



Ministerstwo
Finansów



Krajowa Administracja
Skarbowa



Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą

Masz pytania
Zadzwoń do nas!



22 330 03 30
801 055 055

Ministerstwo Finansów | ul. Świętokrzyska 12 | 00-916 Warszawa

Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej wykonywanej za granicą

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 o unikaniu podwójnego opodatkowania.

! Polska przystąpiła do Konwencji wielostronnej (dalej: „Konwencja MLI”¹), która zmienia wiele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Konieczne jest więc sprawdzenie, czy i w jaki sposób Konwencja MLI wpływa na umowę – przedstawiają to tzw. teksty syntetyczne. Wykaz obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wraz z tekstami syntetycznymi jest dostępny na podatki.gov.pl.

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.

¹ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r.

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

- pracownik 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 statą 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 pracownik ma miejsce zamieszkania, czyli w Polsce.

W takim przypadku, jeżeli masz miejsce zamieszkania w Polsce i uzyskujesz dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, które mogą być również opodatkowane w drugim państwie, podwójnemu opodatkowaniu tego dochodu zapobiegiesz 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 o unikaniu 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, Chorwacją, Cyprzem, Czechami, Francją, Indonezją, Kuwejtem, Łotwą, Niemcami, Republiką Południowej Afryki, Szwecją, Tunezją, Turcją, Ukrainą oraz Włochami.

Przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją musisz złożyć zeznanie roczne, jeśli:

- osiągniesz inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej lub

- będziesz chciał skorzystać z preferencyjnego rozliczenia rocznego, np. złożyć zeznanie łącznie z małżonkiem.

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, Belgią, Danią, Hiszpanią, Finlandią, Holandią, Irlandią, Izraelem, Japonią, Kanadą, Kazachstanem, Litwą, Norwegią, Nową Zelandią, Grecją, Estonią, Portugalią, Słowacją, Słowenią, Stanami Zjednoczonymi oraz Wielką Brytanią i Irlandią Północną.

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 uzyskałeś inne dochody opodatkowane w Polsce według skali podatkowej.

Jeśli przebywasz czasowo za granicą i osiągasz dochody z wykonywanej tam pracy bez pośrednictwa płatnika, to masz dodatkowo obowiązek wpłacenia zaliczki na podatek dochodowy w wysokości 12% tych dochodów (możesz również zastosować wyższą stawkę wynikającą ze skali podatkowej), w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wróciłeś do kraju. Jeśli termin płatności

zaliczki przypada po zakończeniu roku podatkowego, należny podatek jest płatny przed upływem terminu określonego na złożenie zeznania. Przy wpłaceniu zaliczki również możesz 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	= 2400 zł
e) stopa procentowa (d:c)	= 4,8%
f) podatek do zapłacenia w Polsce: 4,8% × 20 000 zł minus zaliczki wpłacone w Polsce	= 960 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	= 2400 zł
f) podatek zagraniczny do odliczenia od podatku polskiego:	

$$\frac{2400 \text{ zł} \times 20 000 \text{ zł}}{50 000 \text{ zł}} = 960 \text{ zł}$$

g) podatek do zapłacenia w Polsce: 2400 zł – 960 zł	
= 1440 zł	
minus zaliczki wpłacone w Polsce	

Wynika z tego, że nie masz obowiązku złożenia w Polsce zeznania podatkowego, gdy uzyskałeś dochód z państwa, z którym obowiązująca umowa przewiduje, jako metodę unikania podwójnego opodatkowania, metodę wyłączenia z progresją i nie uzyskałeś w tym samym roku podatkowym innego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej (jeśli nie korzystasz z preferencyjnego rozliczenia rocznego). W każdym innym przypadku mieszkając w Polsce i uzyskując dochody z zagranicy, masz obowiązek rozliczenia się w polskim urzędzie skarbowym.

! W związku z wejściem w życie i obowiązywaniem Konwencji MLI, na gruncie niektórych polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania uległa zmianie metoda unikania podwójnego opodatkowania z metody wyłączenia z progresją na metodę odliczenia proporcjonalnego w zakresie dochodów z pracy najemnej osiągniętych **od 1 stycznia 2024 r.** Są to umowy z Bułgarią, Chinami, Rumunią i Meksykiem.

Zmiana ta spowodowała obowiązek rozliczenia w Polsce dochodów z tytułu pracy najemnej za granicą w każdej sytuacji (również gdy nie uzyskałeś innych dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej). Sam fakt złożenia zeznania nie oznacza automatycznie obowiązku zapłaty podatku w Polsce. Masz bowiem możliwość skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ulga abolicyjna).

Od 1 stycznia 2021 r. obowiązuje limit odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej do wysokości 1360 zł. Limit odliczenia z tytułu tej ulgi nie ma zastosowania

do niektórych przychodów z pracy oraz usług świadczonych za granicą poza terytorium lądowym państw.

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 pozostawałeś 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 przelicz 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 podatek, wyrażone w walutach obcych przelicz 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) odejmij 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.

Jeśli w zeznaniu rocznym wykazesz dochód do opodatkowania, możesz 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. 7).

Odliczenia od podatku

Od podatku masz prawo odliczyć np.:

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

Ulgą abolicyjną

Dodatkowo, jeśli uzyskasz dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, do których ma zastosowanie metoda odliczenia proporcjonalnego, masz prawo odliczyć od podatku dochodowego 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).

! Do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. zastosowanie ma limit odliczenia z tytułu ulgi abolicyjnej do wysokości 1360 zł. Limit ten nie obowiązuje do dochodów z tytułu pracy najmniej wykonywanej poza terytorium lądowym państw.

Jeśli wykazesz w zeznaniu podatkowym albo korekcie zeznania podatek należny, masz 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 1,5% podatku należnego.



Poza uzyskaniem dochodów opodatkowanych, musisz 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 podatki.gov.pl oraz w broszurach informacyjnych dotyczących poszczególnych ulg i odliczeń.

budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz. U. 2025 r. poz. 163)

Jeśli uzyskasz dochody z tytułu pracy najemnej wykonywanej za granicą, składasz PIT-36.

Załącznikiem do powyższego zeznania podatkowego jest w szczególności formularz PIT/ZG oraz PIT/O. W załączniku PIT/ZG wykazujesz dochody z zagranicy oraz podatek zapłacony za granicą, rozliczane w danym zeznaniu podatkowym. Załącznik składasz odrębnie dla każdego państwa uzyskania dochodu. Natomiast w załączniku PIT/O wykazujesz m.in. ulgę, o której mowa w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (ulga abolicyjna).

Podstawa prawna

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.)
- dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (wszystkie obowiązujące umowy są opublikowane w Dzienniku Ustaw, treść ich jest także dostępna w Internecie na stronie Ministerstwa Spraw Zagranicznych – traktaty.msz.gov.pl oraz na stronie internetowej podatki.gov.pl)
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery

Stan prawny na rok 2024

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

Więcej:



Załatwiaj sprawy z urzędem skarbowym online!

Odwiedź



e-Urząd Skarbowy

na podatki.gov.pl



Zaloguj się profilem zaufanym,
bankowością elektroniczną lub
e-dowodem czy danymi podatkowymi,
możesz użyć też aplikacji mObywatel.
Tu rozliczysz Twój e-PIT

Planujesz wizytę w urzędzie skarbowym?

**Umów dogodny termin
na podatki.gov.pl**



**Umów wizytę
w urzędzie
skarbowym**



**Fundusze
Europejskie**
Polska Cyfrowa



**Rzeczpospolita
Polska**

Unia Europejska
Europejski Fundusz
Rozwoju Regionalnego

