

Rozliczanie dochodów zagranicznych uzyskanych przez polskich rezydentów podatkowych

Niniejsza broszura zawiera jedynie omówienie ogólnych zasad związanych z rozliczaniem dochodów uzyskanych za granicą. Należy pamiętać, że w przypadku uzyskiwania dochodów za granicą każdą sytuację należy analizować indywidualnie z uwzględnieniem postanowień konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹, jaka wiąże Polskę z państwem, w którym podatnik uzyskał dochody podlegające rozliczeniu.

Podatnicy, będący tzw. polskimi rezydentami podatkowymi (mający miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce), podlegają w Polsce **nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu**, a zatem zobowiązani są co do zasady do rozliczania wszystkich swoich dochodów (przychodów) w Polsce – niezależnie od tego, w jakim kraju te dochody (przychody) uzyskali.

Natomiast podatnicy, którzy są tzw. nierezydentami (tzn. nie mają miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce) podlegają w Polsce **ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu**. Oznacza to, że powinni rozliczyć się w Polsce jedynie z takich dochodów (przychodów), które uzyskali na terytorium Polski.

Na skutek obowiązywania w poszczególnych państwach ich wewnętrznych regulacji prawnych dotyczących opodatkowania podatkiem dochodowym, w przypadku gdy polski rezydent podatkowy uzyskuje dochody za granicą może dojść do sytuacji, w której – na podstawie przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów państwa, w którym uzyskał dochody – musiałby zapłacić podatek dochodowy w obu tych państwach.

Regulacje podatkowe w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych zapobiegają jednak takiemu podwójnemu opodatkowaniu poprzez określenie szczegółowych zasad rozliczania dochodów zagranicznych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

I. Informacje ogólne

Obowiązki podatkowe osób osiągających dochody za granicą zależą od miejsca ich zamieszkania dla celów podatkowych, rodzaju uzyskiwanych dochodów oraz regulacji zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanych dalej „UPO”).

Sposób opodatkowania dochodów zagranicznych oparty jest na dwóch zasadach:

1. zasadzie rezydencji oraz
2. zasadzie źródła.

¹ Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania znajduje się pod adresem: <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania>.

1. Zasada rezydencji

Osoby, które **mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce** (tzw. rezydenci), mają **nieograniczony obowiązek podatkowy**, tj. opodatkowują w Polsce wszystkie dochody, osiągnięte zarówno w Polsce jak i za granicą.

UWAGA!

Za osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce uważa się osobę fizyczną, która:

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

Przy spełnieniu jednego z ww. warunków, można uznać podatnika za polskiego rezydenta podatkowego. Powyższy przepis stosuje się z uwzględnieniem zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Miejsca zamieszkania nie należy mylić z miejscem stałego pobytu.

Osoby, które **nie mają miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce** (tzw. nierezydenci), mają **ograniczony obowiązek podatkowy**, tj. opodatkowują w Polsce wyłącznie dochody osiągnięte na terytorium Polski.

UWAGA!

O zmianie miejsca zamieszkania nie decyduje sam fakt długotrwałego przebywania za granicą.

Dokumentem potwierdzającym, że podatnik jest rezydentem danego państwa jest certyfikat rezydencji.

Certyfikat rezydencji to zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika. **Certyfikat sporządzony w języku obcym** powinien być wiarygodnie przetłumaczony na język polski.

2. Zasada źródła

Zasada źródła oznacza, że **obowiązkiem podatkowym objęte są wszelkie dochody powstałe na terytorium danego państwa**, niezależnie czy podmiot ma w nim miejsce zamieszkania. Na tej zasadzie oparta jest konstrukcja ograniczonego obowiązku podatkowego.

Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

- pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- działalności wykonywanej osobiście na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia;
- działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- położonej na terytorium RP nieruchomości, w tym ze sprzedaży takiej nieruchomości.

UWAGA!

W przypadku **zmiany rezydencji podatkowej w trakcie roku podatkowego**, podatnik jest obowiązany rozliczyć się w państwie dotychczasowej rezydencji ze wszystkich swoich dochodów osiągniętych w okresie, w którym miał w tym państwie miejsce zamieszkania (z uwzględnieniem postanowień UPO).

Osiągając dochody z zagranicy należy pamiętać o tym, że:

- w sytuacji, gdy zgodnie z UPO dochody podlegają opodatkowaniu w obydwu państwach, zastosowanie ma określona w tej umowie metoda unikania podwójnego opodatkowania;
- jeżeli umowa z danym państwem nie została zawarta, sposób unikania podwójnego opodatkowania reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- UPO mają pierwszeństwo przed polskim wewnętrznym prawem podatkowym – zwolnienia poszczególnych kategorii dochodów, które wynikają z UPO mają zastosowanie nawet wówczas, gdy nie potwierdza tych zwolnień ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

II. Opodatkowanie rezydentów

Sposób opodatkowania polskich rezydentów podatkowych z tytułu osiągniętych przez nich poza granicami Polski dochodów jest uzależniony przede wszystkim od tego, czy z krajem, w którym osoby te uzyskują dochody zagraniczne, Polska ma zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.

1. **Zasady opodatkowania rezydentów, gdy istnieje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania**

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania określają, w jakim kraju podatnik powinien opodatkować dane źródło dochodów (i ewentualnie jaką stawką), a w przypadku, gdy opodatkowanie powinno nastąpić w kraju źródła przychodów – umowa określa, w jaki sposób podatnik powinien unikać podwójnego opodatkowania w Polsce.

UWAGA!

Metody unikania podwójnego opodatkowania należy stosować tylko w sytuacji, kiedy zgodnie z UPO dochody **mogą być** opodatkowane za granicą.

Istnieją dwie metody unikania podwójnego opodatkowania:

- **Metoda wyłączenia z progresją**

Zastosowanie tej metody oznacza, że w Polsce zwalnia się z opodatkowania dochód osiągnięty w drugim państwie, jednak ma on wpływ na ustalenie stopy procentowej, według której należy obliczyć należny podatek od dochodu osiągniętego w Polsce.

W przypadku uzyskania dochodów, do których znajduje zastosowanie ta metoda unikania podwójnego opodatkowania, obowiązek złożenia zeznania (i wykazania w nim dochodów uzyskanych za granicą) występuje tylko wtedy, gdy podatnik osiągnął również dochody na terenie Polski opodatkowane według skali podatkowej.

Natomiast w przypadku, gdy podatnik nie uzyskał w Polsce żadnych dochodów podlegających opodatkowaniu według skali podatkowej – wówczas co do zasady nie składa zeznania rocznego, w którym wykazywałby uzyskane dochody zagraniczne, objęte metodą wyłączenia z progresją.

Obliczenie podatku z uwzględnieniem tej metody przedstawia się następująco²:

- a) do dochodów do opodatkowania uzyskanych w Polsce (przychód - koszty uzyskania przychodu - składki na ubezpieczenie społeczne i przysługujące odliczenia od dochodu) należy dodać dochody zwolnione od podatku uzyskane za granicą (przychód - diety - koszty uzyskania przychodu);
- b) od tak ustalonej sumy dochodów należy obliczyć podatek według skali podatkowej;
- c) obliczony podatek należy podzielić przez sumę dochodów z Polski i zagranicy (obliczonych zgodnie z lit. a), a następnie pomnożyć przez 100;
- d) uzyskaną w ten sposób stopę procentową (z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku), należy pomnożyć przez polskie dochody do opodatkowania po ich zaokrągleniu do pełnych złotych (tj. podstawę obliczenia podatku).

UWAGA!

Przy wyliczeniu stopy procentowej dochód zwolniony (dochód zagraniczny) **należy dodawać do dochodu do opodatkowania (tj. pomniejszonego o przysługujące odliczenia np. z tytułu składki na ubezpieczenie społeczne)** a nie do dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodu nad kosztami.

- **Metoda proporcjonalnego odliczenia**

Zastosowanie tej metody oznacza, że dochód osiągnięty za granicą jest opodatkowany w Polsce, ale od obliczonego podatku odlicza się podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

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 w Polsce inne dochody opodatkowane według skali podatkowej.

Obliczenie limitu podatku zapłaconego za granicą podlegającego odliczeniu wygląda następująco³:

- a) do dochodów do opodatkowania w Polsce należy dodać dochód do opodatkowania uzyskany za granicą (przychód - diety - koszty uzyskania przychodu - przysługujące do odliczenia składki na ubezpieczenie społeczne);
- b) od tak ustalonej sumy dochodów do opodatkowania, po ich zaokrągleniu do pełnych złotych (tj. podstawy obliczenia podatku) należy obliczyć podatek według skali podatkowej;
- c) obliczony podatek należy pomnożyć przez dochód uzyskany za granicą (przychód - diety - koszty uzyskania przychodu) i następnie podzielić przez łączne dochody (polskie i zagraniczne).

Jeżeli podatnik nie odprowadzał podatku za granicą w trakcie „polskiego roku podatkowego” (czyli roku kalendarzowego) np. w związku ze zbyt niskim dochodem, to w polskim zeznaniu rocznym nie może wykazać podatku zapłaconego za granicą. Jeżeli natomiast, po dokonaniu rozliczenia rocznego za granicą, wystąpił u podatnika obowiązek zapłaty za granicą podatku, podatnik ma prawo odliczyć ten

² Przykład rozliczenia dochodów z uwzględnieniem metody wyłączenia z progresją znajduje się na str. 11-13 broszury.

³ Przykłady rozliczenia dochodów z uwzględnieniem metody proporcjonalnego odliczenia znajduje się na str. 13-19 broszury.

podatek w części przypadającej na polski rok podatkowy, dokonując korekty złożonej wcześniej deklaracji rocznej.

Podobna zasada dotyczy przypadku, gdy podatnik uzyskiwał dochód w kraju, w którym obowiązuje inny rok podatkowy – wówczas w polskim zeznaniu rocznym podatnik ten może odliczyć jedynie podatek faktycznie pobrany i zapłacony za granicą. Gdyby do czasu złożenia zeznania w Polsce nie zapłacił podatku za granicą, nie ma kwoty podatku zagranicznego do odliczenia zgodnie z metodą unikania podwójnego opodatkowania. Następnie, po dokonaniu rozliczenia za granicą, podatnik ma prawo skorygować zeznanie roczne złożone w Polsce i uwzględnić do odliczenia podatek zapłacony za granicą (wynikający ze złożonego za granicą zeznania – do wysokości przypadającej na „polski” rok podatkowy).

Z kolei **zwrot podatku otrzymanego z zagranicy** (przy rozliczeniu dochodów metodą proporcjonalnego odliczenia), należy doliczyć do podatku w zeznaniu rocznym za rok, w którym podatek zagraniczny został otrzymany.

UWAGA!

W sytuacji, kiedy podatnik uzyskuje dochody z dwóch (i więcej) państw, z którymi obowiązuje metoda proporcjonalnego odliczenia, limit podatku do odliczenia oblicza się oddzielnie dla dochodów uzyskanych w poszczególnych państwach, bowiem odliczenie to nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie (a nie obcych państwach).

• Dwie metody jednocześnie

Zdarzają się sytuacje, w których do jednego podatnika mają zastosowanie jednocześnie dwie metody unikania podwójnego opodatkowania (np. podatnik będący polskim rezydentem podatkowym uzyskuje dochody z umowy o pracę z trzech państw – z Polski, Francji i Holandii). W takim przypadku w zeznaniu rocznym należy uwzględnić obie metody rozliczenia.

Rozliczenie podatku dochodowego od dochodów uzyskanych z tytułu pracy wykonywanej w Polsce, Francji (metoda wyłączenia z progresją) oraz Holandii (metoda proporcjonalnego odliczenia), wygląda następująco:

- a) do dochodów do opodatkowania (Polska, Holandia) dodaje się dochody zwolnione od podatku uzyskane za granicą (Francja) i od tak ustalonej sumy dochodów oblicza się podatek według skali podatkowej;
- b) ustala się stopę procentową podatku tj. dzieli kwotę obliczonego podatku przez sumę dochodów (Polska, Holandia, Francja) obliczonych zgodnie z lit. a), a następnie mnoży przez 100;
- c) oblicza się podatek, mnożąc uzyskaną stopę procentową (z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku) przez dochody do opodatkowania (Polska, Holandia) po ich zaokrągleniu do pełnych złotych (tj. przez podstawę obliczenia podatku);
- d) podatek pomniejsza się o podatek zapłacony za granicą; odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. W celu obliczenia ww. limitu należy: kwotę podatku obliczonego według skali podatkowej od łącznych dochodów do opodatkowania (Polska, Holandia) pomnożyć przez kwotę dochodu (przychód - diety - koszty uzyskania przychodu) uzyskanego za granicą (Holandia), a następnie podzielić przez kwotę łącznego dochodu (Polska, Holandia).

2. Zasady opodatkowania rezydentów, gdy brak jest umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Jeżeli osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Polsce, uzyska dochody w kraju, z którym nie została podpisana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie oznacza to, że będzie opodatkowana podwójnie. W takiej sytuacji dochody uzyskane za granicą i tam opodatkowane podlegają opodatkowaniu w Polsce przy zastosowaniu **metody proporcjonalnego odliczenia**.

3. Zastosowanie tzw. ulgi abolicyjnej

Podatnik mający nieograniczony obowiązek podatkowy, rozliczając przy zastosowaniu metody proporcjonalnego odliczenia uzyskane za granicą dochody:

- ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy;
- z działalności wykonywanej osobiście;
- z działalności gospodarczej lub
- z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Polski działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi

- **ma prawo odliczyć od podatku dochodowego**, obliczonego według skali podatkowej, pomniejszonego o kwotę składki zdrowotnej, **kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym metodą proporcjonalnego odliczenia, a kwotą podatku obliczonego metodą wyłączenia z progresją**.

Przy obliczaniu podatku według metody wyłączenia z progresją (na potrzeby obliczenia ulgi abolicyjnej) dochód uzyskany w państwie, z którym obowiązuje metoda proporcjonalnego odliczenia, traktuje się jak dochód zwolniony od opodatkowania na podstawie umowy. Zatem, do obliczenia podatku metodą wyłączenia z progresją należy uwzględnić dochód bez pomniejszenia o zagraniczne składki społeczne przypadające na ten dochód.

UWAGA!

Odliczenia nie stosuje się do dochodów uzyskanych w krajach i na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową⁴.

III. Omówienie zasad opodatkowania dochodów uzyskanych z wybranych źródeł przychodów

O tym, do jakiego źródła przychodów w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy kwalifikować określone rodzaje dochodów, decyduje sama treść konkretnej umowy.

W sytuacji, gdy z UPO wynika, że uzyskany dochód podlega opodatkowaniu w Polsce, to o źródle i zasadach opodatkowania (w tym o kosztach) decydują przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁴ Lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową zawarta jest w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 599).

Zatem każda sytuacja wymaga indywidualnej analizy w oparciu o konkretną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zaś poniższe omówienie poszczególnych źródeł przychodów ma jedynie charakter poglądowy.

1. Praca najemna

a) Ogólne zasady opodatkowania pracy najemnej

Generalna zasada wynikająca z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowi, że pensje, płace i inne podobne wynagrodzenia z tytułu pracy najemnej uzyskiwane przez osoby mające miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie (np. w Polsce) – podlegają opodatkowaniu tylko w tym Umawiającym się Państwie (tj. w Polsce), chyba że praca jest wykonywana w drugim Umawiającym się Państwie. W takim przypadku dochód może być opodatkowany zarówno w państwie miejsca zamieszkania, jak i w państwie, w którym wykonywano pracę.

UWAGA!

Istnieją sytuacje, w których dochody z pracy podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania, pomimo że praca jest wykonywana w drugim państwie. Możliwe to jest tylko wtedy, gdy zostaną spełnione łącznie 3 poniższe warunki:

- pracownik przebywa w drugim Państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni podczas każdego dwunastomiesięcznego okresu, rozpoczynającego się lub kończącego w danym roku podatkowym lub (według postanowień niektórych UPO) przez okres lub okresy nie przekraczające 183 dni w danym roku podatkowym i
- wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w drugim Państwie i
- wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca posiada w drugim Państwie.

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

Należy pamiętać, że przy obliczaniu okresu 183 dni nie ma znaczenia to, czy pracownik przebywa w podróży służbowej czy też jest oddelegowany do pracy, chyba że pobyt w konkretnym państwie wiąże się tylko z przejazdem do innego docelowego kraju. Ponadto, do ustalenia okresu 183 dni należy wliczać dni faktycznego pobytu podatnika w danym państwie (również dzień przybycia, dzień wyjazdu, soboty, niedziele, urlopy, dni choroby i dni świąteczne), a nie długość obowiązywania umowy o pracę.

b) Rozliczenie roczne pracy najemnej – sposób obliczenia dochodu zagranicznego

Bez względu na kraj, w którym uzyskano wynagrodzenia za pracę oraz bez względu na zastosowaną metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, sposób obliczania dochodu przy składaniu zeznania podatkowego jest taki sam:

- **przychód** brutto osiągnęty za granicą należy pomniejszyć o przysługujące **diety**;
- obliczoną w ten sposób kwotę należy **przeliczyć na złote polskie**;
- od uzyskanej w złotych kwoty należy odjąć przysługujące **koszty uzyskania przychodu**.

Przy czym należy wyjaśnić, że:

- **Przychód** to otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.
- **Dieta** to zwolniona z opodatkowania część przychodów osób przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, która odpowiada wysokości 30% diety określonej w rozporządzeniu 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 poz. 167) za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku służbowym, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczym stosunku pracy; do wyliczenia dni pobytu za granicą uwzględnia się również soboty, niedziele, święta, dni delegacji służbowej oraz dni urlopu wypoczynkowego odbywanych w trakcie czasowego pobytu za granicą. Diety odlicza się niezależnie od stosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania.
- **Przeliczenie przychodu na złote** – przychody w walutach obcych należy przeliczyć na złote według średniego kursu Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (wyплаты wynagrodzenia bądź postawienia wynagrodzenia do dyspozycji).
Jeżeli kwoty diet oraz wynagrodzenia wyrażone są w różnych walutach obcych (np. dolary i euro) ich wartości należy przeliczyć na złote, a następnie przychód wyrażony w złotych pomniejszyć o wartość diet wyrażoną w złotych.
- **Koszty uzyskania przychodu** to zryczałtowane koszty pracownicze wynoszące:
 - 111 zł 25 gr miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1.335 zł, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej (nie mogą przekroczyć łącznie 2.002 zł 05 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej) albo
 - 139 zł 06 gr miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 1.668 zł 72 gr, w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę (nie mogą przekroczyć łącznie 2.502 zł 56 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej).

Rozliczenia rocznego z tytułu pracy najemnej należy dokonać w deklaracji **PIT-36** i załączniku **PIT/ZG** do 30 kwietnia następnego roku.

Jeśli w trakcie roku podatkowego podatnik uzyskiwał dochody wyłącznie z pracy najemnej wykonywanej za granicą, a metodą unikania podwójnego opodatkowania, jaka ma do niego zastosowanie, jest metoda wyłączenia z progresją – wówczas podatnik nie ma obowiązku składania zeznania rocznego.

Natomiast w przypadku, gdy metodą unikania podwójnego opodatkowania, jaka ma zastosowanie do podatnika, jest metoda proporcjonalnego odliczenia – wówczas zeznanie roczne musi być złożone zawsze.

Przykłady rozliczenia dochodów ze stosunku pracy uzyskanych za granicą z uwzględnieniem metod unikania podwójnego opodatkowania

Informacje wstępne

Jeśli podatnik uzyska przychód ze stosunku pracy, to bez względu na kraj, w którym uzyskał wynagrodzenie oraz na metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, sposób obliczania dochodu przy składaniu zeznania podatkowego jest taki sam:

- przychód brutto uzyskany za granicą (w walucie) pomniejsza się o przysługujące diety (w walucie),
- obliczoną w ten sposób kwotę przelicza się na złote polskie po średnim kursie Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu,
- od uzyskanej kwoty odejmuje się koszty uzyskania przychodów (pracownicze podstawowe lub dla dojeżdżających – podwyższone).

Tabela 1. Wyliczenie diety

Przykładowe wyliczenie diet przy założeniu, że podatnik pracował za granicą od 1 czerwca do 30 listopada 2015 r.

UWAGA!

W celu określenia właściwej wysokości diety dla danego kraju konieczna jest analiza rozporządzenia 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)

Miesiąc	Liczba dni w miesiącu	Dieta w euro obowiązująca we Francji i Holandii	Kwota zwolnienia w euro (kol.2 x kol. 3 x 30%)
1	2	3	4
Czerwiec	30	50	450,00
Lipiec	31	50	465,00
Sierpień	31	50	465,00
Wrzesień	30	50	450,00
Październik	31	50	465,00
Listopad	30	50	450,00
Razem	183		2.745,00

Tabela 2. Przychód brutto oraz sposób ustalenia dochodu uzyskanego za granicą (we Francji lub w Holandii) – poz. 8 i 9 PIT/ZG.

Data uzyskania przychodów	Przychód brutto w euro	Kwota diet w euro (kol. 4 tab. 1)	Przychód w euro po potrąceniu diet (kol. 2 - kol. 3)	Średni kurs NBP ⁵	Przychód w PLN kol. 4 x kol. 5	Koszty ze stosunku pracy Podstawowe w PLN	Dochód w PLN (kol.6 – kol. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
30.06.2015	1.200	450,00	750,00	4,0434	3.032,55	111,25	2.921,30
31.07. 2015	1.200	465,00	735,00	3,9321	2.890,09	111,25	2.778,84
31.08. 2015	1.200	465,00	735,00	3,9369	2.893,62	111,25	2.782,37
30.09. 2015	1.200	450,00	750,00	3,9835	2.987,63	111,25	2.876,38
31.10. 2015	1.200	465,00	735,00	3,8871	2.857,02	111,25	2.745,77
30.11. 2015	1.200	450,00	750,00	3,8166	2.862,45	111,25	2.751,20
razem					17.523,36	667,50	16.855,86

UWAGA!

W przypadku **metody wyłączenia z progresją**, dochód zagraniczny wykazuje się w PIT-36 w poz. 182 lub 183.

W przypadku **metody odliczenia proporcjonalnego** przychody, koszty uzyskania przychodu, dochód (bez należnej zaliczki) wykazuje się w części D PIT-36.

Tabela 3. Sposób przeliczenia podatku zapłaconego za granicą (metoda odliczenia proporcjonalnego)

Data poboru przez pracodawcę podatku	Podatek w euro	Średni kurs NBP ⁵	Podatek w PLN poz. 10 PIT/ZG
1	2	3	4
30.06. 2015	120	4,0434	485,21
31.07. 2015	120	3,9321	471,85
31.08. 2015	120	3,9369	472,43
30.09. 2015	120	3,9835	478,02
31.10. 2015	120	3,8871	466,45
30.11. 2015	120	3,8166	457,99
Razem			2.831,95

⁵ Podane w tabelach średnie kursy waluty euro są jedynie wielkościami przykładowymi.

Przykład 1

Metoda wyłączenia z progresją - rezydent polski uzyskał dochody ze stosunku pracy w Polsce oraz we Francji (umowa o pracę zawarta z zagranicznym pracodawcą i wykonywana za granicą). Rozlicza się indywidualnie.

Podatnik w okresie od 1 stycznia do 31 maja 2015 r. był zatrudniony **w Polsce** na umowę o pracę. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) przychód brutto - 15.000 zł (poz. 43 PIT-36)
- b) koszty uzyskania przychodu podstawowe - $5 \times 111,25 \text{ zł} = 556,25 \text{ zł}$ (poz. 44 PIT-36)
- c) składki:
 - społeczne - 3.500 zł (poz. 153 PIT-36)
 - zdrowotne - 750 zł (poz. 190 PIT-36)
- d) zaliczka na podatek - 807 zł (poz. 47 PIT-36)
- e) dochód uzyskany w Polsce (przychód – koszty) - $15.000 - 556,25 = 14.443,75 \text{ zł}$ (poz. 45 PIT-36)
- f) dochód do opodatkowania uzyskany w Polsce (przychód - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne) - $15.000 - 556,25 - 3.500 = 10.943,75 \text{ zł}$ (poz. 181 PIT-36)

W okresie od 1 czerwca do 30 listopada 2015 r. podatnik pracował we Francji. Wynagrodzenie otrzymywał gotówką ostatniego dnia każdego miesiąca. Mieszkał czasowo w miejscowości, w której znajdował się zakład pracy. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) diety - 2.745,00 euro (Tabela 1)
- b) dochód Francja (przychód – diety – koszty) - 16.855,86 zł (Tabela 2)

Wypełniając zeznanie należy:

- a) do dochodu do opodatkowania w Polsce (poz. 181 PIT-36) dodać dochody uzyskane we Francji (przychód - diety - polskie koszty uzyskania przychodu) i od tak ustalonej sumy dochodów obliczyć podatek według skali podatkowej. Dochody z Francji wpisuje się w części H w poz. 182 PIT-36 oraz w poz. 8 PIT/ZG;
- b) ustalić stopę procentową - obliczony podatek mnoży się przez 100 i dzieli przez łączne dochody (suma poz. 181 i 182). Obliczoną stopę procentową należy zastosować tylko do dochodów do opodatkowania w Polsce (tj. kwoty z poz. 181 PIT-36).

Ustalenie stopy procentowej:

- a) należy zsumować dochód do opodatkowania w Polsce (poz. 181) z dochodem z Francji (poz. 182):

$$10.943,75 + 16.855,86 \text{ (patrz Tabela 2)} = 27.799,61 \text{ zł}$$

- b) należy obliczyć podatek według skali podatkowej:

$$(27.800 \times 18\%) - 556,02 = 4.447,98 \text{ zł}$$

- c) należy obliczyć stopę procentową – wyliczony podatek należy podzielić przez sumę kwot z poz. 181 i 182 i pomnożyć razy 100. Stopę procentową należy zaokrąglić do dwóch miejsc po przecinku:

$$\frac{4.447,98 \times 100}{27.799,61} = 16,00\%$$

Podatek obliczony z zastosowaniem stopy procentowej (poz. 184 x stopa procentowa):

$$10.944 \times 16,00 \% = 1.751,04 \text{ zł (poz. 185; poz. 189 PIT-36)}$$

Składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegające odliczeniu: 750 zł

Podatek po odliczeniach: 1.751,04 zł – 750 zł = 1.001,04 zł (poz. 199 PIT-36)

Podatek należny: 1.001 zł (poz. 200 PIT-36)

Przykład 2

Metoda wyłączenia z progresją - rezydent polski uzyskał dochody ze stosunku pracy w Polsce oraz we Francji (umowa o pracę zawarta z zagranicznym pracodawcą i wykonywana za granicą). Podatnik rozlicza się wspólnie z małżonką.

Podatnik w okresie od 1 stycznia do 31 maja 2015 r. był zatrudniony **w Polsce** na umowę o pracę. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu::

- a) przychód brutto - 15.000 zł (poz. 43 PIT-36)
- b) koszty uzyskania przychodu podstawowe - 5 x 111,25 zł = 556,25 zł (poz. 44 PIT-36)
- c) składki:
 - społeczne -3.500 zł (poz. 153 PIT-36)
 - zdrowotne - 750 zł (poz. 190 PIT-36)
- d) zaliczka na podatek - 807 zł (poz. 47 PIT-36)
- e) dochód Polska (przychód - koszty) - 15.000 - 556,25 = 14.443,75 zł (poz. 45 PIT-36)
- f) dochód do opodatkowania Polska (przychód - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne) 15.000 - 556,25 - 3.500 = 10.943,75 zł (poz. 181 PIT-36)

W okresie od 1 czerwca do 30 listopada 2015 r. podatnik pracował **we Francji**. Wynagrodzenie otrzymywał gotówką ostatniego dnia każdego miesiąca. Mieszkał czasowo w miejscowości, w której znajdował się zakład pracy. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) diety - 2.745,00 euro (Tabela 1)
- b) dochód Francja (przychód - diety - koszty) - 16.855,86 zł (Tabela 2)

Żona podatnika przez cały 2015 r. pracowała **w Polsce** na umowę o pracę, w miejscowości innej niż miejsce zamieszkania. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) przychód brutto - 36.575,01 zł (poz. 94 PIT-36)
- b) koszty uzyskania podwyższone - 1.668,72 zł (12 x 139,06 zł) (poz. 95 PIT-36)
- c) składki:
 - społeczne - 6.417,82 zł (poz. 154 PIT-36)
 - zdrowotna - 2.246,69 zł (poz. 191 PIT-36)
- d) zaliczka na podatek - 2.686 zł (poz. 98 PIT-36)
- e) dochód Polska (przychód - koszty) - 36.575,01 - 1.668,72 = 34.906,29 zł (poz. 96 PIT-36)
- f) dochód do opodatkowania Polska (przychód - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne) 36.575,01 - 1.668,72 - 6.417,82 = 28.488,47 zł (poz. 181 PIT-36)

Ustalenie stopy procentowej:

a) do dochodu do opodatkowania z poz. 181 (Polska) należy dodać dochód zwolniony z poz. 182 (Francja):

- dochód do opodatkowania małżonków (Polska) - 39.432,22 zł (10.943,75 + 28.488,47)
- dochód zwolniony męża (Francja) - 16.855,86 zł (Tabela 2)

$$39.432,22 + 16.855,86 = 56.288,08 \text{ zł}$$

b) od połowy tak ustalonej sumy dochodów (Polska + Francja), po ich zaokrągleniu do pełnych złotych, należy obliczyć podatek wg skali podatkowej:

$$56.288,08 : 2 = 28.144,04 \text{ zł}$$

$$(28.144 \times 18\%) - 556,02 = 4.509,90 \text{ zł (podatek)}$$

c) należy ustalić stopę procentową dzieląc obliczony podatek przez połowę tak ustalonej sumy dochodów (Polska + Francja) i pomnożyć razy 100%. Stopę procentową należy zaokrąglić do dwóch miejsc po przecinku.

$$\frac{4.509,90}{(56.288,08:2)} \times 100\% = \frac{4.509,90}{28.144,04} \times 100\% = 16,02\%$$

Podatek obliczony z zastosowaniem stopy procentowej - podstawę obliczenia podatku z poz. 184 należy pomnożyć przez stopę procentową, a następnie wyliczony podatek pomnożyć razy dwa:

$$\frac{10.943,75 + 28.488,47}{2} = 19.716,11 \text{ zł (dochód do opodatkowania tj. polskie dochody małżonków)}$$

$$(19.716 \times 16,02\%) \times 2 = 3.158,50 \times 2 = 6.317,01 \text{ zł (poz. 185; poz. 189 PIT-36)}$$

Składki na ubezpieczenie zdrowotne małżonków podlegające odliczeniu: 750 zł (poz. 190 PIT-36) + 2.246,69 zł (poz. 191 PIT-36)

$$\text{Podatek po odliczeniach: } 6.317,01 \text{ zł} - 750 \text{ zł} - 2.246,69 \text{ zł} = 3.320,32 \text{ zł (poz. 199 PIT-36)}$$

Podatek należny: 3.320 zł (poz. 200 PIT-36)

Przykład 3

Metoda proporcjonalnego odliczenia - rezydent polski podjął pracę za granicą w Holandii (umowa o pracę zawarta z zagranicznym pracodawcą i praca była wykonywana za granicą). Podatnik rozlicza się indywidualnie; nie miał obowiązku wpłaty zaliczki po powrocie do Polski.

Podatnik w okresie od 1 stycznia do 31 maja 2015 r. był zatrudniony **w Polsce** na umowę o pracę. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- przychód brutto - 15.000 zł (poz. 43 PIT-36)
- koszty uzyskania przychodu podstawowe - 5 x 111,25 zł = 556,25 zł (poz. 44 PIT-36)

- c) składki:
- społeczne - 3.500 zł (poz. 153 PIT-36)
 - zdrowotne - 750 zł (poz. 190 PIT-36)
- d) zaliczka na podatek - 807 zł (poz. 47 PIT-36)
- e) dochód Polska (przychód - koszty) - 15.000 - 556,25 = 14.443,75 zł (poz. 45 PIT-36)
- f) dochód do opodatkowania Polska (przychód - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne) 15.000 - 556,25 - 3.500 = 10.943,75 zł (poz. 181 PIT-36)

W okresie od 1 czerwca do 30 listopada 2015 r. podatnik pracował w **Holandii**. Wynagrodzenie otrzymywał gotówką ostatniego dnia każdego miesiąca. Mieszkał czasowo w miejscowości, w której znajdował się zakład pracy. Podatnik wrócił do Polski 1 grudnia 2015 r. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) diety 2.745,00 euro (Tabela 1)
- b) dochód Holandia (przychód - diety - koszty) – 16.855,86 zł (Tabela 2)
- c) składki holenderskie (możliwe do odliczenia):
- społeczne - 600 zł (poz. 153 i 155 PIT-36)
 - zdrowotna - 300 zł (poz. 190 i 192 PIT-36)
- d) dochód do opodatkowania Holandia (przychód - diety - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne zapłacone w Holandii) - 16.255,86 (16.855,86 - 600)
- e) podatek zapłacony w Holandii po przeliczeniu na złote - 2.831,95 zł (Tabela 3)

UWAGA!

Podatnik wrócił do Polski 1 grudnia 2015 r., nie miał więc obowiązku wpłacenia w urządzie skarbowym należnej zaliczki na podatek - rozliczy się dopiero w PIT-36.

Składając PIT-36, uzyskane dochody i kwotę zapłaconego podatku w Holandii należy wykazać w PIT/ZG oraz w PIT/O wykazać kwotę ulgi abolicyjnej (poz. 43).

Wypełniając zeznanie należy:

- a) do dochodów do opodatkowania w Polsce dodać dochód do opodatkowania uzyskany w Holandii i od sumy tych dochodów (poz. 184) obliczyć podatek według skali podatkowej,
- b) podatek zapłacony w Holandii do wysokości wyliczonego limitu należy wpisać w poz. 187,
- c) do wyliczenia ulgi abolicyjnej należy porównać podatek obliczony z zastosowaniem metody odliczenia proporcjonalnego (poz. 189 PIT-36) z podatkiem obliczonym z zastosowaniem stopy %, różnicę wpisać do poz. 43 PIT/O i kwotę tą przenieść do poz. 194 PIT-36.

Obliczenie limitu podatku zapłaconego za granicą podlegającego odliczeniu:

Od podstawy obliczenia podatku (poz. 184) należy obliczyć podatek według skali podatkowej:

- dochód do opodatkowania w Polsce - 10.943,75 zł (14.443,75 - 3.500)
- dochód do opodatkowania w Holandii - 16.255,86 zł (16.855,86 - 600)

10.943,75 + 16.255,86 = 27.199,61 zł (dochód do opodatkowania; poz. 181 PIT-36)

[27.200 (podstawa obliczenia podatku z poz. 184) x 18%] - 556,02 = 4.339,98 zł (poz. 185 PIT-36)

Ustalenie limitu podatku zapłaconego w Holandii podlegającego odliczeniu:

Obliczony podatek (poz. 185) należy pomnożyć przez dochód (przychód - diety - polskie koszty uzyskania przychodu) uzyskany w Holandii i podzielić przez łączny dochód z poz. 92 PIT-36:

$$\frac{4.339,98 \times 16.855,86}{31.299,61} = 2.337,22 \text{ zł (poz.187 PIT-36)}$$

UWAGA!

Pobrany w Holandii podatek wyniósł 2.831,95 zł, a zatem podatnik nie może odliczyć całej kwoty zapłaconego podatku, **a tylko do wysokości limitu 2.337,22 zł.**

Podatek:

$$4.339,98 - 2.337,22 = 2.002,76 \text{ zł (poz. 189 PIT-36)}$$

Obliczenie ulgi abolicyjnej

Tabela 4. Dane potrzebne do obliczenia podatku za pomocą stopy procentowej

	Przychód	Koszty	Dochód	Składki społeczne	Dochód do wyliczenia stopy procentowej
	1	2	3	4	5
POLSKA	15.000,00	556,25	14.443,75	3.500 tylko składki społeczne zapłacone w Polsce	10.943,75
HOLANDIA	17.523,36 (przychód - diety)	667,50	16.855,86		16.855,86
razem	32.523,36		31.299,61		27.799,61

- a) od podstawy obliczenia podatku (tj. dochodów do opodatkowania z Polski i Holandii, po ich zaokrągleniu do pełnych złotych), należy obliczyć podatek wg skali:

$$10.943,75 \text{ (przychód - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne)} + 16.855,86 \text{ (przychód - diety - polskie koszty uzyskania przychodu)} = 27.799,61 \text{ zł (dochody do opodatkowania)}$$

$$[27.800 \text{ (podstawa obliczenia podatku)} \times 18\%] - 556,02 = 4.447,98 \text{ zł}$$

- b) ustalenie stopy procentowej - obliczony podatek należy podzielić przez sumę dochodów do opodatkowania (Polska + Holandia) i pomnożyć razy 100% – stopę procentową należy zaokrąglić do dwóch miejsc po przecinku:

$$\frac{4.447,98}{27.799,61} \times 100\% = 16,00\%$$

c) obliczenie podatku - podstawę obliczenia podatku (Polska) należy pomnożyć przez stopę procentową:

$$10.944 \times 16,00\% = 1.751,04 \text{ zł}$$

d) obliczenie kwoty ulgi abolicyjnej:

Podatek według metody proporcjonalnego odliczenia = 2.002,76 zł (poz. 189 PIT-36)

Podatek według metody wyłączenia z progresją = 1.751,04 zł (poz. 185 PIT-36)

Ulga abolicyjna jako różnica dwóch podatków:

$$2.002,76 - 1.751,04 = 251,72 \text{ zł (poz. 43 PIT/O; poz. 194 PIT-36).}$$

Składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegające odliczeniu: 750 zł (składki polskie; poz. 190 PIT-36) + 300 zł (składki zapłacone w Holandii; poz. 190 i 192 PIT-36)

Podatek po odliczeniach: 2.002,76 zł – 251,72 zł (ulga abolicyjna) – 1.050 zł (składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegające odliczeniu) = 701,04 zł (poz. 199 PIT-36)

Podatek należny: 701 zł (poz. 200 PIT-36)

Przykład 4

Metoda proporcjonalnego odliczenia - rezydent polski podjął pracę za granicą w Holandii (umowa o pracę zawarta z zagranicznym pracodawcą i praca była wykonywana za granicą). Podatnik rozlicza się wspólnie z małżonką; miał obowiązek wpłaty zaliczki po powrocie do Polski.

Podatnik w okresie od 1 stycznia do 31 maja 2015 r. był zatrudniony **w Polsce** na umowę o pracę. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) przychód brutto - 15.000 zł (poz. 43 PIT-36)
- b) koszty uzyskania przychodu podstawowe - 5 x 111,25 zł = 556,25 zł (poz. 44 PIT-36)
- c) składki:
 - społeczne - 3.500 zł (poz. 153 PIT-36)
 - zdrowotne - 750 zł (poz. 190 PIT-36)
- d) zaliczka na podatek - 807 zł (poz. 47 PIT-36)
- e) dochód Polska (przychód - koszty) - 15.000 - 556,25 = 14.443,75 zł (poz. 45 PIT-36)
- f) dochód do opodatkowania Polska (przychód - koszty i składki na ubezpieczenie społeczne) 15.000 - 556,25 - 3.500 = 10.943,75 zł (poz. 181 PIT-36)

W okresie od 1 czerwca do 30 listopada 2015 r. podatnik pracował **w Holandii**. Wynagrodzenie otrzymywał gotówką ostatniego dnia każdego miesiąca. Mieszkał czasowo w miejscowości, w której znajdował się zakład pracy. Podatnik wrócił do Polski 30 listopada 2015 r. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) diety - 2.745,00 euro (Tabela 1)
- b) dochód Holandia (przychód - diety - koszty) - 16.855,86 zł (Tabela 2)
- c) składki holenderskie (możliwe do odliczenia):
 - społeczne - 300 zł (poz. 153 i 155 PIT-36)
 - zdrowotna - 120 zł (poz. 190 i 192 PIT-36)
- d) dochód do opodatkowania Holandia (przychód - diety – koszty - składki na ubezpieczenie społeczne zapłacone w Holandii) - 16.555,86 zł (16.855,86 - 300)
- e) podatek zapłacony w Holandii po przeliczeniu na złote - 2.831,95 zł (Tabela 3)

UWAGA!

Podatnik wrócił do Polski 30 listopada 2015 r., a więc miał obowiązek wpłacenia w urzędzie skarbowym należnej zaliczki na podatek do 20 grudnia 2015 r. (bez kwoty wolnej) w wysokości najniższej stawki określonej w skali podatkowej 18%. Podatnik mógł zastosować też wyższą stawkę.

Żona podatnika przez cały 2015 r. pracowała w **Polsce** na umowę o pracę, w miejscowości innej niż miejsce zamieszkania. Wartości przyjęte do obliczeń z tego tytułu:

- a) przychód brutto - 36.575,01 zł (poz.94 PIT-36)
- b) koszty uzyskania podwyższone - 1.668,72 zł (12 x 139,06 zł) (poz. 95 PIT-36)
- c) składki:
 - społeczne -6.417,82 zł (poz.154 PIT-36)
 - zdrowotna - 2.246,69 zł (poz.191 PIT-36)
- d) zaliczka na podatek - 2.686 zł (poz. 98 PIT-36)
- e) dochód Polska (przychód - koszty) -36.575,01- 1.668,72 = 34.906,29 zł (poz. 96 PIT-36)
- f) dochód do opodatkowania Polska (przychód - koszty - składki na ubezpieczenie społeczne) 36.575,01 – 1.668,72 – 6.417,82 = 28.488,47 zł (poz. 181 PIT-36)

Składając PIT-36, uzyskane dochody za granicą i kwotę zapłaconego podatku należy wykazać w PIT/ZG oraz w PIT/O (poz. 43) wykazać kwotę ulgi abolicyjnej.

Wypełniając zeznanie należy:

- a) do dochodów do opodatkowania uzyskanych przez oboje małżonków w Polsce dodać dochód do opodatkowania uzyskany w Holandii przez męża i od połowy sumy tych dochodów (poz. 184 PIT-36) obliczyć podatek według skali podatkowej,
- b) podatek zapłacony w Holandii do wysokości wyliczonego limitu należy wpisać w poz.187 PIT-36,
- c) do wyliczenia ulgi abolicyjnej należy porównać podatek obliczony z zastosowaniem metody odliczenia proporcjonalnego (poz.189 PIT-36) z podatkiem z zastosowaniem stopy procentowej, różnicę wpisać do poz. 43 PIT/O i kwotę tę przenieść do poz. 194 PIT-36.

Obliczenie podatku zapłaconego za granicą podlegającego odliczeniu:

Od połowy sumy dochodów do opodatkowania uzyskanych przez małżonków (Polska + Holandia), wykazanych w poz. 184 PIT-36 należy obliczyć podatek według skali podatkowej, a następnie wyliczony podatek pomnożyć razy 2:

- dochód do opodatkowania w Polsce (mąż) - 10.943,75 zł
- dochód do opodatkowania w Polsce (żona) - 28.488,47 zł

– dochód do opodatkowania w Holandii (mąż): 16.855,86 - 300 = 16.555,86 zł

$$\frac{10.943,75 + 28.488,47 + 16.555,86}{2} = 27.994,04 \text{ zł}$$

$[(27.994 \text{ (podstawa obliczenia podatku z poz. 184)} \times 18 \%) - 556,02] = 4.482,90 \text{ zł}$
 $4.482,90 \times 2 = 8.965,80 \text{ zł (poz. 185 PIT-36)}$

Ustalenie limitu podatku zapłaconego w Holandii podlegającego odliczeniu:

Obliczony wcześniej podatek (poz. 185 PIT-36) należy pomnożyć przez dochód (przychód – diety – polskie koszty uzyskania przychodu) uzyskany w Holandii i podzielić przez łączny dochód małżonków (Polska + Holandia), tj. sumę poz. 92 i 143 PIT-36.

$$\frac{8.965,80 \times 16.855,86}{66.205,90} = 2.282,67 \text{ zł}$$

Pobrany za granicą podatek wyniósł 2.831,95 zł, zatem podatnik może odliczyć w poz. 187 tylko kwotę limitu 2.282,67 zł.

Podatek

$8.965,80 - 2.282,67 = 6.683,13 \text{ zł (poz. 189 PIT-36)}$

Obliczenie ulgi abolicyjnej

Tabela 5. Dane potrzebne do obliczenia podatku za pomocą stopy procentowej

	Przychód	Koszty	Dochód	Składki społeczne	Dochód do wyliczenia stopy procentowej
	1	2	3	4	5
POLSKA (łącznie dla małżonków)	15.000 + 36.575,01	556,25 + 1.668,72	49.350,04 łączny dochód małżonków	3.500 + 6.417,82 tylko składki społeczne zapłacone w Polsce	39.432,22
HOLANDIA	17.523,36	667,50	16.855,86		16.855,86
razem	69.098,37	2.892,47	66.205,90	9.917,82	56.288,08

a) od podstawy obliczenia podatku (tj. połowy sumy dochodów do opodatkowania z Polski i Holandii, po ich zaokrągleniu do pełnych złotych), oblicza się podatek według skali podatkowej:

$$56.288,08 : 2 = 28.144,04 \text{ (połowa sumy dochodów do opodatkowania z Polski i Holandii)}$$

$$[28.144 \text{ (podstawa obliczenia podatku)} \times 18\%] - 556,02 = 4.509,90 \text{ zł}$$

- b) ustalenie stopy procentowej – obliczony podatek należy podzielić przez połowę sumy dochodów do opodatkowania z Polski i Holandii i pomnożyć przez 100%. Stopę procentową należy zaokrąglić do dwóch miejsc po przecinku:

$$\frac{4.509,90}{28.144,04} \times 100\% = 16,02\%$$

- c) obliczenie podatku – połowę dochodów do opodatkowania uzyskanych przez małżonków w Polsce (tj. polską podstawę obliczenia podatku) należy pomnożyć przez stopę procentową, a następnie podatek pomnożyć razy 2:

$$\frac{39.432,22}{2} = 19.716,11 \text{ zł}$$

$$19.716 \text{ zł} \times 16,02\% = 3.158,50 \text{ zł}$$

$$3.158,50 \times 2 = 6.317 \text{ zł}$$

- d) obliczenie ulgi abolicyjnej

Podatek według metody proporcjonalnego odliczenia = 6.683,13 zł (poz. 189 PIT-36)

Podatek według metody wyłączenia z progresją = 6.317 zł (poz. 185 PIT-36)

Ulga abolicyjna jako różnica dwóch podatków należnych:

$$6.683,13 - 6.317 = 366,13 \text{ zł (poz. 43 PIT/O).}$$

Składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegające odliczeniu: 750 zł (składki polskie męża; poz. 190 PIT-36) + 2.246,69 zł (składki polskie żony; poz. 191 PIT-36) + 120 zł (składki zapłacone w Holandii; poz. 190 i 192 PIT-36)

Podatek po odliczeniach: 6.683,13 zł - 366,13 zł (ulga abolicyjna) - 3.116,69 zł (składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegające odliczeniu) = 3.200,31 zł (poz. 199 PIT-36)

Podatek należny: 3.200 zł (poz. 200 PIT-36)

2. Opodatkowanie dochodu z tytułu emerytury (renty) uzyskiwanej z zagranicy

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują różne sposoby opodatkowania emerytur i rent (zależnie od państwa, z którym Polska ma podpisaną umowę stosowane jest jedno z nich), na przykład:

- emerytury(renty) wypłacane osobie mającej miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie z tytułu jej wcześniejszej pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, tj. w państwie zamieszkania;
- emerytury (renty) podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, z którego przekazywane są płatności;

- emerytury (renty) przekazywane z jednego państwa osobie zamieszkałej w drugim państwie, mogą podlegać opodatkowaniu w obu państwach (w takiej sytuacji zastosowanie ma właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania).

Występują też sytuacje, gdy z państwem, z którego otrzymywana jest emerytura (renta) nie zawarto umowy. W przypadku emerytur (rent) przekazywanych osobie zamieszkałej w Polsce z państw, z którymi Polska nie zawarła umowy, będą one opodatkowane w Polsce na ogólnych zasadach z zastosowaniem metody proporcjonalnego odliczenia.

Zeznanie roczne

Po zakończonym roku podatnik uzyskujący emeryturę (rentę) zagraniczną zobowiązany jest co do zasady, złożyć zeznanie roczne PIT-36 (wraz z załącznikiem PIT/ZG – jeśli zastosowanie ma metoda unikania podwójnego opodatkowania, tzn. jeżeli emerytura podlega opodatkowaniu i w Polsce, i za granicą) w terminie do 30 kwietnia następnego roku.

W przypadku, gdy do rozliczenia emerytury (renty) ma zastosowanie jedna z metod unikania podwójnego opodatkowania, to należy mieć na uwadze, że:

- **przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją:**
 - jeżeli podatnik oprócz emerytury zagranicznej nie uzyskał w Polsce innych dochodów opodatkowanych wg skali - nie ma obowiązku złożyć zeznania PIT-36 i PIT/ZG,
 - jeżeli podatnik oprócz emerytury zagranicznej osiągnął inny dochód opodatkowany według skali podatkowej w Polsce – nie wykazuje emerytury (renty) zagranicznej w części D PIT-36, a wykazuje ją w części H tylko celem ustalenia stopy procentowej; dodatkowo dochód zagraniczny wykazuje w załączniku PIT/ZG.

- **przy zastosowaniu metody odliczenia proporcjonalnego**

bez względu na to, czy podatnik uzyskał w Polsce dochody opodatkowane według skali czy też nie, wypełnia część D PIT-36 wykazując uzyskane za granicą dochody i zapłacony za granicą podatek (do wysokości limitu przypadającego do odliczenia), natomiast w PIT/ZG wykazuje dochody z emerytury zagranicznej i podatek zapłacony za granicą (w pełnej wysokości – bez uwzględnienia limitu do odliczenia).

Jeżeli nie ma zastosowania żadna metoda unikania podwójnego opodatkowania, bo zgodnie z umową emerytura zagraniczna podlega opodatkowaniu **tylko w Polsce**, to podatnik nie wypełnia PIT/ZG.

UWAGA!

Wolne od podatku są otrzymywane z zagranicy:

- a) renty inwalidzkie z tytułu inwalidztwa wojennego,
- b) kwoty zaopatrzenia przyznane ofiarom wojny oraz członkom ich rodzin,
- c) renty wypadkowe osób, których inwalidztwo powstało w związku z przymusowym pobytem na robotach w III Rzeszy Niemieckiej w latach 1939-1945

– pod warunkiem przedstawienia płatnikowi dokumentu instytucji zagranicznej, stwierdzającego charakter przyznanego świadczenia.

Wolne od podatku są również: wypłacone, za pośrednictwem płatnika, przy emeryturach i rentach zagranicznych, podwyżki (zwiększenia) mające charakter dodatków rodzinnych, pod warunkiem przedstawienia płatnikowi dokumentu stwierdzającego wysokość podwyżki.

3. Opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą

Opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej jest określone w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania jako tzw. „zyski przedsiębiorstw”.

Zasada ogólna stanowi, że zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można je przypisać temu zakładowi.

Jeżeli przedsiębiorstwo jest zarejestrowane za granicą i tam prowadzona jest działalność gospodarcza, to na przedsiębiorcy ciąży obowiązek opłacania podatku w tym państwie, gdzie ta działalność jest prowadzona. Natomiast z uwagi na rezydencję tj. nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce - przedsiębiorca co do zasady ma obowiązek rozliczyć się z tych dochodów w Polsce, z uwzględnieniem metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w umowie z danym państwem. Dlatego też, w zależności od wybranej formy opodatkowania tej działalności i unormowań umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, obowiązany jest do właściwego rozliczenia dochodów zagranicznych w Polsce.

Opodatkowanie działalności gospodarczej według skali podatkowej

- **Przedsiębiorca polski prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w drugim państwie poprzez położony tam zakład (z państwem obowiązuje umowa przewidująca metodę wyłączenia z progresją)** - w przypadku metody wyłączenia z progresją, dochód z zagranicznej działalności gospodarczej jest zwolniony od podatku w Polsce, jednakże ma wpływ na wysokość stopy procentowej, przez którą mnoży się dochód podlegający opodatkowaniu w Polsce (z działalności prowadzonej w Polsce) w celu wyliczenia należnego podatku. Dochód zagranicznego zakładu wykazuje się w PIT/ZG a także w PIT-36.
- **Przedsiębiorca polski prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w drugim państwie poprzez położony tam zakład (z państwem obowiązuje umowa przewidująca metodę proporcjonalnego odliczenia)** - w tym przypadku dochody uzyskane za granicą i tam opodatkowane nie są zwolnione od podatku w Polsce, przychody i koszty zagranicznego zakładu łączy się z przychodami i kosztami osiągniętymi z działalności gospodarczej w Polsce. Kwoty te ustala się zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatek oblicza się od łącznej sumy dochodów. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dochodu zagranicznego, podatek zapłacony za granicą odlicza się od podatku należnego w Polsce w takiej proporcji, w jakiej pozostaje dochód zagraniczny do dochodu krajowego. Dochód

uzyskany za granicą należy wykazać w części D PIT-36 oraz w PIT/ZG, PIT/B. Możliwe jest skorzystanie z ulgi abolicyjnej - wówczas należy dołączyć PIT/O.

Opodatkowanie działalności gospodarczej podatkiem liniowym

- **Przedsiębiorca polski prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w drugim państwie poprzez położony tam zakład (z państwem obowiązuje umowa przewidująca metodę wyłączenia z progresją)** - dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie np. Niemiec uzyskane przez podatników, którzy wybrali w Polsce opodatkowanie działalności podatkiem liniowym, nie wpływają na wysokość płaconej przez nich stawki podatku z tytułu tej działalności, jak również nie będą miały wpływu na stopę podatku stosowaną do innych dochodów uzyskiwanych w Polsce, opodatkowanych zgodnie ze skalą podatkową. Zatem, w PIT-36L oraz PIT/B wykazuje się wyłącznie dochody uzyskane w Polsce.
- **Przedsiębiorca polski prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w drugim państwie poprzez położony tam zakład (z państwem obowiązuje umowa przewidująca metodę proporcjonalnego odliczenia)** - w tym przypadku dochody uzyskane za granicą i tam opodatkowane nie są zwolnione od opodatkowania w Polsce. Dochody te łączy się z dochodami z działalności gospodarczej prowadzonej w Polsce. Od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu za granicą. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Dochód zagraniczny wykazuje się w PIT/ZG i PIT/B oraz PIT-36L. Możliwe jest skorzystanie przez podatnika z ulgi abolicyjnej.

Opodatkowanie działalności gospodarczej zryczałtowanym podatkiem dochodowym

Podatnik, którego przychody z działalności gospodarczej są opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym, musi stosować tę formę opodatkowania do wszystkich przychodów z działalności gospodarczej, w tym uzyskanych za granicą.

- **Przedsiębiorca polski prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w drugim państwie poprzez położony tam zakład (z państwem obowiązuje umowa przewidująca metodę wyłączenia z progresją)** - w przypadku przychodów z działalności gospodarczej opodatkowanej ryczałtem zastosowanie metody wyłączenia z progresją oznacza, że przychód osiągnięty za granicą nie ma wpływu na wysokość stawki zryczałtowanego podatku dochodowego, którą opodatkowane są przychody z działalności gospodarczej prowadzonej w Polsce. W PIT-28 podatnik nie uwzględnia przychodów uzyskanych za granicą. Dochody te nie mają też wpływu na dochody opodatkowane według skali podatkowej (jeżeli podatnik takie uzyskuje).
- **Przedsiębiorca polski prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w drugim państwie poprzez położony tam zakład (z państwem obowiązuje umowa przewidująca metodę proporcjonalnego odliczenia)** - w tym przypadku dochody uzyskane za granicą i tam opodatkowane nie są zwolnione od opodatkowania w Polsce. Dochód uzyskany za granicą sumuje się z dochodem uzyskanym w Polsce i łączną kwotę wykazuje się w PIT-28/A oraz PIT-28. Ponadto w PIT-28 wykazuje się podatek zapłacony za granicą, podlegający odliczeniu od

podatku (do limitu). Odliczenia podatku zagranicznego dokonuje się również na etapie ryczałtów miesięcznych. Możliwe jest skorzystanie z ulgi abolicyjnej - wówczas należy dołączyć PIT/O.

4. Opodatkowanie odsetek i dywidend uzyskanych za granicą

Polski rezydent uzyskujący dochody z kapitałów pieniężnych za granicą, rozlicza się z nich z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W większości umów wskazana jest metoda odliczenia proporcjonalnego.

Jeżeli rezydent polski uzyskuje dochody z odsetek i dywidend za granicą, to jest obowiązany do samodzielnego obliczenia 19% zryczałtowanego podatku i wykazania go w zeznaniu podatkowym. Od zryczałtowanego podatku od tych przychodów, odlicza kwotę równą podatkowi zapłaconemu za granicą, jednakże odliczenie to nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego od tych przychodów przy zastosowaniu stawki 19%.

Kwotę należnego podatku w Polsce oraz podatku zapłaconego za granicą podlegającego odliczeniu wykazuje się w PIT-36 (część L), PIT-36L (część J), PIT-38 (część E), PIT-39 (część E). Podatnik nie wypełnia PIT/ZG.

UWAGA!

Jeżeli rezydent polski, w związku z nieprzedłożeniem zagranicznemu płatnikowi, certyfikatu rezydencji, zapłacił więcej podatku niż wynika z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (np. 20% zamiast 10%), to rozliczając się w Polsce metodą odliczenia proporcjonalnego odliczyć może tylko taką wysokość podatku, jaka wynika z umowy.

5. Dochody z nieruchomości

a) Opodatkowanie dochodu z najmu nieruchomości położonej za granicą

W przypadku najmu nieruchomości położonej za granicą należy zastosować postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące dochodów z majątku nieruchomego.

Co do zasady, **dochody z majątku nieruchomego, w tym z najmu nieruchomości podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym dana nieruchomość jest położona.**

Określenie majątek nieruchomy ma takie znaczenie, jakie nadaje mu prawo tego Państwa, na terytorium którego majątek jest położony.

Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące majątku nieruchomego mają zastosowanie do dochodów np. z bezpośredniego użytkowania, najmu, dzierżawy, prawa wieczystego użytkowania.

Jeżeli rezydent polski wynajmuje nieruchomość położoną za granicą, to sposób rozliczenia zależy od metody unikania podwójnego opodatkowania przewidzianej w konkretnej umowie.

Opodatkowanie według skali podatkowej:

- Jeżeli rezydent polski wynajmuje nieruchomość położoną za granicą, a w Polsce do opodatkowania dochodów z najmu stosuje zasady ogólne tj. skalę podatkową, to w przypadku:

- **metody wyłączenia z progresją** - jeżeli podatnik, oprócz dochodów z najmu nieruchomości położonej za granicą, nie uzyskał w Polsce innych dochodów opodatkowanych według skali, to nie ma obowiązku składania PIT-36. Jeżeli natomiast zamierza skorzystać z preferencyjnego rozliczenia swoich dochodów z dochodami małżonka albo jako rodzic samotnie wychowujący dziecko albo też uzyskał dochody w Polsce opodatkowane według skali, wówczas wykazuje dochody zagraniczne celem ustalenia stopy procentowej. W takim przypadku składa PIT-36 wraz z załącznikiem PIT/ZG;

- **metody odliczenia proporcjonalnego** - podatnik zawsze składa PIT-36 oraz PIT/ZG.

Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym:

- Jeżeli podatnik uzyskuje wyłącznie dochody z najmu nieruchomości położonej za granicą i w Polsce dokonał wyboru zryczałtowanego podatku, to **w przypadku gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zastosowanie metody wyłączenia z progresją** - tzn. zwalnia te dochody z opodatkowania w Polsce, podatnik nie ma obowiązku złożenia PIT-28 i rozliczania tego dochodu. Z kolei jeżeli w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidziano **zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia**, to podatnik jest obowiązany do złożenia PIT-28 i wykazania uzyskanych przychodów. Natomiast od zryczałtowanego podatku odlicza podatek zapłacony za granicą.
- Jeżeli podatnik uzyskał dochody w Polsce z najmu „prywatnego” opodatkowanego ryczałtem i jednocześnie uzyskuje dochody z najmu nieruchomości położonej za granicą, gdzie zgodnie z umową stosuje się **metodę wyłączenia z progresją**, to dochody uzyskane w tym drugim państwie nie mają wpływu na stawkę ryczałtu stosowaną do opodatkowania dochodów uzyskanych w Polsce. Zatem podatnik nie jest zobowiązany do wykazania dochodów zagranicznych w zeznaniu podatkowym PIT-28 składanym w Polsce. Z kolei, jeżeli w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidziano **zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia**, to podatnik jest obowiązany do złożenia PIT-28 i wykazania wszystkich uzyskanych przychodów (tzn. uzyskanych zarówno za granicą jak i w Polsce). Natomiast od zryczałtowanego podatku odlicza podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

b) Opodatkowanie dochodu ze zbycia nieruchomości

W przypadku **zbycia nieruchomości** położonej za granicą należy zastosować postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące **zysków z przeniesienia własności majątku**.

Co do zasady, zyski z przeniesienia własności majątku nieruchomego opodatkowane są w państwie, w którym majątek jest położony.

Przeniesienie własności obejmuje np. sprzedaż, zamianę, częściową sprzedaż. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wskazują zasad ustalania dochodu z przeniesienia własności majątku nieruchomego i sposobu jego opodatkowania. Zasady te wynikają z przepisów prawa wewnętrznego państwa, gdzie położona jest nieruchomość.

UWAGA!

Odpłatne zbycie nieruchomości **po upływie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie nieruchomości** powoduje, że uzyskane z tego tytułu przychody w Polsce **nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym**.

Jeżeli rezydent polski:

- uzyskał w 2015 r. dochód wyłącznie ze zbycia nieruchomości położonej w państwie, z którym zgodnie z umową obowiązuje **metoda wyłączenia z progresją** – dochód ten jest w Polsce zwolniony z opodatkowania. Podatnik nie ma więc obowiązku składania zeznania PIT-39 i rozliczania tego dochodu w Polsce.
- uzyskał w 2015 r. dochód wyłącznie ze zbycia nieruchomości położonej w państwie, z którym zgodnie z umową obowiązuje **metoda proporcjonalnego odliczenia**, przychód ze zbycia wykazuje w PIT-39 i od podatku należnego odlicza podatek zapłacony za granicą.
- uzyskał w 2015 r. dochód ze zbycia nieruchomości położonej w Polsce jak i ze zbycia nieruchomości położonej za granicą, w państwie, z którym zgodnie z umową obowiązuje **metoda proporcjonalnego odliczenia**, przychód ze zbycia wszystkich nieruchomości wykazuje w łącznej kwocie w PIT-39 (odlicza podatek zapłacony za granicą, proporcjonalnie przypadający na dochód uzyskany w obcym państwie).
- uzyskał w 2015 r. dochód wyłącznie ze zbycia nieruchomości położonej w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, to do opodatkowania tego dochodu w Polsce stosuje metodę odliczenia proporcjonalnego tzn. przychód ze zbycia wykazuje w PIT-39 i od podatku należnego odlicza podatek zapłacony za granicą.

Podstawa prawna:

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.),
- dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (Polska zawarła takie umowy z 92 państwami – wszystkie obowiązujące umowy są opublikowane w Dzienniku Ustaw; ich treść jest dostępna także w Internecie na stronie Ministerstwa Spraw Zagranicznych – www.msz.gov.pl w zakładce Internetowa Baza Traktatowa oraz na stronie internetowej Ministerstwa Finansów – www.finanse.mf.gov.pl).

BROSZURA MA CHARAKTER INFORMACYJNY I NIE STANOWI WYKŁADNI PRAWA

Więcej informacji na temat rocznego rozliczenia podatku można uzyskać dzwoniąc do Krajowej Informacji Podatkowej:

- z telefonu stacjonarnego pod numer 801 055 055,
- z telefonu komórkowego pod numer 22 330 03 30.