



# Minister Finansów

Warszawa, 3 lipca 2025 roku

---

Sprawa: Odpowiedź na interpelację nr 10362  
Znak sprawy: DD4.054.1.2025  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Pan**  
**Szymon Hołownia**  
**Marszałek Sejmu**  
**Rzeczypospolitej Polskiej**

Szanowny Panie Marszałku,

w związku z interpelacją nr 10362 wniesioną przez Panią Posel Małgorzatę Pępek w sprawie zniesienia obowiązku pozyskiwania certyfikatu rezydencji podatkowej od zagranicznych freelancerów i pracowników zdalnych, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

Przedmiotem wystąpienia jest postulat nowelizacji art. 26 ustawy o podatku dochodowym do osób prawnych<sup>1</sup> („ustawa CIT”) w zakresie zniesienia obowiązku dokumentowania przez nierezydentów państwa ich zamieszkania dla celów podatkowych za pomocą certyfikatu rezydencji, jeżeli uzyskują oni dochody z tytułu usług wykonywanych w całości poza terytorium Polski. Powyższa inicjatywa została przedłożona przez firmę Useme.com specjalizującą się w rozliczaniu pracy zdalnej w Polsce i Europie Środkowo-Wschodniej. Zdaniem pomysłodawcy, pobór podatku dochodowego od wypłat realizowanych na rzecz nierezydentów, z uwzględnieniem właściwej stawki podatku dochodowego na podstawie przedłożonego certyfikatu rezydencji jest procesem skomplikowanym, czasochłonnym i kosztownym, a jego konsekwencją jest ucieczka rozliczeń za granicę i znikomy udział zagranicznych specjalistów w krajowym systemie rozliczeniowym.

## **Obowiązujący stan prawny**

Zakres obowiązku podatkowego zagranicznych freelancerów i pracowników zdalnych (usługodawców) niemających miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium Polski wynika z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym do osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.).

fizycznych<sup>2</sup> („ustawa PIT), ustawy CIT oraz postanowień zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z art. 3 ust. 2a ustawy PIT oraz art. 3 ust. 2 ustawy CIT, podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Polski miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Polski.

Stosownie do art. 3 ust. 2b pkt 7 ustawy PIT oraz art. 3 ust. 3 pkt 5 ustawy CIT, za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Polski przez podatników będących nierezydentami, uważa się w szczególności dochody (przychody) z tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrąconych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia.

Zgodnie z art. 29 ust. 1 pkt 5 ustawy PIT oraz art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT, podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Polski przez podatników będących nierezydentami, przychodów z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze - ustala się w wysokości 20% przychodów.

Powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 29 ust. 2 ustawy PIT oraz art. 21 ust. 2 ustawy CIT).

Jednocześnie, stosownie do art. 26 ust. 1 ustawy CIT, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych m.in. w art. 21 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d i 2e, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat (...). Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 (...), zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter, skalę działalności prowadzonej przez płatnika oraz powiązania w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 płatnika z podatnikiem.

Należy w tym miejscu nadmienić, że przepisy dotyczące obowiązków płatnika w zakresie poboru podatku z uwzględnieniem postanowień umów o unikaniu

---

<sup>2</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.).

podwójnego opodatkowania w stosunku do dochodów wypłacanych nierezydentom zawarte są również odpowiednio w ustawie PIT.

Z powyższych przepisów wynika zatem ograniczony zakres obowiązku podatkowego nierezydentów w Polsce, którzy podlegają opodatkowaniu tylko od dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Polski. Jednym z rodzajów takich dochodów (przychodów) są należności wypłacane przez polskie podmioty w zamian za świadczone usługi, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia (również jeżeli usługi są wykonywane w całości poza terytorium Polski).

Co do zasady, powyższe dochody wypłacane nierezydentom podlegają opodatkowaniu według stawki podatku wynoszącej 20% przychodów. Podmioty dokonujące wypłaty należności z tytułu ww. usług są obowiązane jako płatnicy pobierać<sup>3</sup>, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

Jednocześnie powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji podatkowej.

Oznacza to, że jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zwalnia dochód z opodatkowania w Polsce lub przewiduje dla danego przychodu obniżoną stawkę podatku dochodowego, to płatnik może zgodnie z tą umową nie pobierać podatku lub zastosować obniżoną stawkę podatku, jednakże pod warunkiem udokumentowania przez nierezydenta państwa jego rezydencji za pomocą certyfikatu rezydencji podatkowej. Dzięki przedłożeniu tego certyfikatu, płatnik uzyskuje wiedzę, które państwo jest państwem rezydencji podatkowej nierezydenta i którą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania należy w tym przypadku zastosować.

Polska posiada około 90 obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wykaz zawartych umów oraz ich treść dostępne są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl)<sup>4</sup>. Umowy te mają charakter dwustronny, co oznacza, że regulacje w nich zawarte znajdują zastosowanie tylko wobec osób mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium państwa, będącego stroną danej umowy.

Poszczególne umowy zawierają konkretne rozwiązania w zakresie zwolnienia dochodów z opodatkowania lub opodatkowania ich według wynegocjowanych dwustronnie stawek podatkowych. Co do zasady jednak przewidziane w umowach rozwiązania stanowią preferencyjne opodatkowanie wobec zasad wynikających z krajowych ustaw podatkowych. Polska, poprzez zawarcie umowy jest zobowiązana do zapewnienia opodatkowania dochodów nierezydentów uwzględniającego zawarte w umowie rozwiązania.

---

<sup>3</sup> z zastrzeżeniem art. 26 ust. 2, 2b, 2d i 2e ustawy CIT.

<sup>4</sup> <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>

W celu ustalenia, która konkretnie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania znajduje zastosowanie wobec danego podatnika, należy zatem w pierwszej kolejności ustalić, w którym państwie posiada on rezydencję podatkową. Temu natomiast służy przedłożenie przez podatnika certyfikatu rezydencji podatkowej.

Brak przedłożenia certyfikatu rezydencji podatkowej powoduje, że płatnik nie posiada wiedzy, którą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania należy zastosować, zatem obowiązany jest do poboru podatku według pełnej stawki podatku wynikającej z ustawy PIT lub CIT (20%). Nie oznacza to jednak zatrzymania pełnego podatku w Polsce, gdyż podatnik wciąż ma prawo do opodatkowania zgodnie z przepisami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a nadpłacony podatek może odzyskać w drodze procedury stwierdzenia nadpłaty podatku dochodowego przewidzianej w przepisach krajowych.

Podsumowując, dokumentowanie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu za pomocą certyfikatu rezydencji służy ustaleniu państwa rezydencji podatkowej podatnika, dzięki czemu płatnik ma możliwość zastosowania właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a w konsekwencji wynikających z niej zwolnień od podatku lub obniżonych stawek podatkowych, które są preferencyjne w porównaniu do stawek wynikających z ustawy PIT lub CIT.

### **Odpowiedź na pytania**

Teza, że obowiązek dokumentowania za pomocą certyfikatu rezydencji miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu podatników będących nierezydentami jest procesem skomplikowanym, czasochłonnym i kosztownym, a jego konsekwencją jest ucieczka rozliczeń za granicę i znikomy udział zagranicznych specjalistów w krajowym systemie rozliczeniowym nie znajduje uzasadnienia.

Obowiązek przedstawienia certyfikatu rezydencji stanowi minimalny możliwy warunek w zakresie dokumentowania państwa rezydencji, pozwalający ustalić właściwą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz wynikające z niej szczególne preferencje podatkowe przysługujące nierezydentom. Zniesienie obowiązku przedkładania certyfikatu rezydencji skutkowałoby niemożliwością zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przez polskiego płatnika na etapie wypłaty wynagrodzenia, w związku z czym obowiązany byłby do zastosowania pełnej stawki podatku określonej w przepisach krajowych. Nierezydent następnie mógłby odzyskać nadpłacony w Polsce podatek w następstwie procedury stwierdzenia nadpłaty podatku, która jest dużo bardziej czasochłonna i skomplikowana dla nierezydentów w porównaniu z przedstawieniem certyfikatu rezydencji. Mając na uwadze, że dokumentowanie państwa rezydencji podatkowej za pomocą certyfikatu rezydencji jest prostym rozwiązaniem, nie jest obecnie planowane wprowadzanie dalszych uproszczeń rozliczania obowiązków podatkowych w kontekście usług transgranicznych. Należy również podkreślić, że zniesienie obowiązku przedstawiania certyfikatu rezydencji przez nierezydentów świadczących usługi na rzecz polskich podmiotów, mogłoby przynieść skutek odwrotny od wnioskowanego, gdyż utrudniłoby to podatnikom korzystanie z preferencji przysługujących na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz spowodowałoby konieczność

angażowania się w procedury ubiegania się o zwrot nadpłaconego podatku dochodowego.

Uprzejmie informuję, że nie jest również możliwe przyjęcie innych niż certyfikat rezydencji zasad weryfikacji statusu podatkowego nierezydentów, opartych na bazach danych polskich urzędów skarbowych i ZUS, gdyż jak wskazaliśmy powyżej sam fakt, że podatnik nie figuruje w tych bazach nie pozwala ustalić, która umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania znajduje zastosowanie. Należy również dodać, że certyfikat rezydencji podatkowej – poza wskazaniem państwa siedziby danego podatnika – zawiera również inne dane identyfikujące dany podmiot (np. numer identyfikacji podatkowej), które umożliwiają realizację przez administrację podatkową danego państwa obowiązku wymiany międzynarodowej informacji podatkowej, z krajem właściwym dla „freelancera”.

Nie znajduje również uzasadnienia teza, zgodnie z którą zniesienie obowiązku przedstawiania certyfikatu rezydencji wpłynęłoby znacząco na konkurencyjność Polski na tle innych krajów. Z krajów wskazanych w wystąpieniu, co najmniej w UK<sup>5</sup>, Estonii<sup>6</sup> i Finlandii<sup>7</sup> także konieczne jest przedstawienie certyfikatu rezydencji dla uzyskania preferencji podatkowych wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednocześnie, odnosząc się do przedstawionych w wystąpieniu danych dotyczących ilości nierezydentów osiągających omawiane dochody, uprzejmie informuję, że według informacji o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez osoby fizyczne niemające w Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania (IFT-1R) - wygenerowanych w dniu 25 czerwca br. - dane dotyczące pobranego podatku od przychodów określonych zgodnie z art. 29-30a ustawy PIT, gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie znajduje zastosowania, wyniosły:

Rok	Liczba wystąpień pozycji	Kwota
2019	310 tysięcy	293 mln zł
2020	196 tysiące	203 mln zł
2021	226 tysięcy	257 mln zł
2022	228 tysięcy	267 mln zł
2023	209 tysięcy	267 mln zł

Dane, które zostały wskazane w interpelacji odnośnie lat 2020-2023, zostały zaktualizowane, z uwzględnieniem rozszerzonego zakresu formularza IFT-1R w

<sup>5</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/double-taxation-treaty-relief-form-dt-individual>, str. 1 formularza DT-Individual

<sup>6</sup> <https://www.emta.ee/en/private-client/foreigner-non-resident/non-residents/taxation-income-and-tax-treaties>

<sup>7</sup> <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48999/tax-residency-nonresidency-and-residency-in-accordance-with-a-tax-treaty--natural-persons4/#6.2-request-on-residency-pursuant-to-a-tax-treaty>, część 6.2 Request on residency pursuant to a tax treaty

części dotyczącej przychodów określonych zgodnie z art. 29-30a ustawy PIT, obowiązującego od 2020 roku.

Mając na uwadze przedstawione powyżej wyjaśnienia, uprzejmie informuję, że nie jest rozważana obecnie nowelizacja art. 26 ustawy CIT (oraz odpowiednich przepisów ustawy PIT), jak również nie jest planowane wprowadzenie innych systemowych rozwiązań skutkujących zniesieniem dokumentowania za pomocą certyfikatu rezydencji państwa zamieszkania, siedziby lub zarządu przez nierezydentów. W związku z brakiem prac legislacyjnych w tym zakresie, nie jest planowane prowadzenie konsultacji z przedstawicielami firm specjalizujących się w obsłudze zdalnych kontraktów międzynarodowych.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**Jarosław Neneman**  
Podsekretarz Stanu