Konkretnie sektory zatrudnienia w Polsce, w których będzie wymagane zezwolenie na pracę sezonową, mają być określone w rozporządzeniu (*art. 90 ust. 9 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*). Projekt z 27 czerwca 2017 r. rozporządzenia Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej w sprawie podklas działalności według klasyfikacji PKD, w których wydawane są zezwolenia na pracę sezonową cudzoziemca, realizuje wytyczne unijne. W załączniku wymienia podklasy działalności w obszarach: rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo, rybactwo, działalność związana z usługami gastronomicznymi i turystycznymi. Jego przepisy mają zacząć obowiązywać 1 stycznia 2018 r.

Zezwolenie na pracę sezonową w Polsce jest potrzebne, gdy cudzoziemiec będzie wykonywał na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej pracę w zakresie działalności określonych w rozporządzeniu o pracy sezonowej na podstawie umowy z podmiotem, którego siedziba lub miejsce

zamieszkania albo oddział, zakład lub inna forma zorganizowanej działalności znajdują się na polskim terytorium (*art. 88 ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*)

### 1.1. Krąg osób uprawnionych

Pracownikiem sezonowym jest obywatel państwa trzeciego, który zachowuje główne miejsce pobytu w swojej ojczyźnie, ale przebywa legalnie i tymczasowo na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej (UE) w celu wykonywania prac uzależnionych od rytmu sezonowego na podstawie jednej lub kilku umów o pracę zawartych na czas określony bezpośrednio między nim a pracodawcą posiadającym siedzibę w danym państwie członkowskim (*art. 3 lit. b dyrektywy*). Taki status może zatem uzyskać każda osoba spoza UE spełniająca wymagane prawem warunki.

W Polsce pracownikiem sezonowym zostanie cudzoziemiec, który:

- posiada wizę wydaną w celu wykonywania pracy sezonowej (*art. 60 ust. 1 pkt 5a ustawy o cudzoziemcach*) lub zezwolenie na pobyt czasowy ze względu na pracę sezonową (*art. 185a ustawy o cudzoziemcach*) albo przebywa na terytorium RP w ramach ruchu bezwizowego w związku z wnioskiem wpisanym do ewidencji wniosków w sprawie pracy sezonowej,
- uzyskał zezwolenie na pracę sezonową.

### 1.2. Warunki wydania zezwolenia

Do zezwolenia na pracę sezonową należy stosować wzór zamieszczony w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1030/2002 z 13 czerwca 2002 r. ustanawiającym jednolity wzór dokumentów pobytowych dla obywateli państw trzecich (*art. 3 lit. b dyrektywy*). Należy opatrzyć go adnotacją o pracy sezonowej i o posiadaniu upoważnienia dla osoby w nim wymienionej do pobytu i pracy na terytorium państwa członkowskiego przez okres przekraczający 90 dni.

#### UWAGA!

**Zezwolenie będzie wydawane obywatelom Armenii, Białorusi, Gruzji, Mołdawii, Rosji i Ukrainy bez konieczności przedstawienia tzw. testu rynku pracy.**

W Polsce zezwolenie na pracę sezonową będzie wydawał starosta właściwy ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podmiotu powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi (dalej również zatrudniającego), co w praktyce oznacza, że będą to robić powiatowe urzędy pracy (PUP).

### Warunki wydania zezwolenia na pracę sezonową

Rodzaj warunku	Termin jego spełnienia	Uwagi
1	2	3
Wysokość wynagrodzenia określonego w umowie z cudzoziemcem nie będzie niższa od	Wartość wynagrodzenia ma być wpisana do wniosku o zezwolenie, a później wykonana w umo-	Wysokość wynagrodzenia nie może być niższa niż minimalne wynagrodzenie za pracę, któ-

1	2	3
wynagrodzenia pracowników wykonujących w tym samym wymiarze czasu pracę porównywalnego rodzaju lub na porównywalnym stanowisku ( <i>art. 88o ust. 1 pkt 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )	wie zawieranej między cudzoziemcem a zatrudniającym	re w 2018 r. wyniesie 2100 zł ( <i>art. 88c ust. 1 pkt 1a ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )
Informacja o braku możliwości zaspokojenia potrzeb kadrowych pracodawcy w oparciu o rejestry bezrobotnych i poszukujących pracy lub o negatywnym wyniku rekrutacji organizowanej dla pracodawcy, sporządzona z uwzględnieniem pierwszeństwa dostępu do rynku pracy dla obywateli polskich oraz cudzoziemców (tzw. test rynku pracy) ( <i>art. 88o ust. 1 pkt 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )	Ma być to załącznik do wniosku na etapie jego składania	Ten warunek nie dotyczy państw wyłączonych z obowiązku uzyskiwania zezwoleń i objętych procedurą oświadczeniową
Kopia dokumentu uprawniającego cudzoziemca do pobytu w Polsce ( <i>art. 88p ust. 7 pkt 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )	Przedłożenie staroście kopii dokumentu ma nastąpić po wpisaniu wniosku o wydanie zezwolenia do ewidencji wniosków oraz po wjeździe cudzoziemca na terytorium Polski na podstawie wizy wydanej w celu wykonywania pracy sezonowej lub w ramach ruchu bezwizowego	Gdy zatrudniający nie przedstawi w okresie 120 dni od dnia dokonania wpisu zaświadczenia kopii dokumentu potwierdzającego legalny pobyt w Polsce, postępowanie o wydanie zezwolenia na pracę sezonową zostanie umorzone. Nie stanie się tak tylko wtedy, gdy z okoliczności sprawy będzie wynikać, że zezwolenie na pracę sezonową zostanie wykorzystane zgodnie z celem, tyle że w późniejszym terminie ( <i>art. 88p ust. 10–11 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )
Informacja o adresie zakwaterowania cudzoziemca w okresie pobytu w Polsce ( <i>art. 88p ust. 7 pkt 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )	Przedłożenie staroście informacji powinno nastąpić po wpisaniu wniosku o wydanie zezwolenia do ewidencji wniosków oraz po wjeździe cudzoziemca na terytorium Polski na podstawie wizy wydanej w celu wykonywania pracy sezonowej lub w ramach ruchu bezwizowego	We wniosku o zezwolenie zatrudniający musi złożyć oświadczenie, czy on zapewnia cudzoziemcowi zakwaterowanie, czy też cudzoziemiec organizuje je sobie we własnym zakresie ( <i>art. 88x ust. 2 pkt 3 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> )

### 1.3. Procedura wydania/odmowy wydania zezwolenia na pracę sezonową

Bez względu na to, czy cudzoziemiec musi mieć wizę na pobyt w Polsce, czy też korzysta z ruchu bezwizowego, procedura wydania/odmowy wydania zezwolenia jest taka sama w obu przypadkach. Przedstawia się ona następująco:

#### KROK 1. Przygotowanie kompletnego wniosku przez zatrudniającego

Zezwolenie na pracę sezonową jest wydawane na wniosek podmiotu powierzającego pracę cudzoziemcowi (*art. 88a ust. 1 w zw. z art. 88x ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*). Podmiot ten będzie musiał przedstawić w nim:

- swoje dane (w tym m.in. numer telefonu, faksu, poczty elektronicznej, numery identyfikacyjne NIP i REGON, symbol PKD, liczbę osób wykonujących dla niego pracę i przez niego zatrudnionych),
- oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej, że nie był karany za czyny wymienione w art. 88j ust. 1 pkt 3–7 ustawy o promocji zatrudnienia (patrz tabela Przyczyny odmowy wydania zezwolenia na pracę sezonową, kolumna Okoliczności powodujące obowiązkową odmowę starosty, pkt 3–7),
- dane osobowe cudzoziemca,
- informacje o pracy oferowanej cudzoziemcowi (okres lub okresy pracy oznaczonej datami, rodzaj pracy, miejsce jej wykonywania, podstawę prawną jej realizacji, wymiar czasu pracy lub przewidywaną liczbę godzin pracy w ciągu miesiąca albo tygodnia, wysokość wynagrodzenia określoną stawką miesięczną lub godzinową),
- datę wjazdu na terytorium państw obszaru Schengen oraz dane dotyczące pobytu cudzoziemca na terytorium Polski w dniu złożenia wniosku, w tym podstawy prawnej,
- informację, czy cudzoziemiec, którego dotyczy wniosek, wykonywał pracę na rzecz wnioskodawcy w okresie 5 lat poprzedzających złożenie wniosku na podstawie zezwolenia na pracę sezonową,
- oświadczenie, że według wiedzy podmiotu powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi na podstawie zezwolenia na pracę sezonową cudzoziemiec zapewnia sobie zakwaterowanie we własnym zakresie, albo oświadczenie podmiotu powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi o zapewnieniu cudzoziemcowi zakwaterowania,
- informacje dotyczące przewidywanego płatnego urlopu przysługującego cudzoziemcowi.

Podmiot powierzający pracę sezonową ma też obowiązek dołączyć: tzw. test rynku pracy (jeśli go obejmuje ten warunek), potwierdzenie możliwości wykonywania zawodu regulowanego (jeżeli zezwolenie będzie go dotyczyć), a także komplet dokumentów, które zostaną określone w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy o promocji zatrudnienia. Ich lista jest zamieszczona w § 7 ust. 2 projektu z 30 czerwca 2017 r. rozporządzenia Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej w sprawie wydawania zezwolenia na pracę cudzoziemca oraz wpisu oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi do ewidencji oświadczeń (dalej projekt rozporządzenia o zezwoleniach).

## **KROK 2. Wniesienie opłaty i złożenie wniosku**

Przed złożeniem wniosku o zezwolenie na pracę zatrudniający będzie musiał wnieść jednorazową opłatę w wysokości nieprzekraczającej 10% minimalnego wynagrodzenia za pracę za każdego cudzoziemca (*art. 90a ust. 1a ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*). Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zaproponowało, by opłata wynosiła 30 zł. Taka kwota została ustalona w § 2 pkt 4 projektu z 27 czerwca 2017 r. rozporządzenia w sprawie wysokości wpłat dokonywanych w związku ze złożeniem wniosku o wydanie zezwolenia na pracę lub zezwolenia na pracę sezonową oraz złożenia oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi (dalej projekt rozporządzenia o opłatach).

Po uregulowaniu opłaty zatrudniający może złożyć wniosek o wydanie zezwolenia na pracę sezonową.

Wnioski będą rozpatrywane według zasady pierwszeństwa, na której skorzystają ci cudzoziemcy, którzy wcześniej pracowali w Polsce.

Zasada pierwszeństwa gwarantuje uprzywilejowaną pozycję takim cudzoziemcom, którzy co najmniej raz w okresie 5 lat poprzedzających złożenie wniosku wykonywali pracę na rzecz danego podmiotu na podstawie zezwolenia na pracę sezonową (*art. 88p ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*). Trafiają oni na początek kolejki, jeśli praca, którą mają wykonywać na podstawie nowego zezwolenia, będzie realizowana na mocy umowy o pracę. Zasada pierwszeństwa obejmuje także osoby, które co najmniej raz w okresie 5 lat poprzedzających dzień złożenia wniosku pracowały na umowę o pracę na rzecz danego podmiotu na podstawie oświadczenia o zamiarze powierzenia wykonywania pracy cudzoziemcowi, zarejestrowanego przez PUP (*art. 14 ustawy zmieniającej*).

## **KROK 3. Wpis do ewidencji i wydanie zaświadczenia lub odmowa wydania zezwolenia**

Wniosek o wydanie zezwolenia będzie najpierw sprawdzany pod kątem braków formalnych (poprawność wypełnienia i komplet załączników). Następnie czeka go weryfikacja pod względem spełnienia warunków do wydania zezwolenia na pracę sezonową. Gdy przejdzie przez ten proces z wynikiem pozytywnym, wówczas zostanie wpisany przez starostę do ewidencji wniosków w sprawie pracy sezonowej. Następnie starosta wyda zatrudniającemu zaświadczenie o wpisie (*art. 88p ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

Na wpis wniosku do ewidencji i wydanie zaświadczenia starosta będzie miał 7 dni, a w sprawach wymagających wyjaśnienia – 30 dni. Tyle samo czasu otrzymał na odmowę wydania zezwolenia.

Przyczyny odmowy wydania zezwolenia na pracę można podzielić na dwie kategorie (zob. tabela na str. 7). W pierwszej znajdują się te przyczyny, których wystąpienie powoduje obowiązek odmownego załatwienia wniosku przez starostę. Do drugiej należą zaś te, które dają możliwość odmowy, ale jej nie nakazują. W przypadkach ukarania zatrudniającego organy Straży Granicznej i Państwowej Inspekcji Pracy (PIP) muszą nieodpłatnie udostępniać staroście posiadane informacje w tym zakresie. Starosta ma także prawo uzyskać od organów Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) informacje o sytuacji podatkowej zatrudniającego, w tym jego przychodach i dochodach podlegających opodatkowaniu oraz zaległościach podatkowych lub innych należności publicznoprawnych (*art. 88j ust. 4–8 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

Od odmowy wydania zezwolenia na pracę sezonową będzie przysługiwać odwołanie do ministra ds. pracy.

### Przyczyny odmowy wydania zezwolenia na pracę sezonową\*

Lp.	Okoliczności powodujące obowiązkową odmowę starosty	Okoliczności powodujące fakultatywną odmowę starosty
1	2	3
1.	Zatrudniający złożył wniosek z nieprawdziwymi danymi lub fałszywymi informacjami albo dołączył do niego dokumenty z tego typu danymi bądź zeznał nieprawdę lub zataił prawdę, albo w celu użycia jako autentyczny podrobił lub przerobił dokument albo takiego dokumentu jako autentycznego używał	Wniosek o wydanie zezwolenia na pracę został złożony dla pozor
2.	Zatrudniający nie spełnił wymagań do uzyskania zezwolenia	Zezwolenie będzie wykorzystane przez cudzoziemca w innym celu niż wykonywanie pracy dla danego podmiotu
3.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) został prawomocnie ukarany za nielegalne zatrudnienie cudzoziemca lub przyjęcie korzyści majątkowej od niego w zamian za ułatwienie uzyskania zezwolenia albo innego dokumentu uprawniającego do wykonywania pracy	Podmiot powierzający wykonywanie pracy cudzoziemcowi nie dopełnia obowiązków związanych z prowadzeniem działalności lub powierzaniem pracy innym osobom – zob. poniżej pkt 4–8
4.	W ciągu 2 lat od uznania za winnego nielegalnego zatrudniania cudzoziemca zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) został ponownie ukarany za to wykroczenie	Zatrudniający nie posiada środków finansowych ani źródeł dochodu niezbędnych do pokrycia zobowiązań wynikających z powierzenia pracy cudzoziemcowi
5.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) jest osobą fizyczną karaną za naruszenie praw pracownika wynikających ze stosunku pracy lub ubezpieczeń społecznych, przepisów bhp, o wypadkach przy pracy lub chorobach zawodowych oraz ubezpieczeń społecznych	Zatrudniający nie prowadzi działalności gospodarczej, rolniczej lub statutowej uzasadniającej powierzenie pracy danemu cudzoziemcowi w danym okresie, w tym zawiesił działalność, został wykreślony z właściwego rejestru lub jego działalność jest w okresie likwidacji
6.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) jest osobą fizyczną (albo jest podmiotem zarządzanym lub kontrolowanym przez taką osobę) karaną za czyny przeciwko dokumentom (m.in. podrabianie, fałszowanie, nieprawdziwe dane)	Zatrudniający nie dopełnia obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz na Fundusz Emerytur Pomostowych
7.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) jest osobą fizyczną karaną za handel ludźmi lub przygotowania do niego	Zatrudniający nie zgłasza do ubezpieczeń społecznych pracowników lub innych osób objętych obowiązkowym ubezpieczeniem społecznym



1	2	3
8.	Zatrudniający nie wykonuje obowiązków związanych z wydaniem zezwolenia na pracę, określonych w art. 88h ust. 4 ustawy o promocji zatrudnienia (np. nie wypłaca zaległego wynagrodzenia)	Zatrudniający zalega z uiszczeniem podatków, z wyjątkiem przypadków, gdy uzyskał przewidziane prawem zwolnienie, odroczenie, rozłożenie na raty zaległych płatności lub wstrzymanie w całości wykonania decyzji właściwego organu
9.	Zatrudniający wnioskuje o wydanie zezwolenia dla cudzoziemca, który nie spełnia wymagań kwalifikacyjnych lub warunków określonych w teście rynku pracy albo był karany za czyny przeciwko dokumentom	
10.	Wniosek dotyczy osoby znajdującej się w wykazie cudzoziemców, których pobyt na terytorium RP jest niepożądany	
11.	Przekroczenie obowiązującego w danym roku limitu zezwoleń na pracę sezonową	

\* Art. 88j ust. 1–2b ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.

#### KROK 4. Przekazanie zaświadczenia cudzoziemcovi

Zatrudniający ma obowiązek przekazania zaświadczenia o wpisie wniosku do ewidencji zezwoleń na pracę sezonową cudzoziemcovi. Ten dokument jest bowiem podstawą do uzyskania wizy pozwalającej na wjazd do Polski, jeśli jest ona potrzebna.

Wzór zaświadczenia znajduje się w załączniku nr 3 do projektu rozporządzenia o zezwoleniach.

#### KROK 5. Wydanie zezwolenia

Zezwolenie na pracę sezonową zostanie wystawione dopiero po przyjeździe cudzoziemca do Polski (art. 88p ust. 7 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.). Zostaną przygotowane 3 egzemplarze, z czego 2 trafią do podmiotu powierzającego pracę, a jeden zostanie przekazany cudzoziemcovi, którego to zezwolenie dotyczy (art. 88f ust. 2 w zw. z art. 88x ust. 1 i art. 88h ust. 1 pkt 4 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.). Zezwolenie będzie bowiem wydane dla konkretnego cudzoziemca (art. 88r ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.). W jego treści zostaną określone:

- podmiot powierzający wykonywanie pracy cudzoziemcovi,
- najniższe wynagrodzenie cudzoziemca,
- wymiar czasu pracy albo liczby godzin pracy w tygodniu lub miesiącu,
- rodzaj umowy (o pracę lub cywilnoprawna) będącej podstawą wykonywania pracy oraz
- okres ważności zezwolenia.

Gdy zezwolenie będzie dotyczyć pracy tymczasowej, należy wskazać dane pracodawcy użytkownika.

W zezwoleniu nie będzie zapisany rodzaj pracy ani stanowisko, jakie cudzoziemiec ma zajmować. Oznacza to, że będzie mógł on wykonywać każdą pracę objętą rozporządzeniem o pracy sezonowej.

Podmiot powierzający wykonanie pracy cudzoziemcowi na podstawie zezwolenia na pracę sezonową może również powierzyć cudzoziemcowi inną pracę niż sezonowa na maksymalnie 30 dni w ciągu ważności zezwolenia.

Będzie to możliwe, jeżeli cudzoziemiec:

- jest obywatelem państwa, które znajdzie się na liście państw objętych procedurą oświadczeniową lub w zestawieniu krajów, których obywatele otrzymują zezwolenie na pracę bez względu na tzw. test rynku pracy oraz dla których dokonuje się wpisu wniosku do ewidencji w trybie art. 88q ustawy o promocji zatrudnienia,
- otrzymuje co najmniej najniższe wynagrodzenie wymienione w zezwoleniu,
- nie wykonuje pracy tymczasowej (*art. 88s ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

Jeśli te warunki są spełnione jednocześnie, wówczas nowe zezwolenie nie jest wymagane. Nie będzie ono także konieczne w razie zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania, nazwy lub formy prawnej podmiotu powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi lub przejęcia zakładu pracy albo jego części przez innego pracodawcę, jak również przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, a także zawarcia umowy o pracę zamiast cywilnoprawnej między zatrudniającym a cudzoziemcem (*art. 88s ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

Zezwolenie zostanie wystawione na czas określony, nie dłuższy niż 9 miesięcy w roku kalendarzowym. Tyle samo ma wynosić łączny okres pobytu w Polsce w celu wykonywania pracy sezonowej, jeśli starosta przedłuży ważność zezwolenia po wjeździe cudzoziemca do Polski na podstawie wizy wydanej w celu wykonywania pracy sezonowej lub w ramach ruchu bezwizowego w związku z wnioskiem o wydanie zezwolenia na pracę sezonową wpisanym do ewidencji.

#### 1.4. Realizacja zezwolenia

Zatrudniająca ma obowiązek uwzględnić w umowie z cudzoziemcem warunki określone w zezwoleniu na pracę sezonową, szczególnie w zakresie wysokości wynagrodzenia. Przepisy zobowiązują także do zawarcia tej umowy w formie pisemnej oraz przedstawienia jej tłumaczenia na język zrozumiały dla cudzoziemca.

Gdy podmiot powierzający pracę zobowiązał się do zapewnienia cudzoziemcowi zakwaterowania, musi zawrzeć z nim odrębną umowę, określającą warunki najmu lub użyczenia kwatery mieszkalnej, w języku zrozumiałym dla tej osoby. Czynnemu najmu nie będzie mógł potrącać z wynagrodzenia obcokrajowca. Wszystkie postanowienia przewidujące możliwość potrącenia czynszu z wynagrodzenia będą nieważne (*art. 88w ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*). Dla zatrudniającego, który je umieści w umowie, a następnie będzie wykonywał, będzie to równoznaczne z koniecznością zwrotu nienależnie potrąconych kwot, wraz z odsetkami.

Zatrudniająca, który nie podpisze umowy na zakwaterowanie z cudzoziemcem albo nie przedstawi jej tłumaczenia, narazi się na grzywnę od 200 zł do 20 000 zł.

### 1.5. Zezwolenie wielosezonowe

Zatrudniający, który zamierza zatrudniać przy pracach sezonowych tego samego cudzoziemca przez kilka kolejnych lat, może wystąpić z wnioskiem o tzw. zezwolenie wielosezonowe (art. 88q ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.). Zastosowanie takiego rozwiązania dotyczy jedynie obywateli państw, które znajdują się na liście państw objętych procedurą oświadczeniową lub w zestawieniu krajów, których obywatele otrzymują zezwolenie na pracę bez względu na test rynku pracy oraz dla których dokonuje się wpisu wniosku do ewidencji w trybie tej właśnie regulacji. Starosta wpisze taki wniosek do ewidencji na okresy nie dłuższe niż 9 miesięcy w ciągu roku kalendarzowego, przypadające odpowiednio w ciągu nie więcej niż 3 kolejnych lat kalendarzowych. Na jego podstawie będzie wydawał kolejne zezwolenia.

Wpis wniosku o zezwolenie wielosezonowe nastąpi, jeśli zostaną spełnione dwa warunki. Pierwszy polega na tym, aby wnioskodawca powierzał w okresie 5 lat poprzedzających złożenie wniosku wykonywanie pracy cudzoziemcowi, którego dotyczy wniosek, zgodnie z zezwoleniem na pracę sezonową. Natomiast według drugiego wnioskodawca nie będzie mógł zalegać z uiszczaniem zaliczek na podatek dochodowy i składek na ubezpieczenia społeczne, jeżeli były one wymagane w związku z pracą wykonywaną przez tego cudzoziemca.

#### **UWAGA!**

**Zezwolenia sezonowe będą wydawane obywatelom Armenii, Białorusi, Gruzji, Mołdawii, Rosji i Ukrainy.**

### 1.6. Przyczyny uchylecia zezwolenia

Okoliczności, w których starosta uchyla wydane zezwolenie na pracę sezonową, określa art. 88y ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. Ma to miejsce, gdy:

- zmieniają się okoliczności lub dowody, odnoszące się do tego dokumentu, pod warunkiem że nie chodzi o przedłużenie zezwolenia,
- ustanie przyczyna udzielenia zezwolenia,
- podmiot powierzający cudzoziemcowi pracę w toku postępowania przedstawi nieprawdziwe dane lub fałszywe informacje, zezna nieprawdę albo przedłoży sfałszowany dokument jako autentyczny,
- zatrudniający nie dopełni obowiązków, przewidzianych w art. 88h ust. 4 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. w razie stwierdzenia naruszenia ustawowych zobowiązań wobec cudzoziemca (np. nieprzedstawienie umowy w języku zrozumiałym dla niego czy brak wypłat wynagrodzenia),
- zatrudniający nie prowadzi działalności uzasadniającej powierzenie pracy cudzoziemcowi, w szczególności: działalności gospodarczej, statutowej lub rolniczej, jego działalność jest w okresie likwidacji lub w okresie zawieszenia,
- podmiot powierzający pracę zostanie prawomocnie ukarany (w tym ponownie) m.in. za nielegalne zatrudnianie cudzoziemców czy podrabianie dokumentów.

W dwóch ostatnich przypadkach cudzoziemcowi będzie przysługiwało prawo do odszkodowania od zatrudniającego za niewykonanie zobowiązań, które musiałby zrealizować,

gdyby zezwolenie nie zostało uchylone. Musi on także m.in. z tego powodu otrzymać decyzję o uchyleniu zezwolenia.

Gdy decyzja o uchyleniu zezwolenia na pracę cudzoziemca, który będzie przebywał w Polsce na podstawie wizy, stanie się ostateczna, starosta poinformuje o tym, organy Straży Granicznej (art. 88i w związku z art. 88x ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.).

Jeżeli cudzoziemiec przestanie spełniać warunki do wykonywania w Polsce pracy, określone w art. 87 ustawy o promocji zatrudnienia, wówczas wygasa jego zobowiązanie do wykonywania czynności wynikających z umowy cywilnoprawnej lub obowiązek świadczenia pracy w Polsce. W takim przypadku strony zachowują prawo do odszkodowania, jeżeli odmowa lub uchylenie zezwolenia na pracę były wynikiem niezachowania należytej staranności, o ile przepisy szczególne albo treść umowy nie stanowią inaczej (art. 88g ust. 1 i 2 w zw. z art. 88x ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.).

## DEFINICJE POJĘĆ ZWIĄZANYCH Z PRACĄ SEZONOWĄ

**Legalna praca sezonowa** – praca na warunkach określonych w zaświadczeniu o wpisie wniosku o wydanie zezwolenia na pracę sezonową do ewidencji wniosków w sprawie pracy sezonowej od dnia, w którym podmiot powierzający wykonywanie pracy cudzoziemcowi przedstawił kopię ważnego dokumentu uprawniającego do pobytu na polskim terytorium i adresie zakwaterowania w Polsce, do dnia doręczenia decyzji starosty w sprawie zezwolenia na pracę sezonową. Dostarczenie tych dwóch dokumentów w pierwszym dniu pracy urzędu, gdy dzień rozpoczęcia pracy przez cudzoziemca przypada na dzień wolny od pracy w tym urzędzie, również będzie kwalifikowane jako legalna praca. Legalną pracą będzie ponadto okres od złożenia wniosku o przedłużenie zezwolenia (bez braków formalnych lub gdy braki te zostały usunięte w terminie) do dnia, w którym decyzja w sprawie przedłużenia zezwolenia staje się ostateczna. Do okresów legalnej pracy nie będą wliczane okresy zawieszenia postępowania na wniosek strony (art. 88p ust. 8 i art. 88u ust. 4 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.).

**Legalna praca sezonowa przy przedłużeniu zezwolenia przez innego zatrudniającego** – praca na warunkach określonych we wniosku o przedłużenie zezwolenia na pracę sezonową do dnia wydania decyzji starosty, nie dłużej jednak niż przez okres 30 dni liczonych od dnia złożenia wniosku, który nie zawiera braków formalnych, a został złożony przez podmiot, który nie powierzał pracy danemu cudzoziemcowi na podstawie zezwolenia na pracę sezonową w okresie bezpośrednio poprzedzającym dzień złożenia wniosku (art. 88u ust. 5 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.).

**Legalna praca krótkoterminowa** – praca cudzoziemca na warunkach nie gorszych niż określone w oświadczeniu wpisanym do ewidencji oświadczeń od dnia upływu ważności tego oświadczenia do dnia wydania zezwolenia na pracę lub doręczenia decyzji odmownej w tej sprawie, jeżeli podmiot powierzający pracę zatrudniał cudzoziemca nie krócej niż 3 miesiące i złożył przed upływem daty zakończenia pracy wskazanej w oświadczeniu wniosek o wydanie zezwolenia na pracę dla tego cudzoziemca na tym samym stanowisku na podstawie umowy o pracę, a wniosek nie zawiera braków formalnych lub braki formalne zostały uzupełnione w terminie (art. 88za ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.).

**Test rynku pracy** – informacja starosty na temat braku możliwości zaspokojenia potrzeb kadrowych pracodawcy w oparciu o rejestry osób bezrobotnych i poszukujących pracy lub o negatywnym wyniku rekrutacji zorganizowanej dla pracodawcy. Jej uzyskanie następuje po wcześniejszym zgłoszeniu przez podmiot powierzający pracę oferty pracy na dane stanowisko do PUP właściwego ze względu na główne miejsce wykonywania pracy przez cudzoziemca, a także zbadaniu rejestrów przez urząd pod tym kątem (art. 88c ust. 1 pkt 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.).

## 2. Procedura oświadczeniowa

Obecnie kwestie podjęcia pracy przez cudzoziemca na podstawie tzw. procedury oświadczeniowej reguluje jeden przepis, tj. § 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 21 kwietnia 2015 r. w sprawie przypadków, w których powierzenie wykonywania pracy cudzoziemcowi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dopuszczalne bez konieczności uzyskania zezwolenia na pracę (dalej rozporządzenie z 2015 r.). Ze względu na jego lakoniczność panuje duża elastyczność w wydawaniu oświadczeń, która prowadzi do wielu nadużyć i naruszeń. Z tego powodu ustawodawca zdecydował się uszczelnić system.

### 2.1. Podmioty uprawnione bez zmian

Obywateli Armenii, Białorusi, Gruzji, Mołdawii, Rosji i Ukrainy zasadniczo nie dotyczy obowiązek posiadania zezwolenia na pracę tak jak pozostałych cudzoziemców. Muszą jednak spełniać warunki określone w § 1 pkt 20 rozporządzenia z 2015 r. Zgodnie z tym przepisem mają prawo pracować w Polsce maksymalnie przez 6 miesięcy w ciągu kolejnych 12 miesięcy, niezależnie od liczby podmiotów powierzających im wykonywanie pracy. Warunkiem takiego zatrudnienia jest, aby przed podjęciem pracy PUP zarejestrował pisemne oświadczenie tego podmiotu o zamiarze powierzenia wykonywania pracy konkretnemu cudzoziemcowi. Powinno ono określać:

- nazwę zawodu,
- miejsce wykonywania pracy,
- datę rozpoczęcia i okres wykonywania pracy,
- rodzaj umowy stanowiącej podstawę wykonywania pracy,
- wysokość wynagrodzenia brutto za pracę,
- informacje o braku możliwości zaspokojenia potrzeb kadrowych w oparciu o lokalny rynek pracy oraz o zapoznaniu się z przepisami związanymi z pobytem i pracą cudzoziemców.

W tym przypadku praca ta jest wykonywana na podstawie pisemnej umowy na warunkach określonych w oświadczeniu. Jedynie w razie nierealizowania tych zasad zezwolenie jest niezbędne. Tak jest obecnie. Od 1 stycznia 2018 r. ta regulacja zostanie uchylona (projekt z 27 czerwca 2017 r. rozporządzenia Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zmieniającego rozporządzenie z 2015 r.). W jej miejsce zaczną obowiązywać art. 87 ust. 3 i 4 oraz art. 88z ustawy o promocji zatrudnienia regulujący procedurę oświadczeniową. Wejdzie także w życie, wydany na podstawie art. 90 ust. 10 ustawy o promocji zatrudnienia, nowy akt wykonawczy. Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej przygotowało 27 czerwca 2017 r. jego projekt. Jest to rozporządzenie w sprawie państw, do których obywatele stosuje się niektóre przepisy dotyczące zezwolenia na pracę sezonową oraz przepisy dotyczące oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi (dalej

#### **UWAGA!**

**Od 1 stycznia 2018 r. na podstawie tzw. procedury oświadczeniowej w Polsce nadal będą mogli pracować Ormianie, Gruzini, Ukraińcy, Rosjanie, Mołdawianie i Białorusini.**

rozporządzenie o oświadczeniach). Utrzymuje ono dotychczasową grupę podmiotów uprawnionych do pracy w Polsce na podstawie oświadczenia.

Ustawa o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. w art. 90 ust. 11 zawiera jeszcze jedno upoważnienie. Mianowicie pozwala określić w rozporządzeniu zawody, do wykonywania których w Polsce wystarczy oświadczenie cudzoziemców będących obywatelami innych państw niż znajdujące się na liście z rozporządzenia o oświadczeniach (dotychczas nie ma projektu tego aktu prawnego).

## **2.2. Tryb wydania/odmowy wydania oświadczenia**

O ile rozporządzenie z 2015 r. pozostawiało sporo swobody przy składaniu oświadczenia podmiotu o zamiarze powierzenia wykonywania pracy konkretnemu cudzoziemcowi, o tyle art. 88z ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. wraz z aktami wykonawczymi formalizuje ten proces. Będzie on wyglądał następująco:

### **KROK 1. Przygotowanie oświadczenia i kompletu dokumentów**

Podmiot powierzający pracę cudzoziemcowi na podstawie tzw. procedury oświadczeniowej powinien przygotować oświadczenie o powierzeniu pracy takiemu cudzoziemcowi. W tym dokumencie trzeba podać dane dotyczące podmiotu powierzającego pracę cudzoziemcowi (zatrudniającego), tego cudzoziemca, oferowanej pracy, a także pracodawcy użytkownika, jeśli cudzoziemiec ma pracować jako pracownik tymczasowy. Wzór oświadczenia znajduje się w załączniku nr 12 do projektu rozporządzenia o zezwoleniach. Z kolei w § 7 ust. 3 tego aktu prawnego została zamieszczona lista dokumentów, które muszą być dołączone do oświadczenia. Są to:

- ważny dowód osobisty lub dokument podróży albo inny dokument potwierdzający tożsamość zatrudniającego będącego osobą fizyczną,
- kopia wszystkich wypełnionych stron ważnego dokumentu podróży cudzoziemca (gdy go nie posiada – innego dokumentu potwierdzającego tożsamość),
- dowód wpłaty za wydanie oświadczenia.

Do oświadczenia o powierzeniu pracy zatrudniającego będzie musiał dołączyć oświadczenie, że spełnia wymagania wskazane w art. 88z ust. 5 pkt 1–6 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. (zob. tabela Przyczyny odmowy wpisu oświadczenia do ewidencji, kolumna Okoliczności powodujące obowiązkową odmowę, pkt 1–6). Tak stanowi § 8 ust. 2 projektu rozporządzenia o zezwoleniach.

### **KROK 2. Złożenie kompletnego oświadczenia i wniesienie opłaty**

Składając oświadczenie wraz z załącznikami w PUP właściwym ze względu na siedzibę lub miejsce stałego pobytu podmiotu powierzającego pracę, podmiot ten musi wnieść jednorazową opłatę w wysokości nieprzekraczającej 10% minimalnego wynagrodzenia za pracę za każdego cudzoziemca. Według § 2 pkt 5 projektu rozporządzenia o opłatach ma ona wynosić 30 zł.

Aby zweryfikować dane zawarte w oświadczeniu, starosta będzie mógł uzyskać od organów KAS i ZUS informacje o przychodach i dochodach podmiotu powierzającego pracę oraz ich opodatkowaniu, zaległościach podatkowych i ubezpieczeniowych, a także o realizacji obowiązku



zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych (art. 88z ust. 8–10 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.). Posiadanyymi informacjami (m.in. o niekaralności zatrudniającego) podzieli się ze starostą także organy Straży Granicznej i Państwowej Inspekcji Pracy.

### KROK 3. Wpis/odmowa wpisu oświadczenia do ewidencji

PUP wpisze oświadczenie do ewidencji oświadczeń, jeśli będą spełnione łącznie trzy warunki (*art. 88z ust. 2 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*). Mianowicie cudzoziemiec:

- będzie obywatelem państwa określonego w rozporządzeniu o oświadczeniach lub o zawodach (np. będzie Ukraińcem),
- nie będzie wykonywał pracy sezonowej,
- ma pracować w Polsce łącznie nie dłużej niż przez 6 miesięcy w ciągu kolejnych 12 miesięcy, bez względu na to, ilu pracodawców powierza cudzoziemcowi wykonywanie pracy na podstawie oświadczenia.

Wpis oświadczenia do ewidencji lub odmowa jego dokonania musi nastąpić w ciągu 7 dni od złożenia oświadczenia. Termin ten wydłuży się do 30 dni, jeśli konieczne będzie postępowanie wyjaśniające. PUP będzie miał przy tym prawo do określenia późniejszego dnia rozpoczęcia pracy niż wynikający z oświadczenia, jednak nie może być on wcześniejszy niż dzień następujący po dniu wpisania oświadczenia do ewidencji.

Podobnie jak przy zezwoleniu na pracę sezonową przyczyny odmowy wpisu oświadczenia do ewidencji można podzielić na obligatoryjne (musi nastąpić odmowa) i fakultatywne (może nastąpić odmowa) – zob. tabela poniżej.

Odmowa wpisania oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi do ewidencji musi mieć formę decyzji administracyjnej.

### Przyczyny odmowy wpisu oświadczenia do ewidencji\*

Lp.	Okoliczności powodujące obowiązkową odmowę	Okoliczności powodujące fakultatywną odmowę
1	2	3
1.	Zatrudniający (lub osoba fizyczna, która działała w jego imieniu) został co najmniej dwukrotnie prawomocnie ukarany za niezawarcie umowy z cudzoziemcem na piśmie lub nieprzedstawienie jej tłumaczenia, w okresie 12 miesięcy poprzedzających datę złożenia oświadczenia	Wniosek o wydanie oświadczenia został złożony dla pozorów
2.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) został prawomocnie ukarany za nielegalne zatrudnienie cudzoziemca lub przyjęcie korzyści majątkowej od niego w zamian za ułatwienie uzyskania zezwolenia albo innego dokumentu uprawniającego do wykonywania pracy	Oświadczenie będzie wykorzystane przez cudzoziemca w innym celu niż wykonywanie pracy dla danego podmiotu

1	2	3
3.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) został ponownie ukarany w ciągu 2 lat od poprzedniej kary za nielegalne zatrudnienie cudzoziemca lub podobne wykroczenie	Podmiot powierzający wykonywanie pracy cudzoziemcowi nie dopełnia obowiązków związanych z prowadzeniem działalności lub powierzaniem pracy innym osobom – zob. poniżej pkt 4–8
4.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) jest osobą fizyczną karaną za naruszenie praw pracownika wynikających ze stosunku pracy lub ubezpieczeń społecznych, przepisów bhp, o wypadkach przy pracy lub chorobach zawodowych oraz ubezpieczeń społecznych	Zatrudniający nie posiada środków finansowych ani źródeł dochodu niezbędnych do pokrycia zobowiązań wynikających z powierzenia pracy cudzoziemcowi
5.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) jest osobą fizyczną (albo jest podmiotem zarządzanym lub kontrolowanym przez taką osobę) karaną za czyny przeciwko dokumentom (m.in. podrabianie, fałszowanie, nieprawdziwe dane)	Zatrudniający nie prowadzi działalności gospodarczej, rolniczej lub statutowej uzasadniającej powierzenie pracy danemu cudzoziemcowi w danym okresie, w tym zawiesił działalność, został wykreślony z właściwego rejestru lub jego działalność jest w okresie likwidacji
6.	Zatrudniający (lub osoba działająca w jego imieniu) jest osobą fizyczną karaną za handel ludźmi lub przygotowania do niego	Zatrudniający nie dopełnia obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz na Fundusz Emerytur Pomostowych
7.	Przekroczenie limitu oświadczeń na dany rok kalendarzowy	Zatrudniający nie zgłasza do ubezpieczeń społecznych pracowników lub innych osób objętych obowiązkowym ubezpieczeniem społecznym
8.		Zatrudniający zalega z uiszczeniem podatków, z wyjątkiem przypadków, gdy uzyskał przewidziane prawem zwolnienie, odroczenie, rozłożenie na raty zaległych płatności lub wstrzymanie w całości wykonania decyzji właściwego organu

\* Art. 88z ust. 5–6 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.

#### KROK 4. Odwołanie od decyzji o odmowie wpisu oświadczenia

W razie podjęcia decyzji o odmowie wpisu oświadczenia zatrudniający będzie mógł się od niej odwołać do ministra właściwego ds. pracy (art. 5a ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.). Odwołanie składa za pośrednictwem starosty w ciągu 14 dni od otrzymania decyzji (art. 129 Kodeksu postępowania administracyjnego). Nie musi zawierać szczególnego uzasadnienia (art. 128 Kodeksu postępowania administracyjnego). Po jego rozpatrzeniu minister ds. pracy:



- utrzyma w mocy zaskarżoną decyzję albo
- uchyli zaskarżoną decyzję w całości lub w części i w tym zakresie orzeknie co do istoty sprawy albo uchylając tę decyzję – umorzy postępowanie pierwszej instancji w całości lub w części, albo
- umorzy postępowanie odwoławcze.

### 2.3. Obowiązki informacyjne zatrudniającego

Po uzyskaniu wpisu oświadczenia do ewidencji zatrudniającego musi zawiadomić na piśmie PUP, że cudzoziemiec rozpoczął pracę. Powinien to uczynić najpóźniej w dniu podjęcia przez cudzoziemca pracy. Jeśli cudzoziemiec nie przystąpi do pracy, informacja o tym fakcie również powinna trafić do PUP. Zatrudniającego ma w tym przypadku 7 dni od daty rozpoczęcia pracy zapisanej w oświadczeniu. Niewypełnienie tego obowiązku spowoduje, że będzie się uznawać, iż cudzoziemiec wykonywał pracę od dnia określonego w oświadczeniu lub późniejszego, jeśli tak wynika z okoliczności (*art. 88z ust. 14 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

Na tym nie kończą się zobowiązania informacyjne zatrudniającego. Może on także zawiadomić PUP o zakończeniu pracy przez cudzoziemca. Nie jest to jednak obowiązek, lecz możliwość. Wynika to z dwóch powodów. Po pierwsze, art. 88z ust. 16 ustawy o promocji zatrudnienia posługuje się pojęciem „może”, a nie „musi”. Po drugie, istnieje domniemanie, że cudzoziemiec, którego dotyczy oświadczenie wpisane do ewidencji oświadczeń, zakończył wykonywanie pracy w dniu określonym w oświadczeniu (*art. 88z ust. 15 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

#### Sytuacje, w których nie ma obowiązku uzyskania wpisu nowego oświadczenia

1. Zmiana siedziby lub miejsca stałego pobytu, nazwy lub formy prawnej podmiotu powierzającego wykonywanie pracy cudzoziemcowi lub przejęcie zakładu pracy lub jego części przez innego pracodawcę.
2. Przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę.
3. Zatrudniającego i cudzoziemiec zawarli umowę o pracę zamiast umowy cywilnoprawnej.
4. Cudzoziemiec jest pracownikiem tymczasowym, skierowanym przez pracodawcę do innego pracodawcy użytkownika niż określony w oświadczeniu, jeżeli dane dotyczące pracy oferowanej cudzoziemcowi określone w oświadczeniu, z wyjątkiem miejsca wykonywania pracy, nie uległy zmianie.

### 2.4. Wygaszanie dotychczasowych oświadczeń

Oświadczenia według obecnie obowiązujących przepisów nie są rejestrowane od 1 września 2017 r., jeśli dotyczą pracy, która byłaby wykonywana po 31 grudnia 2018 r. Właśnie z początkiem września zaczął bowiem obowiązywać art. 12 ustawy zmieniającej, który wprowadził zakaz rejestracji. Powierzenie pracy cudzoziemcowi na podstawie „starych” oświadczeń będzie jednak możliwe, jeżeli zostały one już zarejestrowane przez PUP, ale nie dłużej niż do 31 grudnia 2018 r. (*art. 11 ustawy zmieniającej*).

Jeśli cudzoziemiec nie musi posiadać zezwolenia na pracę w Polsce, zatrudniającego ma obowiązek zawrzeć z nim umowę na piśmie, a przed jej podpisaniem przedstawić jej tłumaczenie w języku zrozumiałym dla tej osoby (*art. 90d ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.*).

### 3. Odpowiedzialność karna

Od 1 stycznia 2018 r. wzrosną kary dla zatrudniających nielegalnie cudzoziemców. Zostanie także poszerzony katalog sytuacji, w których powstaje odpowiedzialność karna – zob. tabela poniżej.

Kary może uniknąć podmiot powierzający pracę cudzoziemcowi, który nie posiada ważnej wizy lub innego dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Polski. Konieczne jest jednak spełnienie w tym przypadku łącznie dwóch warunków. Mianowicie podmiot powierzający:

- zażądał od cudzoziemca przed rozpoczęciem pracy przedstawienia ważnego dokumentu uprawniającego do pobytu w Polsce i przechowywał jego kopię przez okres wykonywania pracy przez cudzoziemca, chyba że wiedział, iż przedstawiony dokument został sfałszowany,
- zgłosił cudzoziemca, któremu powierzył wykonywanie pracy, do ubezpieczeń społecznych, jeśli miał taki obowiązek.

#### Kary za nieprzestrzeganie przepisów o zatrudnianiu cudzoziemców\*

Do 31 grudnia 2017 r.	Od 1 stycznia 2018 r.
<b>Nielegalne wykonywanie pracy</b>	
od <b>3000 zł</b> dla zatrudniającego od <b>1000 zł</b> dla zatrudnionego	od <b>1000 zł do 30 000 zł</b> dla zatrudniającego od <b>1000 zł</b> dla zatrudnionego
<b>Wymuszanie (w tym poprzez wprowadzenie w błąd) nielegalnej pracy</b>	
od <b>10 000 zł</b> dla zatrudniającego do <b>10 000 zł</b> dla wymuszającego	od <b>3000 zł do 30 000 zł</b> dla zatrudniającego od <b>3000 zł do 30 000 zł</b> dla wymuszającego
<b>Żądanie łapówki za uzyskanie zezwolenia na pracę lub oświadczenia</b>	
od <b>3000 zł</b> dla żądającego łapówki	od <b>3000 zł do 30 000 zł</b> dla żądającego łapówki
<b>Niedopełnienie obowiązku informacyjnego z art. 88i ustawy</b>	
od <b>100 zł</b>	od <b>100 zł</b>
<b>Niedopełnienie obowiązków ustawowych od 1 stycznia 2018 r</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ od <b>200 zł do 2000 zł</b> dla agencji pracy tymczasowej za niepoinformowanie o powierzeniu innej pracy cudzoziemcowi z zezwoleniem na pracę sezonową</li> <li>■ od <b>200 zł do 2000 zł</b> dla podmiotu, który nie zawrze umowy najmu lub użyczenia kwatery mieszkalnej albo nie przedstawi jej tłumaczenia na język zrozumiały dla cudzoziemca z zezwoleniem na pracę sezonową</li> <li>■ <b>grzywna do 2000 zł</b> dla zatrudniającego za przekazywanie nieprawdziwych informacji o podjęciu, niepodjęciu lub zakończeniu pracy przez cudzoziemca na podstawie oświadczenia o powierzeniu wykonywania pracy cudzoziemcowi</li> <li>■ od <b>200 zł do 2000 zł</b> za niezawarcie z cudzoziemcem umowy na piśmie lub nieprzedstawienie jej tłumaczenia na język dla niego zrozumiały</li> </ul>

\* Art. 120 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.

**Zestawienie najważniejszych zmian odnośnie do zwykłych zezwoleń na pracę od 1 stycznia 2018 r.**

Zagadnienie	Na czym polega zmiana
Minimalne wynagrodzenie za pracę	Zapewnienie cudzoziemcowi minimalnego wynagrodzenia to nowy, dodatkowy warunek uzyskania zezwolenia na pracę ( <i>art. 88c ust. 1a ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> ).
Nowe warunki odmowy wydania zezwolenia	Przekroczenie rocznego limitu zezwoleń (może zostać określony na podstawie art. 90b ustawy o promocji zatrudnienia) zostało wprowadzone jako obowiązkowa przesłanka odmowy wydania zezwolenia; ponadto zostały określone powody do zastosowania fakultatywnej odmowy, np. gdy wniosek o wydanie zezwolenia na pracę został złożony dla pozorów ( <i>art. 88j ust. 2a-2b ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> ).
Informacje od innych organów	Do dzielenia się informacjami dotyczącymi podmiotu powierzającego pracę cudzoziemcowi będą zobowiązane organy Straży Granicznej, PIP oraz KAS ( <i>art. 88j ust. 4-5 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> ).
Nowe powody uchylenia zezwolenia	Do obecnego zestawu doszły dwie przesłanki uchylenia zezwolenia na pracę ( <i>art. 88k ust. 1 pkt 7-8 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> ): <ul style="list-style-type: none"> <li>■ podmiot powierzający pracę nie prowadzi działalności gospodarczej, rolniczej lub statutowej, w szczególności zawiesił działalność, został wykreślony z właściwego rejestru lub jest w likwidacji;</li> <li>■ zaistniały okoliczności wymienione w art. 88j ust. 1 pkt 3-7 ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. (np. zatrudniający został ukarany za nielegalne zatrudnienie).</li> </ul>
Rejestry	Będą prowadzone rejestry zezwoleń na pracę, zezwoleń na pracę sezonową oraz oświadczeń o powierzeniu wykonywania pracy przez cudzoziemca ( <i>art. 90c ustawy o promocji zatrudnienia w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r.</i> ).

**4. Rozliczenia w zakresie składek ZUS i podatku**

Przepisy dotyczące rozliczeń składkowo-podatkowych za osoby spoza UE znajdujące zatrudnienie w Polsce i pochodzące z Ukrainy, Republiki Armenii, Republiki Białorusi, Republiki Gruzji, Republiki Mołdawii czy Federacji Rosyjskiej są bardzo zbliżone. O ile w zakresie ubezpieczeń w ZUS tych odrębności zasadniczo nie ma, o tyle niewielkie różnice mogą pojawić się w opodatkowaniu przychodów tych osób. O tym decydują bowiem przede wszystkim zawarte ze wskazanymi krajami międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Rozliczenia w zakresie składek ZUS i podatku zostały przedstawione w tej części opracowania na przykładzie obywateli Ukrainy, którzy stanowią przeważającą część osób zatrudnianych w Polsce.

**4.1. Zasady podlegania ubezpieczeniom przez pracowników i zleceniobiorców**

Pracownicy z Ukrainy chętnie podejmują pracę w Polsce, szczególnie jeśli jest to praca legalna, z uregulowanymi kwestiami ubezpieczeniowymi i podatkowymi. Ubezpieczenia społeczne zapewniają nie tylko przyszłą emeryturę bądź rentę, ale także świadczenia chorobowe.

Mowa tu zarówno o wynagrodzeniu za czas choroby, jak i o zasiłku chorobowym, zasiłku opiekuńczym oraz zasiłku macierzyńskim za czas urlopu macierzyńskiego, urlopu rodzicielskiego i urlopu ojcowskiego. Uprawnienia w tym zakresie są takie same jak dla obywateli Polski.

Nowo zatrudnionego pracownika należy w ciągu 7 dni od daty zatrudnienia zgłosić do ZUS. Zgłoszenia dokonuje pracodawca na druku ZUS ZUA. Podstawowy kod ubezpieczenia to 01 10 00, stosowany wówczas, gdy pracownik nie ma orzeczonego stopnia niepełnosprawności oraz nie pobiera emerytury bądź renty. W przypadku pracowników, także pracowników pochodzących z Ukrainy, wszystkie rodzaje ubezpieczeń są obowiązkowe, należy więc zgłosić ich do ubezpieczeń: emerytalnego, rentowych, chorobowego, wypadkowego, zdrowotnego.

Oprócz tych ubezpieczeń za ukraińskich pracowników rozlicza się także składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, jeżeli osoby te nie spełniają warunków do zwolnienia z opłacania tych składek.

Na zgłoszeniu do ubezpieczeń ZUS ZUA należy podać dane identyfikacyjne oraz adresowe pracownika. To często przysparza pracownikom działu kadrowego problemów, szczególnie jeśli pracownik nie posiada numeru PESEL bądź NIP i swój adres zameldowania wskazuje na Ukrainie. Zasadą jest, że w zgłoszeniu do ubezpieczeń należy podać numer PESEL. Podanie NIP lub innego identyfikatora jest możliwe tylko wówczas, gdy pracownik nie ma numeru PESEL.

Jeśli obywatel Ukrainy po raz pierwszy podejmuje pracę w Polsce lub nie ma numeru PESEL czy NIP, to w zgłoszeniu do ZUS jako identyfikator podaje się serię i numer paszportu. Podanie tego identyfikatora jest możliwe tylko w przypadku pracowników z obywatelstwem innym niż polskie. Dlatego w bloku IV w pozycji 03 formularza ZUS ZUA lub ZUS ZZA „Obywatelstwo” należy podać „ukraińskie”. W przeciwnym razie dokument zostanie odrzucony z powodu błędu. Program Płatnik określa ten błąd jako krytyczny, uniemożliwiający elektroniczną wysyłkę dokumentu do ZUS.

Błąd krytyczny pojawi się także, jeśli błędnie zostanie określony adres pracownika. Najczęściej dotyczy to adresu zameldowania i podania kodu pocztowego. Wpisując zagraniczny adres zameldowania pracownika, należy w bloku XI formularza pozycję 01 – „kod pocztowy” – pozostawić pustą, natomiast wypełnić w bloku XI pozycję 08 – „symbol państwa – zagraniczny kod pocztowy”. Część programów kadrowo-płacowych nie daje możliwości przygotowania prawidłowego dokumentu ZUS ZUA i po zaimportowaniu pliku do Płatnika należy ręcznie zmodyfikować błędne pozycje.

## 4.2. Opłacanie składek w Polsce

Wysokość składek ZUS od wynagrodzeń pracowników z Ukrainy jest obliczana przez pracodawcę. Składki w ustawowych terminach są przekazywane przez pracodawcę do ZUS. Składki finansują pracodawca oraz pracownik na zasadach i w wysokości określonych dla pracowników wykonujących pracę w Polsce.

Składki ZUS są obliczane od wszystkich składników wynagrodzenia, jakie należą się pracownikowi z Ukrainy, w tym m.in. od wynagrodzenia zasadniczego, wynagrodzenia za pracę w nadgodzinach, wynagrodzenia za pracę w nocy, premii regulaminowych i uznaniowych oraz innych składników, które nie są zwolnione z oskładkowania.

Inną dopuszczalną formą zatrudnienia obywatela Ukrainy jest umowa cywilnoprawna, tj. umowa zlecenia, umowa o dzieło, kontrakt menedżerski, umowa z przekazaniem praw autorskich, uchwała o powołaniu do zarządu lub w skład rady nadzorczej. Umowa zlecenia oraz kontrakt menedżerski (o charakterze umowy zlecenia) powodują obowiązek zgłoszenia zleceniobiorcy do ZUS. Składka chorobowa w przypadku tych form zatrudnienia jest dobrowolna, natomiast pozostałe składki, na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe, zdrowotne oraz na Fundusz Pracy i FGŚP, są obowiązkowe.

Jeśli umowa zlecenia jest kolejnym tytułem do ubezpieczenia obywatela Ukrainy, to obowiązkowo podlega on zgłoszeniu tylko do ubezpieczenia zdrowotnego, bo następuje tu zbieg tytułów do ubezpieczeń. Rozstrzyga się go na takich samych zasadach jak przy zatrudnieniu obywatela Polski.

Zatrudnienie na podstawie umowy o dzieło jest najtańszą dla firmy formą zatrudnienia obcokrajowca, ponieważ nie podlega ona składkom ZUS (z wyjątkiem – raczej rzadkiej wśród zatrudnianych obcokrajowców – umowy o dzieło zawieranej z własnym pracodawcą lub wykonywanej na rzecz własnego pracodawcy). Ale ta forma zatrudnienia jest możliwa tylko wówczas, gdy faktycznie jest do wykonania dzieło, określone i udokumentowane w taki sposób, że będzie nie do zakwestionowania w czasie kontroli prowadzonej przez ZUS lub Państwową Inspekcję Pracy. Jednocześnie zatrudnienie na podstawie umowy o dzieło jest najmniej stabilną formą zatrudnienia, ponieważ nie daje wykonawcy dzieła ochrony ubezpieczeniowej ani możliwości korzystania z państwowej opieki medycznej.

### **4.3. Prawo do świadczeń opieki zdrowotnej**

Cudzoziemcy, którzy zamierzają podjąć lub kontynuować pracę na terytorium Polski, są zobowiązani posiadać ważne ubezpieczenie zdrowotne w rozumieniu przepisów o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Jeśli ich zatrudnienie nie wiąże się z obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym (np. umowa o dzieło, umowa o dzieło z przekazaniem praw autorskich, zarządzanie przedsiębiorstwem na podstawie uchwały o powołaniu do zarządu), są zobowiązani do posiadania polisy ubezpieczeniowej, która będzie potwierdzeniem pokrycia przez ubezpieczyciela kosztów leczenia na terytorium Polski. Taką polisę obywatel Ukrainy wykupuje zazwyczaj przed przyjazdem do Polski.

Obywatele Ukrainy zatrudnieni na podstawie umowy o pracę lub umowy zlecenia, które skutkują obowiązkiem zgłoszenia do ubezpieczenia zdrowotnego, mają prawo do korzystania w Polsce z bezpłatnych usług służby zdrowia, w placówkach finansowanych ze środków Narodowego Funduszu Zdrowia. Mają prawo do bezpłatnego leczenia w przychodniach oraz szpitalach, na takich samych zasadach jak obywatele Polski. Pozwala na to zgłoszenie do ubezpieczenia zdrowotnego przez firmę zatrudniającą pracownika lub zleceniobiorcę. Jest to ubezpieczenie obowiązkowe i obcokrajowiec nie może z niego zrezygnować. Pracownik lub zleceniobiorca, mając obowiązkowy tytuł do ubezpieczenia zdrowotnego, może skorzystać z prawa zgłoszenia swoich członków rodziny do tego ubezpieczenia. Nie wiąże się to z żadnymi dodatkowymi kosztami, a członkowie rodziny mają swobodny dostęp do placówek służby zdrowia. Dokumentem potwierdzającym zgłoszenie członków rodziny jest formularz ZUS ZCNA wraz z potwierdzeniem jego wysyłki. Warto przekazać ten druk pracownikowi, ponieważ ze względu na to, że obcokrajowcy często nie mają numeru PESEL, może

być problem z ich identyfikacją, udowodnieniem prawa do bezpłatnego leczenia, co w połączeniu z barierą językową może doprowadzić do problemów ze skorzystaniem z bezpłatnej opieki zdrowotnej. Aby pracownik lub zleceniobiorca mógł bez przeszkód z niej skorzystać, najlepiej zaopatrzyć go w druk ZUS ZUA lub ZUA ZZA, wraz z potwierdzeniem wysyłki, który – w razie konieczności – potwierdzi prawo obcokrajowca do świadczeń.

Niektóre firmy zapewnią swoim pracownikom możliwość korzystania z opieki zdrowotnej w prywatnych placówkach medycznych. Pracownicy z Ukrainy też mogą korzystać z tego prawa, ponieważ pracowników nie można dyskryminować ze względu na ich obywatelstwo. Sfinansowane przez pracodawcę prywatne świadczenia medyczne stanowią przychód ze stosunku pracy obywatela Ukrainy. Jeżeli są sfinansowane w całości, to podlegają zarówno oskładkowaniu, jak i opodatkowaniu łącznie z wynagrodzeniem pracownika. Jeśli natomiast:

- część odpłatności za te usługi ponosi pracownik, a część pracodawca, oraz
- prawo do skorzystania z pakietu medycznego wynika z obowiązujących w zakładzie pracy przepisów o wynagradzaniu,

wówczas część abonamentu medycznego finansowana przez pracodawcę jest opodatkowana, ale takie świadczenie korzysta ze zwolnienia ze składek ZUS. Pracownik może skorzystać także z tzw. pakietów medycznych dla członków rodziny. Ta część świadczenia jest najczęściej potrącana z wynagrodzenia pracownika na podstawie jego zgody. Jeżeli możliwość skorzystania z usług medycznych przez członków rodziny pracownika jest ponadstandardowo sfinansowana przez pracodawcę, wówczas wartość tego świadczenia stanowi przychód pracownika (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 listopada 2009 r., IPPB4/415-560/09-4/JK).

#### 4.4. Opodatkowanie dochodów

Od przychodów osiągniętych w Polsce przez obywatela Ukrainy należy odprowadzić zaliczkę na podatek lub podatek ryczałtowy (z pewnymi wyjątkami, o których będzie mowa w dalszej części opracowania). Dotyczy to zarówno przychodów ze stosunku pracy, jak i przychodów z zatrudnienia na podstawie umów cywilnoprawnych. Zaliczkę oblicza i potrąca z wynagrodzenia oraz wpłaca na konto urzędu skarbowego płatnik, czyli firma zatrudniająca obcokrajowca. Od przychodów pracowników pobiera się zaliczkę na zasadach ogólnych, tj. według skali podatkowej, czyli w wysokości 18% lub 32% podstawy opodatkowania.

Sposoby pobierania oraz wysokość zaliczek na podatek lub podatku ryczałtowego od przychodów: zleceniobiorców, wykonawców umów o dzieło, menedżerów zatrudnionych na podstawie cywilnoprawnych kontraktów, a także członków zarządu i członków rad nadzorczych, których wynagrodzenie wynika z uchwały, są uzależnione od statusu podatkowego cudzoziemca.

#### 4.5. Rezydenci i nierezydenci podatkowi

Cudzoziemca uznaje się za polskiego rezydenta podatkowego (z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym), jeśli przebywa w Polsce dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (w roku kalendarzowym) lub posiada w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych. Wystarczy, że zostanie spełniony jeden ze wskazanych warunków, a cudzoziemiec



będzie miał obowiązek rozliczyć się podatkowo w Polsce ze wszystkich swoich dochodów (*art. 3 ust. 1 ustawy o pdof*).

Fakt przebywania na terytorium Polski nie pozostawia wątpliwości i jest łatwy do określenia. Wystarczy, że obywatel Ukrainy przebywa w Polsce dłużej niż 183 dni w roku. Wówczas będzie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, czyli od całości swoich dochodów, niezależnie od miejsca ich osiągnięcia. Limit 183 dni zostanie przekroczony także wówczas, gdy obywatel Ukrainy przebywa w Polsce kilkakrotnie z przerwami, ale łączna liczba dni pobytu w roku kalendarzowym przekroczy 183 dni.

Zdarza się, że cudzoziemiec przebywa w Polsce krócej niż 183 dni, a mimo to jest zobowiązany do rozliczenia w Polsce wszystkich swoich dochodów, osiągniętych zarówno w Polsce, jak i za granicą. Decyduje o tym tzw. ośrodek interesów życiowych, osobistych lub gospodarczych. Jeśli obywatel Ukrainy przyjedzie do Polski ze swoją rodziną, kupi mieszkanie lub inne mienie albo założy w Polsce firmę, to można uznać, że stał się osobą mającą miejsce zamieszkania w Polsce i tu musi rozliczyć wszystkie dochody.

Rezydenci podatkowi podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, co oznacza, że w Polsce opodatkowują wszystkie swoje dochody, niezależnie od źródła ich położenia i miejsca faktycznego uzyskania dochodu. Dotyczy to dochodów osiągniętych w Polsce, ale także osiągniętych w innych krajach. Wszystkie te dochody należy rozliczyć w deklaracji podatkowej składanej w polskim urzędzie skarbowym. Jeśli obywatele Ukrainy przebywają w Polsce powyżej 183 dni w roku podatkowym, który zasadniczo pokrywa się z rokiem kalendarzowym, lub jeśli przebywają krócej, ale przenieśli do Polski swój ośrodek celów życiowych, to opodatkowują wszystkie swoje dochody w Polsce, niezależnie od miejsca ich uzyskania. Oznacza to, że w Polsce opodatkowują dochody uzyskane w Polsce z tytułu zatrudnienia na podstawie umów o pracę i umów cywilnoprawnych, ale także dochody otrzymane na Ukrainie. Dochody, które już raz zostały opodatkowane na Ukrainie, muszą zostać ujęte w rozliczeniu podatkowym składanym w Polsce, ale z uwzględnieniem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Nierezydenci podatkowi podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, co oznacza, że w Polsce opodatkowują tylko dochody uzyskane w Polsce. Dochody uzyskane w innych krajach są opodatkowane w ich kraju rezydencji. Obywatele Ukrainy, którzy przyjeżdżają do pracy w Polsce i nie przebywają tu dłużej niż 183 dni w roku kalendarzowym oraz nie przenoszą do Polski swojego ośrodka celów życiowych (na Ukrainie pozostają np. rodzina, przyjaciele, majątek), opodatkowują w Polsce tylko dochody uzyskane w Polsce. Na Ukrainie opodatkowują wszystkie swoje dochody, niezależnie od miejsca ich uzyskania, tj. otrzymane na Ukrainie, w Polsce, a także w innych krajach. Nie oznacza to jednak, że obywatel Ukrainy płaci np. dwa razy podatek od tego samego dochodu. W takim przypadku mają zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte z krajem, w którym podatnik uzyskał dochód. Nie można bowiem obciążyć podatnika podatkiem w odniesieniu do tego samego dochodu i przysługującego za ten sam okres, który osoba ta uzyskała w dwóch lub więcej niż dwóch krajach.

U obywateli Ukrainy zdarzają się przypadki podwójnej rezydencji, co oznacza, że podatnik ma nieograniczony obowiązek podatkowy w dwóch krajach. Dzieje się tak wtedy, gdy

obywatel Ukrainy np. podejmuje pracę w Polsce i przebywa tu powyżej 183 dni w roku kalendarzowym, ale jednocześnie na Ukrainie pozostawił rodzinę, majątek i ma tam inne powiązania osobiste lub gospodarcze. Wówczas następuje tzw. konflikt rezydencji podatkowej i w takich przypadkach należy zastosować reguły kolizyjne zawarte w art. 4 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. Zgodnie z przepisami wskazanego porozumienia, jeśli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach (na Ukrainie i w Polsce), to stosuje się następujące kryteria ustalania rezydencji podatkowej:

- osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, to uważa się, że ma ona miejsce zamieszkania w tym państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);
- jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeżeli nie posiada ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym państwie, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym umawiającym się państwie, w którym zwykle przebywa;
- jeżeli osoba przebywa zazwyczaj w obu państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, to będzie ona uważana za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, którego jest obywatelem;
- jeżeli osoba jest obywatelem obydwu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe organy umawiających się państw rozstrzygają tę kwestię w drodze wzajemnego porozumienia.

Jeśli obywatel Ukrainy pozostawił na Ukrainie rodzinę i przyjechał do Polski w celu wykonywania pracy, to mimo że będzie przebywać w Polsce powyżej 183 dni w roku kalendarzowym, zostanie, co do zasady, uznany za rezydenta podatkowego Ukrainy. W Polsce będzie nierezydentem do celów podatkowych (np. postanowienie Ministra Finansów w sprawie interpretacji prawa podatkowego z 12 lipca 2007 r., DD4-033-0297/ZKK/07/MB7-3237).

Reguły kolizyjnych nie rozpatruje się, jeśli obywatel Ukrainy przebywa w Polsce razem z rodziną i tu osiąga wszystkie swoje dochody. Mimo że pozostawił na Ukrainie część majątku, ośrodek jego celów życiowych znajduje się w Polsce i tu podlega on nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (np. wyrok NSA w Warszawie z 5 maja 2010 r., II FSK 25/09).

#### **4.6. Rodzaje przychodów osiągniętych przez cudzoziemców i koszty ich uzyskania**

Obywatele Ukrainy przyjeżdżający do Polski w celach zarobkowych najczęściej otrzymują wynagrodzenia z: umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, kontraktu menedżerskiego, umowy z przeniesieniem praw autorskich, z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu czy członka rady nadzorczej.



Pracownicy z Ukrainy oprócz wynagrodzenia często osiągają inne przychody. Są to np. pakiety medyczne, pakiety sportowe, polisy ubezpieczeniowe. Przychody te podlegają składkom ZUS i są opodatkowane na takich samych zasadach, jakie obowiązują polskich pracowników.

Pracownicy mogą otrzymać także inne dodatki do wynagrodzenia. Jednym z nich jest przyznawany osobom rozstającym się z rodziną tzw. dodatek za rozłąkę. Jest on zwolniony z opodatkowania w przypadku pracowników, natomiast nie korzystają z tego zwolnienia otrzymujący go zleceniobiorcy (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 kwietnia 2016 r., IBPB-2-1/4511-165/16/BJ). Natomiast diety nie są opodatkowane i u pracowników, i u zleceniobiorców (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 kwietnia 2016 r., IBPB-2-1/4511-166/16/BJ). W przypadku pracowników zwolnione z opodatkowania są koszty podróży służbowej (w tym diety), natomiast zleceniobiorcy korzystają ze zwolnienia podatkowego w zakresie kosztów podróży, bez zawężania ich do służbowych. Zwolnienie z opodatkowania kosztów podróży dotyczy także innych osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych, w tym członków zarządu i członków rad nadzorczych.

Cudzoziemcom osiągającym przychody z wykonywania pracy na terytorium Polski przysługują koszty uzyskania przychodu, jeśli są zatrudnieni na podstawie umowy o pracę. Jeżeli osiągają przychody na innej podstawie, to koszty uzyskania przychodów przysługują im tylko wówczas, gdy są polskimi rezydentami.

Każdemu pracownikowi, także obywatelowi Ukrainy, zarówno rezydentowi, jak i nierezydentowi, przysługują zryczałtowane koszty uzyskania przychodu. Jeśli jego miejsce pracy mieści się w tej samej miejscowości, w której znajduje się zakład pracy, to są to tzw. zwykłe koszty uzyskania przychodu w wysokości 111,25 zł miesięcznie. W przypadku gdy pracownik dojeżdża do pracy z innej miejscowości, ma prawo złożyć wniosek o podwyższenie kosztów uzyskania przychodu do kwoty 139,06 zł miesięcznie.

Zwykłe, tzw. pracownicze, koszty uzyskania przychodu (111,25 zł) przysługują także osobom zarządzającym, zatrudnionym na innej podstawie niż stosunek pracy, czyli na podstawie cywilnoprawnego kontraktu menedżerskiego, a także będącym członkiem zarządu lub rady nadzorczej, ale pod warunkiem, że są rezydentami. Nie mają oni jednak prawa do podwyższonych o 25% kosztów uzyskania przychodu nawet wtedy, gdy dojeżdżają do miejsca wykonywania pracy z innej miejscowości.

Polscy rezydenci podatkowi, w tym także cudzoziemcy, mają prawo do 20% kosztów uzyskania przychodu z tytułu umów zlecenia i umów o dzieło, a do 50% kosztów uzyskania przychodu, jeśli korzystają z praw autorskich i w wyniku takiej umowy następuje przekazanie praw autorskich zamawiającemu.

Autorskie, 50% koszty uzyskania przychodu przysługują również pracownikom zatrudnionym na podstawie umowy o pracę, ale tylko w stosunku do tej części wynagrodzenia, która przysługuje za prace twórcze. Rzadko dotyczy to 100% wynagrodzenia i często takie prace są określane procentowo, np. 30%, 50%, 70% lub na podstawie comiesięcznego zestawienia czasu poświęconego na prace autorskie. W stosunku do pozostałej, nietwórczej części wynagrodzenia przysługują pracownikowi podstawowe koszty uzyskania przychodów lub na podstawie jego oświadczenia – koszty podwyższone.

#### 4.7. Rozliczanie przychodów ze stosunku pracy

Obywatel Ukrainy zatrudniany na podstawie umowy o pracę jest zobowiązany złożyć komplet dokumentów wymaganych jak przy zatrudnieniu pozostałych pracowników. Jednym z dokumentów jest oświadczenie PIT-2. Na podstawie tego oświadczenia ustala się, czy płatnik jest upoważniony do obniżenia zaliczki na podatek dochodowy o kwotę 46,33 zł miesięcznie. Jest to tzw. kwota zmniejszająca podatek, wynikająca z kwoty wolnej od podatku.

Dodatkowo, w trakcie roku podatkowego, pracownik-cudzoziemiec ma prawo do obniżenia zaliczki na podatek dochodowy pod warunkiem złożenia oświadczenia, że będzie rozliczał się z małżonkiem lub dzieckiem i jeśli zostaną spełnione pozostałe warunki do wspólnego rozliczenia (*art. 6 ustawy o pdof*). Płatnik (pracodawca) ma obowiązek uwzględnić to oświadczenie na takich samych zasadach jak w przypadku innych pracowników.

Kwota zmniejszająca podatek jest uwzględniana tylko do miesiąca włącznie, w którym dochód pracownika przekroczy pierwszy próg podatkowy.

Przychody cudzoziemców ze stosunku pracy, osiągnane z tytułu wykonywania pracy w Polsce, są opodatkowane na zasadach ogólnych według skali podatkowej, tj. stawki podatku w wysokości 18% lub 32%. Zaliczka pobierana w trakcie roku przez płatnika (pracodawcę) to hipotetyczna wysokość podatku, ostatecznie rozliczanego przez te osoby po zakończeniu roku (w zeznaniu PIT-37 lub w PIT-36) albo przez urząd skarbowy na wniosek pracownika. Obywatel Ukrainy może złożyć płatnikowi podatku wniosek o pobieranie wyższej zaliczki, niż wynika to z wysokości dochodu.

#### 4.8. Rozliczanie umów cywilnoprawnych w przypadku posiadania statusu nierezydenta

Zatrudnienie w Polsce obywatela Ukrainy na podstawie umowy cywilnoprawnej nakłada na płatnika obowiązek ustalenia, czy zatrudniona osoba ma status polskiego rezydenta czy status nierezydenta. Ustalenie tego statusu ma bardzo duże znaczenie dla sposobu rozliczenia obcokrajowca, wpływa na wysokość podatku, wysokość wynagrodzenia netto oraz na wybór formularzy podatkowych sporządzanych w związku z wypłaconym wynagrodzeniem i pobieranym podatkiem.

Płatnik w zasadzie nie ma możliwości ustalenia samodzielnie statusu rezydencji obcokrajowca. Następuje to bowiem na podstawie dokumentów i oświadczeń złożonych przez zatrudnianą osobę. Jednym z dokumentów wykluczających polską rezydencję podatkową jest certyfikat rezydencji podatkowej innego kraju. W przypadku zatrudnienia obywatela Ukrainy będzie to certyfikat rezydencji organu podatkowego Ukrainy lub innego kraju, w którym obywatel Ukrainy posiada status rezydenta podatkowego. Jeśli obywatel Ukrainy nie przedstawi certyfikatu rezydencji, warto go poprosić o złożenie oświadczenia o jego statusie rezydenta/nierezydenta. Pozwoli to prawidłowo ustalić wysokość podatku.

Oświadczenie powinno być sporządzone w języku polskim oraz języku zrozumiałym dla obcokrajowca.

**Wzór oświadczenia do ustalenia obowiązku podatkowego obcokrajowca**

.....  
(miejsowość, data)

.....  
(imię i nazwisko)

.....  
(adres zamieszkania w Polsce)

.....  
(adres zamieszkania w kraju pochodzenia)

.....  
(NIP/PESEL w Polsce)

.....  
(NIP lub numer ubezpieczenia w kraju pochodzenia)

.....  
(nazwa płatnika)

**Oświadczenie dotyczące rezydencji podatkowej**

Zgodnie z art. 3 ust. 1–2a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.) oświadczam, że:

I. Podlegam nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce od dnia ..... do dnia ....., ponieważ\*:

- 1) posiadam na terytorium Polski ośrodek interesów życiowych\*
- 2) przebywam w Polsce dłużej niż 183 dni w roku podatkowym\*.

II. Podlegam ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce od dnia ..... do dnia ....., ponieważ\*:

- 1) nie posiadam na terytorium Polski ośrodka interesów życiowych\*
- 2) nie przebywam w Polsce dłużej niż 183 dni w roku podatkowym\*.

III. Podlegam nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w .....\*

IV. Zobowiązuję się dostarczyć do dnia ..... certyfikat podatkowy z urzędu podatkowego mojego kraju\*.

O każdej zmianie w stosunku do złożonego oświadczenia zobowiązuję się poinformować płatnika w terminie do 7 dni od zaistnienia zmiany.

.....  
(podpis podatnika)

\* Niepotrzebne skreślić/uzupełnić.

Rozliczenie podatkowe wynagrodzenia z umowy cywilnoprawnej nierezydenta, który nie przedstawił certyfikatu rezydencji innego kraju, następuje przy zastosowaniu stawki ryczałtowej podatku w wysokości 20%, bez stosowania kosztów uzyskania przychodu (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 maja 2016 r., ILPB1/4511-1-295/16-4/KS).

**PRZYKŁAD**

Wydawnictwo zatrudniło tłumacza języka ukraińskiego do przetłumaczenia książki napisanej w języku polskim o losach Polaków żyjących we Lwowie. Wynagrodzenie ustalono w wysokości 5400 zł brutto. Tłumacz mieszka na stałe, od urodzenia, na Ukrainie i w 2017 r. przyjechał do Polski na spotkanie w wydawnictwie tylko dwa razy, na kilka dni. Osoba ta nie ma własnej rodziny, ale na Ukrainie ma mieszkanie, stałą pracę w szkole jako nauczyciel i opiekuje się chorą matką. Do celów podatkowych tłumacz nie jest traktowany jak osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce, co oznacza, że nie jest polskim rezydentem podatkowym. Po zakończeniu prac związanych z tłumaczeniem, a przed rozliczeniem, osoba ta złożyła oświadczenie, że jest rezydentem podatkowym Ukrainy, ale nie dostarczyła certyfikatu rezydencji wystawionego przez ukraiński organ podatkowy. Przy rozliczeniu wynagrodzenia wydawnictwo nie zastosowało kosztów uzyskania przychodu, a podatek został pobrany w wysokości 20% (jako podatek ryczałtowy):  $5400 \text{ zł} - 1080 \text{ zł} (5400 \text{ zł} \times 20\%) = 4320 \text{ zł}$ . Po otrzymaniu wynagrodzenia tłumacz poprosił o wystawienie informacji podatkowej. Wydawnictwo wystawiło informację IFT-1 (Informacja o wysokości przychodu/dochodu uzyskanego przez osoby fizyczne niemające w Polsce miejsca zamieszkania; IFT-1 jest sporządzany na wniosek podatnika), a wynagrodzenie z umowy o dzieło wykazało w pozycji D.10 „Przychód określony zgodnie z art. 29–30a ustawy [Income determined pursuant to Art. 29–30a of the Act]”. Informacja IFT-1 została wysłana elektronicznie do urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Oprócz tego spółka jest zobowiązana wykazać podatek ryczałtowy w deklaracji PIT-8AR za 2017 r.

**PRZYKŁAD**

Dwóch pochodzących z Białorusi studentów otworzyło w Polsce firmę. Firma zajmuje się drukiem wielkoformatowych reklam billboardowych. Osoby te są właścicielami spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i zasiadają w zarządzie spółki – jeden jako prezes zarządu, a drugi jako członek zarządu. Obecnie nie pobierają wynagrodzenia z tytułu pełnionych funkcji. W związku z tym, że nie mają doświadczenia biznesowego ani branżowego, postanowili powołać do zarządu trzecią osobę. Jest nią ojciec jednego ze studentów, który przez kilka lat prowadził podobną firmę. Ojciec na stałe mieszka z żoną i dwójką pozostałych dzieci w Mińsku, ale często udziela konsultacji e-mailowo i telefonicznie przedsiębiorczym studentom. Doraźnie pojawia się w Warszawie na ważnych spotkaniach z kontrahentami. Łącznie przebywa w Polsce maksymalnie przez 30 dni w roku. Za pełnienie funkcji członka zarządu otrzymuje ustaloną uchwałą miesięczne wynagrodzenie w wysokości 3500 zł brutto. Do celów podatkowych otrzymujący wynagrodzenie członek zarządu (ojciec jednego ze studentów) nie jest traktowany jak osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce, mimo że tu mieszka jego syn. W związku z tym, że członek zarządu nie przedstawił certyfikatu rezydencji, od jego wynagrodzenia został pobrany 20% podatek ryczałtowy, a jego wynagrodzenie rozliczono w następujący sposób:

$3500 \text{ zł} - 700 \text{ zł} (3500 \text{ zł} \times 20\%) = 2800 \text{ zł}$ .

Po zakończeniu 2017 r. osoba ta otrzyma informację IFT-1R (która jest sporządzana za cały rok podatkowy).

#### 4.9. Rozliczanie umów cywilnoprawnych w przypadku nabycia statusu rezydenta

Obywatel Ukrainy, który jest zatrudniony w Polsce na podstawie umowy cywilnoprawnej, zostaje polskim rezydentem, jeśli przebywa w Polsce dłużej niż 183 dni w roku kalendarzowym lub przeniósł do Polski swój ośrodek interesów życiowych.

##### PRZYKŁAD

*Dwóch pochodzących z Mińska studentów, którzy otworzyli firmę w Polsce, osiągnęło już kilka pierwszych sukcesów, w tym finansowych. W związku z dobrą sytuacją spółki ustalili dla siebie w uchwale wynagrodzenie za pełnienie funkcji zarządczych w wysokości po 3500 zł brutto miesięcznie. Obydwaj od 3 lat mieszkają w Polsce, są więc traktowani do celów podatkowych jak polscy rezydenci. Przy obliczaniu ich wynagrodzenia zastosowano koszty uzyskania przychodu w kwocie 111,25 zł miesięcznie i pobrano zaliczkę na podatek w wysokości 18%, tj.:*

*$3500 \text{ zł} - 610 \text{ zł} [(3500 \text{ zł} - 111,25 \text{ zł}) \times 18\%] = 2890 \text{ zł}.$*

*Po zakończeniu roku obaj studenci – prezes i członek zarządu – otrzymają informację PIT-11. Studenci będą zobowiązani rozliczyć się z tych przychodów na formularzu PIT-37, a jeśli będą rozliczać także przychody osiągnięte w innych krajach lub dodatkowo prowadzą jednoosobową działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach ogólnych – na formularzu PIT-36.*

Zaliczki na podatek od umów cywilnoprawnych polskich rezydentów, w tym obywateli Ukrainy będących polskimi rezydentami, są pobierane w trakcie roku przez płatnika według stawki 18%, niezależnie od wysokości ich dochodów. Jeśli dochody przekroczą pierwszy próg podatkowy, to zaliczki nadal są pobierane według stawki 18%, a dopiero po złożeniu rozliczenia rocznego (PIT-37 lub PIT-36) następuje konieczność dopłaty podatku obliczonego od kwoty przekroczenia podstawy opodatkowania. Aby tego uniknąć, obywatel Ukrainy zatrudniony na podstawie umowy cywilnoprawnej może, podobnie jak obywatel Ukrainy – pracownik, złożyć do płatnika wniosek o pobieranie wyższej zaliczki, niż wynika to z wysokości dochodu.

#### 4.10. Zmiana rezydencji podatkowej w trakcie roku

Obywatel Ukrainy, który podejmuje pracę w Polsce na podstawie umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej, nie zawsze od razu decyduje, że zostanie tu na dłużej lub że przeniesie się do Polski razem z rodziną. Dlatego na początku może być traktowany jak nierezydent. Przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy od przychodów ze stosunku pracy nie ma to dla płatnika znaczenia, ponieważ zaliczki są pobierane na zasadach ogólnych. Natomiast przy obliczaniu zaliczek od przychodów z umowy cywilnoprawnej w przypadku nierezydenta pobierany jest przez płatnika podatek ryczałtowy w wysokości 20% bez stosowania kosztów uzyskania przychodów. Jeśli obcokrajowiec jest rezydentem, płatnik pobiera zaliczkę na podatek dochodowy w wysokości 18% przy zastosowaniu 20% kosztów uzyskania przychodów lub kosztów 50% stosowanych przy przeniesieniu praw autorskich na zamawiającego.

W trakcie roku może zmienić się rezydencja podatkowa obcokrajowca. Powody mogą być dwa i każdy z nich jest wystarczający, aby osoba ta została polskim rezydentem podatkowym, czyli:

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

Jeśli następuje zmiana rezydencji podatkowej w trakcie roku, podatnik ma obowiązek rozliczyć się ze wszystkich swoich dochodów w kraju dotychczasowej rezydencji, osiągniętych w okresie posiadania definiowanego dla celów podatkowych miejsca zamieszkania w tym kraju. Rozliczenie to odbywa się z zastosowaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Taka sytuacja ma miejsce, gdy obywatel Ukrainy podejmuje pracę w Polsce i w trakcie roku informuje organ podatkowy na Ukrainie o zmianie rezydencji. Dochody osiągnięte do dnia zmiany rezydencji podatkowej, niezależnie od źródła, z którego pochodzą, muszą zostać opodatkowane na Ukrainie. Dotyczy to dochodów osiągniętych ze źródeł położonych na Ukrainie, jak i w innych krajach, w tym w Polsce.

Zmiana rezydencji podatkowej w trakcie roku wpływa na sposób rozliczania wynagrodzenia i ustalenia wysokości podatku lub zaliczki na podatek. Już sam fakt przebywania w Polsce powyżej 183 dni przesądza o zmianie sposobu rozliczania wynagrodzenia obywatela Ukrainy zatrudnionego na podstawie umowy cywilnoprawnej. Wtedy zostaje on uznany za polskiego rezydenta, nawet jeśli na Ukrainie ma rodzinę oraz część swojego majątku.

W takiej sytuacji, zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrażonym w interpretacji indywidualnej z 16 sierpnia 2017 r. (0111-KDIB2-3.4011.98.2017.2.KB), wynagrodzenie obywatela Ukrainy należne mu z tytułu umowy zlecenia należy rozliczyć w następujący sposób:

- za okres od 1. do 183. dnia przebywania w Polsce pobiera się 20% podatek ryczałtowy bez stosowania kosztów uzyskania przychodu,
- za okres od 184. dnia przebywania w Polsce pobiera się 18% zaliczkę na podatek z uwzględnieniem kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z tym stanowiskiem po zakończeniu roku podatkowego płatnik powinien wystawić dwie informacje podatkowe: IFT-1/IFT-1R za okres pobytu podatnika do 183 dni, oraz PIT-11 za okres od momentu, gdy powstał obowiązek poboru zaliczki na podatek.

Odmienne stanowisko zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 28 lipca 2017 r. (0113-KD IPT2-2.4011.195.2017.1.AKR), zgodnie z którym kwoty wypłacane zleceniobiorcy po przekroczeniu 183 dni pobytu w Polsce w roku podatkowym należy opodatkować na zasadach ogólnych od początku okresu przebywania na terytorium Polski w danym roku podatkowym oraz wystawić imienną informację o dochodach oraz pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-11.

Taka rozbieżność stanowisk organu podatkowego powoduje, że płatnik powinien wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji w swojej sprawie.



#### 4.11. Certyfikat rezydencji

Certyfikat rezydencji to zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika wydane dla celów podatkowych przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika (art. 5a pkt 21 ustawy o pdof).

Przepisy podatkowe nie definiują, jakie elementy powinien zawierać certyfikat rezydencji. Uznaje się jednak, że jego treść powinna przedstawiać dane pozwalające na jednoznaczne zidentyfikowanie podatnika oraz informacje, że podatnik ma miejsce zamieszkania w kraju wystawcy certyfikatu i jest opodatkowany od całości swoich dochodów w tym kraju. W praktyce certyfikaty rezydencji wystawione przez organy podatkowe różnych krajów zawierają inne informacje, często też różnią się między sobą certyfikaty wystawiane przez organy podatkowe tego samego kraju. Certyfikat rezydencji sporządzony w języku obcym powinien być przetłumaczony na język polski.

Jeżeli miejsce zamieszkania podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy pobieraniu podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania (art. 41 ust. 9a ustawy o pdof).

Obywatel Ukrainy zatrudniony na podstawie umowy cywilnoprawnej, który przedstawi certyfikat rezydencji wystawiony przez organ podatkowy Ukrainy, w konsekwencji uniknie opodatkowania dochodu z umowy cywilnoprawnej w Polsce (art. 14 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, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 lipca 2017 r., 0113-KDIPT2-1.4011.155.2017.1.ISL). Mimo braku obowiązku poboru podatku płatnik jest zobowiązany do wystawienia obywatelowi Ukrainy informacji IFT-1R.

#### PRZYKŁAD

Firma produkująca słodycze zatrudniła na okres 5 miesięcy zleceniobiorcę z Ukrainy, który przedstawił certyfikat rezydencji z aktualnym terminem ważności. Zleceniobiorca nie ma innego tytułu do ubezpieczeń, więc podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym (nie przystąpił do ubezpieczenia chorobowego). Za pracę otrzymuje wynagrodzenie ustalone w stawce godzinowej w wysokości 15 zł brutto za godzinę. We wrześniu 2017 r. zleceniobiorca przepracował 15 dni po 12 godzin, czyli 180 godzin. Rozliczenie wynagrodzenia za wrzesień 2017 r. przedstawia się następująco:

- wynagrodzenie brutto/podstawa wymiaru składek ZUS:  $180 \text{ godz.} \times 15 \text{ zł} = 2700 \text{ zł}$ ;
- składki ZUS finansowane przez zleceniobiorcę (emerytalna – 9,76% i rentowa – 1,5%):
  - $2700 \text{ zł} \times 9,76\% = 263,52 \text{ zł}$ ,
  - $2700 \text{ zł} \times 1,5\% = 40,50 \text{ zł}$ ,
  - łącznie: 304,02 zł;
- koszty uzyskania przychodu: 0 zł;
- kwota dochodu podlegającego opodatkowaniu (po zaokrągleniu do pełnych złotych):  
 $2700 \text{ zł} - 304,02 \text{ zł} = 2396 \text{ zł}$ ;
- zaliczka na podatek: 0 zł;

- *podstawa wymiaru składki zdrowotnej: 2395,98 zł;*
- *składka zdrowotna (9%): 2395,98 zł x 9% = 215,64 zł;*
- *wynagrodzenie netto: 2700 zł – 304,02 zł – 215,64 zł = 2180,34 zł.*

*Po zakończeniu roku lub wcześniej, na wniosek zleceniobiorcy, jego dochód zostanie wykazany w informacji IFT-1/IFT-1R, w pozycji D.5 „Dochód z wykonywania wolnych zawodów [Independent Personal Services]”.*

Jeśli podmiot zawrze umowę zlecenia z obywatelem Rosji, który przedstawi certyfikat rezydencji, to umowa zlecenia zostanie opodatkowana w Polsce 20% ryczałtową stawką podatku.

Należności z umowy z przekazaniem praw autorskich, które zgodnie z art. 12 ust. 1–3 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 zostały zdefiniowane jako należności licencyjne, dla obywateli Ukrainy, którzy przedstawili certyfikat rezydencji, są opodatkowane 10% stawką.

#### PRZYKŁAD

*Wytwórnia filmowa nawiązała współpracę z ukraińskim reżyserem w celu zatrudnienia go do wyreżyserowania filmu. Z reżyserem zawarto umowę o dzieło z przekazaniem praw autorskich. Reżyser na stałe mieszka w Kijowie i przedstawił wytwórni certyfikat rezydencji z urzędu podatkowego swojego kraju pochodzenia. W związku z tym przychód z umowy należy rozliczyć zgodnie z przepisami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z należnego wynagrodzenia, określonego w kwocie 24 000 zł brutto, został pobrany 10% podatek ryczałtowy bez stosowania autorskich kosztów uzyskania przychodu. Rozliczenie wynagrodzenia jest następujące:*

*24 000 zł – 2400 zł (24 000 zł x 10%) = 21 600 zł.*

*Po zakończeniu roku lub wcześniej, na wniosek reżysera, wynagrodzenie zostanie wykazane w informacji IFT-1/IFT-1R, w pozycji D.4 „Należności licencyjne [Royalties]”.*

Gdyby w sytuacji, jaka została przedstawiona w przykładzie, zawarto ten sam rodzaj umowy z reżyserem z Gruzji, to jego przychód zostałby objęty 8% podatkiem ryczałtowym, a gdyby reżyser był rezydentem Białorusi, to korzystając z zapisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Białorusią wynagrodzenie tej osoby w Polsce nie byłoby w ogóle opodatkowane.

Certyfikat rezydencji przedstawia stan faktyczny na dzień wystawienia certyfikatu i nie przesądza ostatecznie o tym, czy w danym roku i latach następnych podatnik nadal będzie rezydentem kraju wystawcy certyfikatu. Podatnik może stracić status rezydencji danego kraju, jeśli przestanie być traktowany jak osoba mająca miejsce zamieszkania w tym kraju. Ponadto może być także rezydentem dwóch krajów. Dzieje się tak wówczas, gdy w jednym kraju osoba ta posiada ośrodek celów życiowych (np. najbliższą rodzinę, dom, mieszkanie, firmę, polisy na życie, kredyty), a w drugim kraju przebywa dłużej niż 183 dni. Jeśli podatnik jest jednocześnie rezydentem dwóch krajów, to do celów opodatkowania dochodów stosuje się umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Obywatel Ukrainy ma prawo wystąpić do polskiego organu podatkowego z wnioskiem o wydanie certyfikatu rezydencji, potwierdzającego, że jest polskim rezydentem podatkowym.



Jeśli urząd skarbowy uzna, że cudzoziemiec nie spełnia warunków do uznania go za polskiego rezydenta, i odmówi wydania certyfikatu, to cudzoziemiec nadal jest traktowany jak nierezydent.

#### PODSTAWA PRAWNA:

- art. 1 ust. 3 pkt 2 lit. hb i ust. 7, art. 5a, art. 87, art. 88 ust. 2, art. 88a ust. 1–2, art. 88c ust. 1 pkt 1a–2 i ust. 1a, art. 88f–88za, art. 90 ust. 1 pkt 5 i ust. 9–11, art. 90b–90d, art. 120–120a ustawy z 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy w brzmieniu od 1 stycznia 2018 r. – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1065; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1543
- art. 1, art. 11, art. 14 ustawy z 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2017 r. poz. 1543
- art. 60 ust. 1 pkt 5 i pkt 5a, art. 114, art. 126, art. 185a ustawy z 12 grudnia 2013 r. o cudzoziemcach – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1990; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1543
- § 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 21 kwietnia 2015 r. w sprawie przypadków, w których powierzenie wykonywania pracy cudzoziemcowi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dopuszczalne bez konieczności uzyskania zezwolenia na pracę – Dz.U. z 2015 r. poz. 588
- art. 127–140 ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1257
- dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/36/UE z 26 lutego 2014 r. w sprawie warunków wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich w celu zatrudnienia w charakterze pracownika sezonowego – Dz.Ur. UE L 94 z 28.03.2014
- art. 4 ust. 1–2, art. 12 ust. 1–3, art. 14–15 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, sporządzonej w Kijowie 12 stycznia 1993 r. – Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269
- art. 4 ust. 1–2, art. 12 ust. 1–3, art. 14–15 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Białoruś w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Mińsku 18 listopada 1992 r. – Dz.U. z 1993 r. Nr 120, poz. 534
- art. 4 ust. 1–2, art. 12 ust. 1–3, art. 14–15 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Gruzji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Warszawie 5 listopada 1999 r. – Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1820
- art. 4 ust. 1–2 art. 13 ust. 1–3, art. 14–15 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Moskwie 22 maja 1992 r. – Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569
- art. 4 ust. 1–2, art. 13 ust. 1–3, art. 14–15 konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Armenii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Warszawie 14 lipca 1999 r. – Dz.U. z 2005 r. Nr 66, poz. 576
- art. 4 ust. 1–2, art. 13 ust. 1–3, art. 14–15 konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Mołdowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie 16 listopada 1994 r. – Dz.U. z 1996 r. Nr 38, poz. 166
- art. 3 ust. 1–2b, art. 5a pkt 21, art. 21 ust. 1 pkt 16 a–b, pkt 18, art. 27 ust. 8–9, art. 29 ust. 1 pkt 1–2, ust. 2, ust. 4–5, art. 41 ust. 9 a–c, art. 42 ust. 2 pkt 2, ust. 4, ust. 6, art. 44 ust. 1a pkt c, ust. 1b, art. 45 ust. 1c, ust. 7 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1530
- art. 7 ust. 1, ust. 3 ustawy z 7 października 1999 r. o języku polskim – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 60
- art. 6 ust. 1 pkt 1 i pkt 4, art. 11, art. 12, art. 18 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych – j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1778
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a, lit. e, art. 67 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1793; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 1543

**Jadwiga Sztabińska** – prawnik specjalizujący się w prawie pracy, w tym z zakresu sfery budżetowej

**Renata Guza-Kiliańska** – ekonomistka, specjalista z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, praktyk z ponad 17-letnim doświadczeniem, kierownik działu outsourcingu usług kadrowo-płacowych