



Ministerstwo  
Finansów



## Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą

Masz pytania  
Zadzwoń do nas!

 801 055 055  
22 330 03 30

## **Pracujesz za granicą a miejsce zamieszkania masz w Polsce? W większości przypadków z dochodów z pracy najemnej za granicą należy rozliczyć się także w Polsce**

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 umiających 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
- 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, Belgią, Chinami, Chorwacją, Cyprzem, Czechami, Danią, Estonią, Finlandią, Francją, Grecją, Hiszpanią, Indonezją, Irlandią, Japonią, Kanadą, Kuwejtem, Litwą, Łotwą, Niemcami, Norwegią, Portugalią, Republiką Południowej Afryki, Rumunią, Słowacją, Szwecją, Tunezją, Turcją, Ukrainą, Wielką Brytanią 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 osiągnięty 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: Austrią, Holandią, Kazachstanem, Rosją, Słowenią 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 przed upływem terminu określonego na złożenie 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.



**W związku z wejściem w życie Konwencji wielostronnej MLI, w odniesieniu do dochodów z tytułu pracy najemnej od dnia 1 stycznia 2019 r. obecnie obowiązująca metoda wyłączenia z progresją zostanie zastąpiona metodą odliczenia proporcjonalnego w umowach z Austrią i Słowenią.**

Zmiana ta będzie powodowała obowiązek rozliczenia w Polsce dochodów z tytułu pracy najemnej za granicą w każdej sytuacji (również gdy podatnik nie uzyskał innych dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej). Sam fakt złożenia zeznania nie oznacza automatycznie obowiązku zapłaty podatku w Polsce. Podatnik ma bowiem możliwość skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ulga abolicyjna). Ostateczna wysokość podatku płaconego w Polsce od tych dochodów będzie zatem taka sama jak przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją.

## 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 należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej.

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 podatki, 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 obowiązkowych ubezpieczeń społecznych w krajach członkowskich UE lub w innym państwie należącym do EOG (Europejski Obszar Gospodarczy) lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

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

- darowizn
- wydatków rehabilitacyjnych

**!** 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 zaokrągla się do pełnych złotych i oblicza od niej podatek według obowiązującej w danym roku skali podatkowej oraz z uwzględnieniem zasad opisanych powyżej (przykłady na s. 5).

## 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 obowiązkowych ubezpieczeń zdrowotnych w krajach członkowskich UE lub w innym państwie należącym do EOG lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

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 najemnej 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 najemnej wykonywanej za granicą metody wyłączenia z progresją (ulga, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – ulga abolicyjna).

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

**!** 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 Ministerstwa Finansów oraz w broszurach informacyjnych dotyczących poszczególnych ulg i odliczeń.

Uzyskując dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, należy złożyć PIT-36.

Załącznikiem do powyższego zeznania podatkowego jest w szczególności formularz PIT/ZG oraz PIT/O. W załączniku PIT/ ZG podatnik wykazuje dochody z zagranicy 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 (ulga abolicyjna).

## **Stan prawny na 1 stycznia 2019 roku**

### **Podstawa prawna**

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.)
- dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Polska zawarła takie umowy z 89 państwami – wszystkie obowiązujące umowy są opublikowane w Dzienniku Ustaw, treść ich jest dostępna także w internecie na stronie Ministerstwa Spraw Zagranicznych oraz na stronie Ministerstwa Finansów)
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 167)

### **Broszura ma charakter informacyjny i nie stanowi wykładni prawa**

