



Ministerstwo  
Finansów



Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

[www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

**Opodatkowanie  
dochodów z pracy  
najemnej wykonywanej  
za granicą**

## Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą\*

Uzyskując dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, w większości przypadków należy rozliczyć się z nich także w Polsce. Należy o tym pamiętać szczególnie obecnie, gdy wiele osób mających miejsce zamieszkania w Polsce podejmuje pracę za granicą.

Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą podlega regulacjom zawartym w dwustronnych umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z generalną zasadą, obowiązującą w tego typu umowach, wynagrodzenie z tytułu pracy najemnej wykonywanej przez osobę mającą miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw podlega opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca wykonywana jest w drugim państwie. W takim przypadku dochód może być opodatkowany zarówno w państwie miejsca zamieszkania, jak i w państwie, w którym wykonywano pracę.

Od tej ogólnej zasady umowy przewidują wyjątek, zgodnie z którym wynagrodzenie za pracę najemną wykonywaną w drugim państwie może być opodatkowane tylko w państwie zamieszkania osoby uzyskującej wynagrodzenie. Będzie tak wtedy, gdy spełnione zostaną równocześnie trzy warunki:

- odbiorca wynagrodzenia przebywa w drugim państwie nie dłużej niż przez określony czas (najczęściej jest to 183 dni w roku kalendarzowym lub w ciągu kolejnych 12 miesięcy, licząc od dnia przybycia do tego państwa) oraz
- wynagrodzenie jest ponoszone przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim państwie oraz

---

\* Stan prawny na dzień 1 stycznia 2011 r.

- wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim państwie.

Niespełnienie któregokolwiek z tych warunków oznacza, że otrzymane wynagrodzenie może być opodatkowane zarówno w państwie, w którym praca jest wykonywana, jak i w państwie, w którym osoba uzyskująca wynagrodzenie ma miejsce zamieszkania.

W takim przypadku, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce uzyskuje dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, które mogą być również opodatkowane w drugim państwie, podwójnemu opodatkowaniu tego dochodu zapobiega się poprzez zastosowanie właściwej metody unikania podwójnego opodatkowania określonej w stosownej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

## **METODY UNIKANIA PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA**

W zawartych przez Polskę umowach występują dwie metody unikania podwójnego opodatkowania:

- metoda wyłączenia z progresją,
- metoda proporcjonalnego odliczenia.

W przypadku, gdy dochód został uzyskany w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, stosowana jest metoda proporcjonalnego odliczenia.

### **Metoda wyłączenia z progresją**

Metoda wyłączenia z progresją oznacza, że w Polsce wyłącza się z podstawy opodatkowania dochód osiągnięty za granicą, zwolniony z opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednak dla ustalenia stawki podatku od pozostałego dochodu – podlegającego opodatkowaniu w Polsce – stosuje się stawkę podatku właściwą dla całego dochodu, tzn. łącznie z dochodem osiągniętym za granicą.

Metodę wyłączenia z progresją przewidują m.in. umowy zawarte z: Albanią, Austrią, Chinami, Chorwacją, Cyprzem, Czechami, Danią, Estonią, Finlandią, Francją, Grecją, Indonezją, Irlandią, Japonią, Kanadą, Kuwejtem, Litwą, Łotwą, Niemcami, Norwegią, Portugalią, Republiką Południowej Afryki, Rumunią, Słowacją, Słowenią, Szwecją, Tunezją, Turcją, Ukrainą, Wielką Brytanią i Irlandią Północną oraz Włochami.

Przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją podatnik ma obowiązek składania zeznania rocznego, jeżeli:

- osiągnie inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej,
- będzie chciał skorzystać z preferencyjnego rozliczenia rocznego, tzn. złożyć zeznanie łącznie z małżonkiem lub opodatkować dochody w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

### **Metoda odliczenia proporcjonalnego**

Metoda odliczenia proporcjonalnego oznacza, że dochód osiągany za granicą jest opodatkowany w Polsce, ale od należnego podatku odlicza się podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

Metodę odliczenia proporcjonalnego przewiduje się m.in. w umowach zawartych z: Belgią, Holandią, Islandią, Kazachstanem, Rosją i Stanami Zjednoczonymi.

Przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego obowiązek wykazania w zeznaniu rocznym dochodu uzyskanego za granicą istnieje zawsze bez względu na to, czy oprócz dochodów z zagranicy podatnik uzyskał inne dochody opodatkowane w Polsce według skali podatkowej. Jeżeli podatnik przebywa czasowo za granicą i osiąga dochody z wykonywanej tam pracy bez pośrednictwa płatnika, to ma dodatkowo obowiązek wpłacenia zaliczki na podatek dochodowy w wysokości 18% tych dochodów

(może również zastosować wyższą stawkę wynikającą ze skali podatkowej), w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wrócił do kraju. Jeżeli termin płatności zaliczki przypada po zakończeniu roku podatkowego, należny podatek jest płatny w terminie złożenia zeznania. Przy wpłaceniu zaliczki podatnik również może odliczyć – w odpowiedniej proporcji – podatek zapłacony za granicą.

### Przykłady:

*Metoda wyłączenia z progresją:*

a) dochód uzyskany w Polsce	= 20 000 zł
b) dochód uzyskany za granicą	= 30 000 zł
c) razem dochód (a+b)	= 50 000 zł
d) podatek polski wg skali podatkowej od 50 000 zł	= 8443,98 zł
e) stopa procentowa (d:c)	= 16,89%
f) podatek do zapłacenia w Polsce: 16,89% x 20 000 zł minus zaliczki wpłacone w Polsce	= 3378 zł

*Metoda proporcjonalnego odliczenia:*

a) dochód uzyskany w Polsce	= 30 000 zł
b) dochód uzyskany za granicą	= 20 000 zł
c) podatek zapłacony za granicą	= 5000 zł
d) razem dochód (a+b)	= 50 000 zł
e) podatek polski wg skali podatkowej od 50 000 zł	= 8443,98 zł
f) podatek zagraniczny do odliczenia od podatku polskiego: 8443,98 zł x 20 000 zł : 50 000 zł	= 3377,59 zł
g) podatek do zapłacenia w Polsce: 8443,98 zł - 3377,59 zł minus zaliczki wpłacone w Polsce	= 5066,39 zł

Wynika z tego, że obowiązek złożenia w Polsce zeznania podatkowego nie powstaje jedynie w przypadku, gdy podatnik uzyskał dochód z państwa, z którym obowiązująca umowa przewiduje, jako metodę unikania podwójnego

opodatkowania, metodę wyłączenia z progresją i nie uzyskał on w tym samym roku podatkowym innego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej (jeżeli nie korzysta z rozliczenia wspólnego z małżonkiem lub opodatkowania w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci). W każdym innym przypadku osoba osiągająca dochody z zagranicy, zamieszkała w Polsce, będzie mieć obowiązek rozliczenia się w polskim urzędzie skarbowym.

### USTALENIE DOCHODU DO OPODATKOWANIA

Sposób obliczania dochodu do opodatkowania jest taki sam bez względu na kraj uzyskania wynagrodzenia za pracę najemną oraz na zastosowaną metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

Przychód osiągnięty za granicą należy pomniejszyć za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku służbowym, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczym stosunku pracy o kwotę odpowiadającą 30% równowartości diety z tytułu podróży służbowej za granicą.

Wysokość diety uzależniona jest od docelowego kraju podróży. Kwoty diet określone są w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju.

Pomniejszone o diety z tytułu podróży służbowej przychody przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Kwoty uprawniające do odliczenia od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub obniżenia podatku, wydatki oraz po-

datek, wyrażone w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia wydatku lub zapłaty podatku.

Od tak obliczonego przychodu (przeliczonego na złote) odejmuje się przysługujące koszty uzyskania przychodów (osobie uzyskującej dochody ze stosunku pracy przysługują zryczałtowane koszty uzyskania przychodów określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych).

### ODLICZENIA OD DOCHODU

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych dochód ulega obniżeniu o kwotę potrąconych bądź zapłaconych składek na ubezpieczenia społeczne określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych.

Odliczeniu podlegają również składki zapłacone do zagranicznych systemów ubezpieczeń społecznych w krajach członkowskich UE lub w innym państwie należącym do EOG (Europejski Obszar Gospodarczy).

Jeżeli w zeznaniu rocznym podatnik wykaże dochód do opodatkowania, może skorzystać również z innych odliczeń od dochodu, np.:

- darowizn,
- wydatków rehabilitacyjnych,
- wydatków z tytułu użytkowania sieci Internet.

#### UWAGA!

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych określa warunki, których spełnienie jest konieczne do skorzystania z odliczeń.

Dochód po odliczeniach stanowi podstawę opodatkowania. Podstawę opodatkowania zaokrąglą się do pełnych złotych

tych i oblicza od niej podatek według obowiązującej w danym roku skali podatkowej oraz z uwzględnieniem zasad opisanych powyżej (przykłady).

### ODLICZENIA OD PODATKU

Podatek dochodowy w pierwszej kolejności ulega obniżeniu o kwotę pobranej bądź opłaconej składki na ubezpieczenie zdrowotne. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru składki.

Odliczeniu podlegają składki, o których mowa w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz składki zapłacone do zagranicznych systemów ubezpieczeń zdrowotnych w krajach członkowskich UE lub w innym państwie należącym do EOG.

Ponadto od podatku dochodowego, pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, podatnik ma prawo odliczyć np.:

- wydatki na systematyczne oszczędzanie w kasie mieszkaniowej – w ramach tzw. praw nabytych,
- ulgę na dzieci.

Dodatkowo, podatnik uzyskujący przychody z tytułu pracy najmniej wykonywanej za granicą, do których ma zastosowanie metoda odliczenia proporcjonalnego, ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, pomniejszonego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z metodą odliczenia proporcjonalnego, a kwotą podatku obliczonego za ten rok podatkowy przy zastosowaniu do przychodów z tytułu pracy najmniej wykonywanej za granicą metody wyłączenia z progresją (ulga, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Jeżeli podatnik wykaże w zeznaniu podatkowym albo korekcie zeznania podatek należny, ma prawo wskazać w tym zeznaniu jedną organizację pożytku publicznego działającą na podstawie przepisów regulujących działal-

ność pożytku publicznego oraz kwotę do przekazania na rzecz tej organizacji, w wysokości nieprzekraczającej 1% podatku należnego.

#### UWAGA!

Poza uzyskaniem dochodów opodatkowanych, podatnik musi spełniać pozostałe warunki wymienione w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, które są konieczne do skorzystania z odliczeń.

Więcej o odliczeniach i ulgach podatkowych na stronie [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) oraz w broszurach informacyjnych dotyczących poszczególnych ulg i odliczeń.

Uzyskując dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, należy złożyć PIT-36. Wzory zeznań podatkowych wraz z broszurami informacyjnymi dotyczącymi ich wypełniania są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl). Można je wydrukować (także w wersji czarno-białej) i wypełnić. W przypadku gdy podatnik przebywa za granicą, wypełnione zeznanie podatkowe można złożyć w polskim urzędzie konsularnym przed upływem terminu do złożenia zeznania podatkowego. Można je także przesłać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pocztą, najlepiej za zwrotnym potwierdzeniem odbioru. Jednakże termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem zeznanie zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego (Poczty Polskiej). Zeznanie można także wysłać za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Dane adresowe organów podatkowych oraz numery rachunków są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Załącznikiem do powyższego zeznania podatkowego jest w szczególności formularz PIT/ZG oraz PIT/O. W załączniku PIT/ZG podatnik wykazuje dochody z tytułu działalności wykonywanej za granicą lub ze źródeł przychodów położo-

nych za granicą oraz podatek zapłacony za granicą, rozliczane w danym zeznaniu podatkowym. Załącznik składa się odrębnie dla każdego państwa uzyskania dochodu. Natomiast w załączniku PIT/O podatnik wykazuje m.in. ulgę, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podstawa prawna:

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.),
- dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Polska zawarła takie umowy z 86 państwami — wszystkie obowiązujące umowy są opublikowane w Dzienniku Ustaw, treść ich jest dostępna także w Internecie na stronie Ministerstwa Spraw Zagranicznych — [www.ms.gov.pl](http://www.ms.gov.pl) w zakładce Umowy międzynarodowe oraz na stronie internetowej Ministerstwa Finansów — [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)),
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. Nr 236, poz. 1991, z późn. zm.),
- ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585, z późn. zm.),
- ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027, z późn. zm.).

BROSZURA MA CHARAKTER INFORMACYJNY  
I NIE STANOWI WYKŁADNI PRAWA



**Administracja  
Podatkowa**



**Z telefonu stacjonarnego**  
tel. 801 055 055

**Z telefonu komórkowego**  
tel. 22 330 03 30

Czynna od poniedziałku do piątku  
w godzinach 7.00-18.00

**Składanie deklaracji drogą elektroniczną**  
[www.e-deklaracje.gov.pl](http://www.e-deklaracje.gov.pl)