

BEATA KUCIA-GUŚCIORA<sup>1</sup>

# Ustalenie i zmiana rezydencji podatkowej – skutki dla osób fizycznych

## Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest analiza przesłanek i skutków ustalenia i zmiany rezydencji podatkowej w świetle polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych. Problematyka ta wpisuje się w szerokie zagadnienie migracji w szczególności o charakterze zarobkowym. Autorka dokonuje prezentacji zagadnienia badawczego w oparciu o aktualne ustawodawstwo, dorobek doktryny oraz wskazuje na praktykę stosowania prawa przez sądownictwo i organy podatkowe. Analiza aktualnych przepisów prawa podatkowego pozwala twierdzić, że sytuacja podatkowa osób migrujących jest zróżnicowana i na tyle skomplikowana pod względem prawnym, że wzbudza uzasadnione wątpliwości praktyczne. W opracowaniu przyjęto założenie, że rezydencja podatkowa ma charakter dynamiczny, więc może ulegać zmianom jako wynik zamierzonego lub niezamierzonego działania podatników, które wywołują określone skutki prawopodatkowe. Mają one wyraz zarówno w preferencjach podatkowych, jak obowiązkach w zakresie rozliczeń podatkowych. Autorka obok zwyczajnych następstw podatkowych ustalenia lub zmiany rezydencji podatkowej odnosi się do szczególnych rozwiązań prawnych, takich jak: podatek od niezrealizowanych zysków, opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych, czy stosowanie postanowień Konwencji MLI. Poruszone kwestie mają istotne znaczenie tak dla teorii, jak praktyki stosowania prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** rezydencja podatkowa, rezydent, nierezydent, podatek dochodowy od osób fizycznych, *exit tax*, zagraniczne spółki kontrolowane, konwencja MLI

---

<sup>1</sup> Dr hab. Beata Kucia-Guściora prof. KUL – Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; e-mail: [beakuc@kul.pl](mailto:beakuc@kul.pl); ORCID: 0000-0002-6671-0334.

BEATA KUCIA-GUŚCIORA

# Determining and Changing Tax Residence – the Effects on Individuals

## Abstract

The subject of this article is the analysis of reasons and results of determining as well as changing tax residence in the light of Polish personal income tax. This topic underlies a broad concept of migration, especially that of profit-driven character. The author presents this research issue on the basis of the current legislation, doctrine as well as practice of applying the law by the judiciary and the tax authorities. The analysis of the valid regulations of tax law leads to the conclusion that the fiscal situation of migrants is so diversified as well as complicated from the legal point of view that it raises justified practical doubts. It is assumed that tax residence is dynamic and thus may change as a result of both intended and unintended taxpayers' actions which may have specific tax law effects. They are reflected not only in tax preferences but also in obligations concerning tax settlements. Apart from ordinary tax consequences of determining or changing tax residence, the author relates also to particular legal solutions such as: exit tax, taxation of foreign controlled companies or appliance of the provisions of Multilateral Convention (MLI). The described issues are significant for both theory and practice of tax law application.

**Keywords:** tax residence, resident, non-resident, personal income tax, exit tax, controlled foreign companies, Multilateral Convention (MLI)

## Uwagi wstępne

Problematyka migracyjna może być rozpatrywana z wielu punktów widzenia i stanowi bardzo ciekawe i bogate pole badawcze dla wielu nauk<sup>2</sup>. Bez wątplenia jest także obiektem zainteresowania prawa, w tym prawa podatkowego. Sytuacja podatkowa podatników jest uzależniona od miejsca ich zamieszkania, miejsca pobytu, czy ich aktywności przynoszącej ekonomiczne rezultaty. Nadto aspekty podatkowe mogą mieć znaczenie dla kierunku i rozmiaru ruchów migracyjnych. W efekcie ustalenie rezydencji podatkowej (domicylu podatkowego), jest konieczne, ma bowiem istotne znaczenie dla pragmatyki stosowania przepisów dotyczących uzyskiwania dochodów zagranicznych. Analiza aktualnych przepisów prawa podatkowego pozwala twierdzić, że sytuacja podatkowa osób migrujących, czyli zmieniających rezydencję podatkową jest zróżnicowana i na tyle skomplikowana pod względem prawnym, że wzbudza uzasadnione wątpliwości praktyczne. Można też zauważyć, że problem ustalenia rezydencji podatkowej i jej zmiany stają się punktem odniesienia dla wielu konstrukcji podatkowych i z tego powodu zasługują na merytoryczne rozważania.

## Przesłanki ustalenia rezydencji podatkowej

W prawie podatkowym bazuje się na założeniu, że im bardziej trwałe (intensywne) relacje faktyczne osoby fizycznej z określonym państwem, tym szerszy przysługuje mu zakres obowiązku podatkowego w stosunku do dochodów lub majątku tej osoby<sup>3</sup>. Najszerszy zakres obowiązku – nieograniczony jedynie do źródeł uzyska-

<sup>2</sup> Zob. m.in. T. Homoncik, K. Pujer, I. Wolańska, *Ekonomiczno-społeczne aspekty migracji. Wybrane problemy*, Wrocław 2017, passim; M. Matkowska, *Współczesne problemy migracji w Polsce*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2011, 115(24), s. 89–102; R. Skeldon, *International migration as a tool in development policy: a passing phase?*, „Population and Development Review” 2008, 1, s. 1–18, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1728-4457.2008.00203.x> (dostęp: 3.09.2019).

<sup>3</sup> B.J. Arnold, *Aperçu général des aspects liés à l'application des conventions concernant la double imposition*, [w:] A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka (red.), *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement*, New York 2015, s. 33; M.A. Kane, *A Defense of Source Rules in International Taxation*, „Yale Journal on Regulation” 2015, 32(2), s. 311 i n.

nia przychodów położonych w kraju, ale obejmujący dochody ogólnoswiatowe – wiąże się z uznaniem osoby za rezydenta. Węższy – ograniczony obowiązek podatkowy odnoszący się do nierezydentów obejmuje tylko źródła przychodów położone w kraju. Taka optyka przyjęta jest we wszystkich współczesnych systemach podatkowych, chociaż zasady uznawania za rezydenta bądź nierezydenta mogą być określane w różny sposób, bazując zarówno na przesłance miejsca zamieszkania czy pobytu jak i innych o podobnym charakterze. Podkreślić należy jednak, że kwestia obywatelstwa lub jego braku albo też podwójnego obywatelstwa nie ma znaczenia decydującego w prawie podatkowym. Z jednej bowiem strony w świetle polskich przepisów osoba będąca cudzoziemcem może być uznana za rezydenta podlegającego opodatkowaniu od wszystkich (ogólnoswiatowych) dochodów. Z drugiej natomiast brak możliwości ustalenia rezydencji na terytorium RP, nawet jeśli osoba posiada obywatelstwo polskie, przy jednoczesnym uzyskiwaniu dochodów skutkuje objęciem jej ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Kluczową przesłanką dla ustalenia zakresu obowiązku podatkowego jest więc ustalenie rezydencji podatkowej w świetle przepisów danego państwa. Nadto warto zwrócić uwagę, że nie można w podatkach dochodowych wyodrębnić pojęcia legalnego „rezydenta UE”, chociaż to kryterium miejsca zamieszkania w innym niż Polska państwie UE może mieć znaczenie dla uzyskania pewnych przywilejów podatkowych także w świetle polskiego prawa.

Priorytetowe znacznie dla określenia zakresu opodatkowania polskim podatkiem dochodowym ma ustalenie rezydencji, która oparta jest na kryterium miejsca zamieszkania. W świetle polskich przepisów uznaje się, że miejsce zamieszkania w Polsce ma osoba fizyczna, która: posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym<sup>4</sup>. Rozstrzygnięcie zatem, czy i kiedy osoba migrująca może zostać uznana za rezydenta, wymaga indywidualnej analizy powyższych przesłanek. Ich interpretacja pozornie nie jest skomplikowana, jeśli jednak sięgnąć do bogatego dorobku judykatury, stanowiska organów podatkowych oraz doktryny międzynarodowego prawa podatkowego, okazuje się, że w praktyce należy wziąć pod uwagę szereg okoliczności faktycznych, aby dokonać prawidłowej wykładni tego przepisu<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 z późn. zm.), dalej u.p.d.o.f.

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z 20 września 2018r., sygn. akt I SA/Ol391/18; wyrok WSA w Bydgoszczy z 16 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 983/17; wyrok WSA w Krakowie z 13 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1763/15; wyrok WSA w Warszawie z 20 kwietnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1562/15;

Zwraca uwagę w szczególności pierwsze kryterium, w którym dyrektywa kierunkowa wymaga rozważenia sytuacji podatnika w kontekście jego interesów osobistych lub gospodarczych. W praktyce stosowania prawa badanie ściślejszych powiązań osobistych lub gospodarczych z danym państwem nakazuje wzięcie pod uwagę całokształtu stosunków: rodzinnych, towarzyskich, zatrudnienia, działalności politycznej, kulturalnej, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej czy miejsca zarządzania własnym mieniem, posiadania rachunku bankowego, a więc zarówno oceny osobistych relacji, jak i oszacowania czynników ekonomicznych<sup>6</sup>. Należy zgodzić się ze stanowiskiem judykatury, że subiektywne okoliczności, w jakich funkcjonuje podatnik, powinny pozwolić przeciętnemu obserwatorowi na wyciągnięcie wniosków, że określona miejscowość jest głównym ośrodkiem działalności danej osoby fizycznej<sup>7</sup>. Drugą przesłanką opierającą się na kryterium pobytu podatnika na terytorium RP w danym roku podatkowym wzbudza zdecydowanie mniej wątpliwości. Choć i tu pojawiają się w rozbieżności co do metodologii obliczania tego okresu<sup>8</sup>.

Podkreślić należy, szczególnie w kontekście ruchów migracyjnych, że status rezydenta ma charakter dynamiczny – i w praktyce może ulegać zmianom. W ten sposób może on być – w zasadzie – co roku od nowa analizowany<sup>9</sup>. Warto także nadmienić, że wyjazdy zarobkowe nie muszą, ale mogą prowadzić do zmiany rezydencji podatkowej, szczególnie jeśli wiążą się z przeniesieniem do innego kraju ośrodka interesów życiowych<sup>10</sup>.

---

wyrok NSA z 16 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1658/11, CBOSA. Por. Wyrok TS z 18 czerwca 2015 r. w sprawie C-9/14 Staatssecretaris van Financiën v. O. D. G. Kieback, SIP LEX 1740353.

<sup>6</sup> Praktyka organów podatkowych oraz orzecznictwo prezentuje bardzo bogaty katalog okoliczności faktycznych, jakie mogą być brane pod uwagę przy stwierdzeniu istnienia „ośrodka interesów życiowych”, zob. m.in. wyrok WSA w Łodzi z 5 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 493/17; wyrok NSA w Warszawie z 16 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1658/11; wyrok WSA w Rzeszowie z 24 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 798/16, CBOSA; interpretacja indywidualna z 16 sierpnia 2016 r., sygn. IBPB-2-2/4511-587/16-1/JG; interpretacja indywidualna z 3 lipca 2015 r., sygn. IPTPB1/4511-270/15-4/ASZ; interpretacja indywidualna z 16 stycznia 2015 r., sygn. IBPBII/1/415-806/14/MCZ; interpretacja indywidualna z 6 czerwca 2014 r., sygn. IPPB2/415-212/14-2/MG; interpretacja indywidualna z 11 września 2013 r., sygn. IPPB1/415-631/13-4/EC, opubl. <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp: 27.09.2019).

<sup>7</sup> Postanowienie NSA z dnia 16 marca 2018 r., sygn. akt I OW 326/17; wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., sygn. akt II OSK 2082/17, CBOSA.

<sup>8</sup> Zob. W. Morawski, *Opodatkowanie dochodów pracy najemnej w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2006, 9, s. 12; zob. także: wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 19 grudnia 2006 r., sygn. I SA/Go 74/06, CBOSA.

<sup>9</sup> Interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-3.4011.552.2017.1.JM, opubl. [http://sip.mf.gov.pl](http://sip.mf.gov.pl/) (dostęp: 27.09.2019).

<sup>10</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. III SA/Wa 1671/15, CBOSA.

Zmiana rezydencji podatkowej w świetle prawa podatkowego doprowadzić może do podwójnej rezydencji. Taka sytuacja jest możliwa, gdy ustalana jest rezydencja na podstawie polskich przepisów oraz przepisów drugiego państwa, w którym podatnik wykazuje swoją aktywność w zakresie uzyskiwania dochodów. Zastosowanie jednoczesne regulacji prawnych obu państw może w konsekwencji prowadzić w międzynarodowych stosunkach podatkowych do tzw. konfliktu rezydencji, a ten stan prowadzi z kolei do międzynarodowego podwójnego opodatkowania. Zgodnie z zawartymi przez Polskę umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania osoby fizyczne nie mogą mieć dwóch miejsc zamieszkania. Rezydencja podatkowa może być zatem tylko jedna, kolizję zaś w tym zakresie rozstrzyga się za pomocą reguł określonych w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Analiza poszczególnych przesłanek eliminujących podwójny domicyl podatkowy nie jest możliwa w niniejszym opracowaniu, natomiast warto zwrócić uwagę na zbieżność tych przesłanek z polskim ustawodawstwem oraz na fakt, że odwołanie się do obywatelstwa podatnika stanowi tylko jeden z etapów, który może być brany pod uwagę przy ustaleniu rezydencji w określonych okolicznościach, przy czym nie jest on etapem ostatecznym<sup>11</sup>.

Wzmocnieniem ukształtowanego w prawie podatkowym podejścia nieuwzględniającego ani narodowości, ani obywatelstwa jest przewidziany w międzynarodowym prawie podatkowym zakaz dyskryminacji z uwagi na obywatelstwo. Treść tego zakazu wskazuje, iż obywatele jednego państwa nie mogą być poddani w drugim państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim są lub mogą być poddani w takich samych okolicznościach, w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania, obywatele tego drugiego państwa. Ten zakaz odnosi się także do osób, które nie mają miejsca zamieszkania w państwach stronach umowy<sup>12</sup>. Zatem odwołanie się w polskim prawie podatkowym do kryterium miejsca zamieszkania powoduje, iż wypełnia ono wskazaną powyżej przesłankę wskazującą na „takie same okoliczności”. Zróżnicowanie sytuacji podatkowej możliwe jest z uwagi na posiadanie bądź nieposiadanie statusu rezydenta podatkowego<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona 15 lipca 2014*, Warszawa 2016, s. 103 i n., por. wyrok WSA w Olsztynie z 20 grudnia 2016 r., sygn. I SA/OI 272/16, CBOSA.

<sup>12</sup> Zob. art. 24 Modelowej Konwencji OECD, *Modelowa konwencja...*, s. 436 i n.

<sup>13</sup> Szerzej: A. Zalasiński, *Zakaz dyskryminacji podatkowej w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 31 i n.; R. Mason, M.S. Knoll, *What Is Tax Discrimination?* „Faculty Scholarship” 2012, pap. 404, [http://scholarship.law.upenn.edu/faculty\\_scholarship/404](http://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/404) (dostęp: 27.07.2019); R. Lipniewicz, *Zasada niedyskryminacji w międzynarodowym prawie*

Warto podkreślić przy tym, że podatnik uznany na gruncie polskich przepisów za nierezydenta podlega opodatkowaniu jedynie do dochodów uzyskanych ze źródeł przychodów położonych w Polsce (ograniczony obowiązek podatkowy). Do tych dochodów zaliczane są te, które związane z aktywnością zawodową podatnika, oraz mające charakter kapitałowy oraz majątkowy<sup>14</sup>. Podkreślić trzeba, że ustawy katalog tych źródeł ma charakter otwarty, na co wskazuje użyte sformułowanie „w szczególności”<sup>15</sup>. Stwierdzić, że cechą wspólną i charakterystyczną dla wskazanych źródeł przychodów jest ich ścisły związek z terytorium RP, niezależnie od miejsca wypłaty wynagrodzenia czy też niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia<sup>16</sup>.

Z formalnoprawnego punktu widzenia dokumentem, który może potwierdzić rezydencję podatkową jest certyfikat rezydencji<sup>17</sup>, który stanowi zaświadczenie o miejscu zamieszkania podatnika dla celów podatkowych wydane na wniosek podatnika przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca zamieszkania podatnika<sup>18</sup>. Znaczenie certyfikatu rezydencji należy rozpatrywać w kontekście korzyści podatkowych, jakie wynikają z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>19</sup>. Dokument ten warunkuje ich respektowanie przy obliczaniu podatku należnego według przepisów polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>20</sup>. Warto zaznaczyć, że w ostatnim czasie polskie organy podatkowe podchodzą do certyfikatu rezydencji w sposób elastyczny. Po pierwsze, uznano za dopuszczalne przedstawienie certyfikatu w formie elektronicznej<sup>21</sup>. Po drugie, organy podatkowe akceptują także praktykę składania przez podatników swoim

---

*podatkowym*, [w:] B. Mielnik (red.), *Z problematyki prawa międzynarodowego, europejskiego i krajowego: księga poświęcona pamięci doktora Macieja Lisa*, Wrocław 2018, s. 109–120.

<sup>14</sup> Art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f.

<sup>15</sup> Art. 3 ust. 2b u.p.d.o.f. Por. Wyrok WSA w Szczecinie z 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Sz 1063/17, CBOŚA.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z 3 października 2018 r., sygn. II FSK 2790/16; wyrok NSA z 25 maja 2017 r., sygn. II FSK 1043/15; wyrok WSA w Gdańsku z 4 września 2018 r., sygn. I SA/Gd 670/18; wyrok WSA w Gdańsku z 10 października 2018 r., sygn. I SA/Gd 786/18, CBOŚA.

<sup>17</sup> Art. 5a pkt 21 u.p.d.o.f.

<sup>18</sup> Art. 306l ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.). Zob. A. Pęczyk-Tofel, M.S. Tofel, *Ograniczenia w wydawaniu certyfikatu rezydencji polskim podatnikom*, „Monitor Podatkowy” 2008, 6, s. 54.

<sup>19</sup> W. Kawa, *Posiadanie przez płatnika certyfikatu rezydencji warunkiem skorzystania z opcji niepobrania podatku u źródła*, „Monitor Podatkowy” 2017, 12, s. 7.

<sup>20</sup> Zob. m.in. art. 29 ust. 2; art. 30a ust. 2; art. 30b ust. 3; art. 41 ust. 9; art. 41 ust. 9a–9e; art. 41 ust. 12–14; art. 44f u.p.d.o.f.

<sup>21</sup> Interpretacja indywidualna z 7 stycznia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.603.2018.1.BM, <https://sip.mf.gov.pl/>; por. Ł. Szczygiel, B. Fuchs, *Ważność certyfikatu rezydencji podatkowej w formie elektronicznej w polskim obrocie prawnym*, „Monitor Podatkowy” 2019, 5, s. 52.

płatnikom (zleceniodawcom, pracodawcom) oświadczeń, z których wynika, że w danym roku ośrodek interesów życiowych podatnika-cudzoziemca mieści się w Polsce, o ile podatnik poda konkretne dane wskazujące na autentyczność tego stwierdzenia<sup>22</sup>. Wydaje się, że takie stanowisko jest słuszne i w sposób znaczący ułatwia rozliczenie podatku dochodowego dla „cudzoziemców” będących rezydentami<sup>23</sup>.

## Podatkowe skutki rezydencji podatkowej i jej braku na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych

Wskazane powyżej uwarunkowania statusu podatnika będącego rezydentem bądź nierezydentem mają istotne znaczenie dla obowiązujących zasad opodatkowania dochodów. Tematyka ta jest niezwykle rozległa i bogata w kazuistykę, stąd celowe wydaje się ograniczenie jedynie do zasygnalizowania istotnych treści.

Od chwili uznania osoby za rezydenta w świetle polskiego prawa podatkowego podlega ona wszystkim obowiązkom i korzysta ze wszystkich uprawnień przewidzianych dla rezydentów. Przy określeniu wysokości zobowiązania podatkowego konieczne jest uwzględnienie wszystkich niezbędnych elementów konstrukcji tego podatku, takich jak ustalenie wysokości przychodu<sup>24</sup>, kosztów jego uzyskania<sup>25</sup>, ustalenie podstawy opodatkowania, czyli dochodu<sup>26</sup>, stawek podatkowych<sup>27</sup>, a także zwolnień podatkowych<sup>28</sup> czy ulg podatkowych<sup>29</sup>. Z uwagi na brak możliwości i celowości szczegółowej analizy wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku poniżej zostaną zasygnalizowane jedynie te, dla zastosowania których wymagane jest posiadanie statusu rezydenta.

<sup>22</sup> Zob. Interpretacja indywidualna z 14 czerwca 2019 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.103.2019.2.AMN; por. interpretacja indywidualna z 19 lutego 2019 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.457.2018.2.AGR; interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2019 r., sygn. 0113-KDIPT2-2.4011.573.2018.1.AKR; interpretacja indywidualna z 22 listopada 2017 r., sygn. 0114-KDIP3-34011.419.2017.JK2; interpretacja indywidualna z 12 czerwca 2017 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.64.2017.1.AN, opubl. <https://sip.mf.gov.pl/> (dostęp: 27.08.2019).

<sup>23</sup> M. Pogroszewska, *Skarbówka: zagraniczny pracownik nie musi mieć certyfikatu rezydencji*, „Rzeczpospolita” 14.02.2019; eadem, *Rozliczenie podatkowe Ukraińców i Białorusinów*, „Rzeczpospolita” 22.07.2019.

<sup>24</sup> Art. 12 u.p.d.o.f.

<sup>25</sup> Art 22 ust. 2–4 u.p.d.o.f.

<sup>26</sup> Art. 9 w zw. 26 u.p.d.o.f.

<sup>27</sup> Art. 27 w zw. 32 u.p.d.o.f.

<sup>28</sup> Art 21 u.p.d.o.f.

<sup>29</sup> Art. 26, 27b, 27g 27f u.p.d.o.f.



Po pierwsze osoba uznana za polskiego rezydenta ma możliwość korzystania z dwóch preferencyjnych instrumentów: łącznego opodatkowania małżonków<sup>30</sup> oraz opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci<sup>31</sup>, bowiem jednym z warunków uprawniających do stosowania tego rodzaju preferencji jest nieograniczony obowiązek podatkowy podatnika. Jednocześnie należy wskazać, że pod wpływem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości rozszerzono korzystanie z tych preferencji na dwie grupy podatników niebędących rezydentami, co ma znaczenie kluczowe w sytuacji zmiany rezydencji podatkowej<sup>32</sup>. Pierwszą grupę stanowią małżonkowie (osoby samotnie wychowujące dzieci), którzy mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) albo w Konfederacji Szwajcarskiej. Druga grupa sytuacji natomiast dotyczy małżonków, z których jeden podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Rzeczypospolitej Polskiej, a drugi ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej. W obu przypadkach korzystanie z preferencji jest możliwe pod warunkiem osiągnięcia podlegających opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychodów w wysokości stanowiącej łącznie co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego przez oboje małżonków w danym roku podatkowym, a także udokumentowanie certyfikatem rezydencji miejsca zamieszkania dla celów podatkowych.

Po drugiej osoba uzyskująca na terytorium RP przychody może korzystać z wynikających z ustawy zwolnień i ulg podatkowych. Niektóre z tych instrumentów są zastrzeżone jednak wyłącznie dla rezydentów. Jako przykład można wskazać zwolnienie części przychodów rezydentów (30% diet z tytułu podróży służbowej) przebywających czasowo za granicą i uzyskujących przychody ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych<sup>33</sup>. Podobną konstrukcję ma zwolnienie dochodów rezydentów przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody z tytułu: stypendiów czy ryczałtów na koszty utrzymania i zakwaterowania wypłacanych z budżetu państwa w związku ze skierowaniem do pracy dydaktycznej w szkołach

---

<sup>30</sup> Art 6 ust. 2 u.p.d.o.f.

<sup>31</sup> Art 6 ust. 4 u.p.d.o.f.

<sup>32</sup> Zob. Wyrok ETS z 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 Patrick Zurstrassen v. Administration des Contributions Directes, ECLI:EU:C:2000:251; Wyrok ETS z 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt ECLI:EU:C:1999:409; Wyrok ETS z 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-329/05 Finanzamt Dinslaken v. Gerold Meindl, ECLI:EU:C:2007:57.

<sup>33</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 20 u.p.d.o.f.

i ośrodkach akademickich za granicą, przyznanych na podstawie odrębnych przepisów<sup>34</sup>.

Natomiast polska ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w zasadzie nie uzależnia prawa do korzystania z ulg podatkowych pomniejszających podstawę opodatkowania lub podatek od posiadania rezydencji. Zatem nie można mówić o zróżnicowaniu sytuacji podatkowej osób migrujących w tym względzie. Problem jednak tkwi w możliwości korzystania z ulg podatkowych w takich sytuacjach, gdy występują transgraniczne stany faktyczne, w których osoby migrujące ponoszą niektóre wydatki w innych państwach aniżeli Polska. Szczególne znaczenie w tego rodzaju przypadkach ma rozszerzenie możliwości korzystania z tych preferencyjnych konstrukcji dla rezydentów państw UE, nawet gdy dotyczy to ponoszenia wydatków poza terytorium RP. Do takich preferencji należy zaliczyć możliwość skorzystania z:

1. Odliczenia od dochodu składek zapłaconych w roku podatkowym ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne podatnika lub osób z nim współpracujących, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązkowego ubezpieczenia społecznego obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej<sup>35</sup>;
2. Odliczenia darowizn na cele pożytku publicznego określonych w odrębnej ustawie<sup>36</sup>. Ustawa przewiduje limit odliczenia w wysokości 6% rocznego dochodu także w sytuacji przekazywania darowizn na rzecz organizacji pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych<sup>37</sup>;
3. Odliczenia składek zapłaconych na ubezpieczenia zdrowotne także w innych państwach UE składki zapłaconej w roku podatkowym ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne podatnika lub osób z nim współpracujących, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązkowego

<sup>34</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 23a u.p.d.o.f.

<sup>35</sup> Wyrok TK z 7 listopada 2007 r., sygn. K 18/06 (Dz.U. z 2007 r. Nr 211, poz. 1549). Por. Wyrok TS z dnia 23 stycznia 2014 r. w sprawie Komisja Europejska v. Królestwo Belgii, sygn. C-296/12, ECLI:EU:C:2014:24; wyrok TS z dnia 6 grudnia 2018 r. w sprawie Frank Montag v. Finanzamt Köln-Mitte, sygn. C-480/17, ECLI:EU:C:2019:428.

<sup>36</sup> Art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 688 z późn. zm.).

<sup>37</sup> Art. 26 ust. 1 pkt 9 w zw. z ust. 6–6f u.p.d.o.f.

ubezpieczenia zdrowotnego obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej<sup>38</sup>.

Wyjątkiem od powszechnej możliwości stosowania ulg jest specyficzna konstrukcja „ulg na powrót”, czyli tzw. ulgi abolicyjnej<sup>39</sup>. Dotyczy ona wyłącznie rezydentów uzyskujących dochody zagraniczne, co do których zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania należy zastosować metodę zaliczenia dla obliczenia rocznego podatku od dochodów krajowych i zagranicznych. Wskazani podatnicy w zakresie dochodów m.in. z pracy najemnej mają prawo do odliczenia od podatku dochodowego kwoty stanowiącej różnicę między podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody zaliczenia a podatkiem obliczonym z zastosowaniem powszechnie uznawanej za korzystniejszą metody wyłączenia z progresją. Ułga ta jest instrumentem wzmacniającym stosowane na podstawie umów dwustronnych metody eliminacji podwójnego opodatkowania, nakierowanym na przeciwdziałanie podwójnemu wysokiemu opodatkowaniu<sup>40</sup>. Zaznaczyć należy jednak, że wbrew oczekiwaniom podatników nie jest natomiast jej celem całkowite zniesienie obowiązku podatkowego<sup>41</sup>.

Kwestią istotną z punktu widzenia urzeczywistnienia nieograniczonego obowiązku podatkowego jest realizacja obowiązków zmierzających do ustalenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego<sup>42</sup>. W polskim podatku odrębnie należy zadośćuczynić obowiązkom w trakcie trwania roku podatkowego (zaliczki na podatek dochodowy) i po jego zakończeniu (rozliczenie roczne). Wskazać też trzeba na możliwość dokonania wyboru jednej z uproszczonych form opodatkowania dochodów<sup>43</sup> (ryczałt ewidencjonowany, karta podatkowa) lub tzw. podatku liniowego<sup>44</sup> przez osoby migrujące prowadzące działalność gospodarczą.

W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub zminimalizowania jego skutków, gdy podatek został już zapłacony za granicą, wyłącznie rezydent obo-

<sup>38</sup> Art. 27b u.p.d.o.f.

<sup>39</sup> Art. 27g u.p.d.o.f.

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z 22 czerwca 2016 r., sygn. I SA/Sz 333/16, CBOSA.

<sup>41</sup> Wyrok NSA z 20 października 2015 r., sygn. II FSK 2272/15, CBOSA.

<sup>42</sup> Zob. art. 27 ust. 8 i ust. 9; art. 30c ust. 4 i 5; art. 30e ust. 8; art. 30f; art. 41; art. 44 ust. 7; art. 45 ust. 3c u.p.d.o.f.

<sup>43</sup> Zob. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 43 z późn. zm.).

<sup>44</sup> Art. 30c u.p.d.o.f.

wiązany jest do obliczenia podatku przy zastosowaniu specjalnych mechanizmów zwanych metodami unikania podwójnego opodatkowania, które wynikają z międzynarodowych umów dwustronnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, a także z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: metody zaliczenia<sup>45</sup> oraz metody wyłączenia z progresją<sup>46</sup>. Zatem zapłacenie podatku za granicą, co do zasady, nie zwalnia z obowiązku rozliczenia w kraju dochodów zagranicznych. Wspomnieć należy także, że ustalenie rezydencji podatkowej w Polsce jest legitymacją dla właściwego zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>47</sup>. W szczególności ma ona istotne znaczenie dla możliwości skorzystania z przywilejów wynikających z tych umów, m.in. obniżonych stawek podatkowych lub zwolnień podatkowych dotyczących poszczególnych kategorii zagranicznych dochodów<sup>48</sup>.

Polska ustawa o podatku dochodowym nie przewiduje odrębnego uregulowania statusu nierezydentów, w szczególności nie są przewidziane dla tej grupy odrębne przywileje podatkowe. Dzięki analizie przepisów podatkowych można natomiast wskazać obowiązki, jakie spoczywają na nierezydentach.

Nierezydent podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu skutkującemu obowiązkiem uiszczenia podatku jedynie od dochodów osiągniętych ze źródeł przychodów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Warto podkreślić, że miejsce wypłaty wynagrodzenia czy też miejsce, w którym wykorzystywane są efekty działalności podatnika, nie mają znaczenia dla ustalenia położenia źródła przychodu. Istotną przesłanką wymagającą ustalenia jest jedynie miejsce świadczenia pracy bądź wykonywania działalności<sup>49</sup>. Brak rezydencji podatkowej przy jednoczesnym zastosowaniu zasady terytorialności uzyskiwanego dochodu lub przychodu (ograniczony obowiązek podatkowy) wiąże się z zastosowaniem szczególnych reguł opodatkowania niektórych przychodów oraz koniecznością udokumentowania rezydencji podatkowej w innym państwie<sup>50</sup>.

Zwrócić należy przy tym uwagę na zróżnicowanie w podatkowym statusie nierezydentów w zależności od rodzaju uzyskiwanych dochodów. Można wyodrębnić tu trzy grupy podatników.

<sup>45</sup> Art. 27 ust. 9 u.p.d.o.f.

<sup>46</sup> Art. 27 ust. 8 u.p.d.o.f.

<sup>47</sup> Zob. art. 1 i 4 Modelowej Konwencji OECD, na której zazwyczaj wzorowane są polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

<sup>48</sup> Zob. m.in.: art. 10, 11, 12, 15, 18, 20, 21, 23, 24 Modelowej Konwencji OECD.

<sup>49</sup> Zob. B. Głowacka, *Dochody uzyskiwane za granicą przez rezydenta Wielkiej Brytanii świadczącego usługi doradcze na rzecz polskiej spółki a obowiązek poboru podatku*, „Doradca Podatnika” 2012, 9, s. 16, LEX 156875/1.

<sup>50</sup> Zob. art. 29 ust. 5, art. 30 ust. 9, art. 30a ust. 2, art. 30b ust. 3, art. 41ust 2a, art. 45 ust. 7a u.p.d.o.f.

Do pierwszej grupy zaliczyć można nierezydentów uzyskujących dochody z pracy. Stwierdzić można, że co do zasady obowiązki pracodawców oraz pracowników nie różnią się od obowiązków realizowanych względem rezydentów<sup>51</sup>. Regułą międzynarodowego prawa podatkowego jest opodatkowanie dochodów uzyskiwanych przez nierezydentów z pracy w tym państwie, w którym praca jest świadczona. Jeżeli opodatkowanie w państwie źródła (Polsce) prowadzi do podwójnego opodatkowania, to jest ono eliminowane w rodzimym państwie rezydencji przy zastosowaniu odpowiednich metod jego eliminacji, o których była mowa wyżej.

Odrębne reguły opodatkowania dotyczą tzw. pracowników oddelegowanych. Międzynarodowe prawo podatkowe przewiduje odstępnie od opodatkowania w państwie źródła, w którym praca jest wykonywana, przy jednoczesnym przyznaniu prawa do wyłącznego opodatkowania dochodów pracownika oddelegowanego jedynie państwu jego rezydencji. Ten przywilej w znacznej mierze upraszczający rozliczenia podatkowe wymaga kumulatywnego spełnienia trzech warunków<sup>52</sup>. Pierwszy dotyczy okresu oddelegowania do pracy zagranicą (w Polsce) – nie może on przekroczyć łącznie 183 dni. Przy czym okres ten liczony jest jako dni fizycznej obecności w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym. Drugi warunek odnosi się do wynagrodzenia otrzymywanego przez pracownika. Musi być ono wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu pracodawcy, który nie ma miejsca zamieszkania ani siedziby w państwie, w którym praca jest wykonywana. Trzecia przesłanka dotyczy zakazu, aby wynagrodzenie było ponoszone przez zakład, który pracodawca posiada w państwie źródła.

Wskazane przesłanki są przedmiotem wielu wątpliwości rozstrzyganych często w interpretacjach przepisów podatkowych, a także przez sądownictwo administracyjne<sup>53</sup>. Do takich problematycznych spraw należą kwestie: przekroczenia okresu pobytu, problem rozstrzygnięcia czy pracodawca jest użytkownikiem siły roboczej, czy pośrednikiem (problem ekonomicznego pracodawcy), zasad uznania i prowadzenia działalności w formie zagranicznego zakładu.

<sup>51</sup> Zob. art. 31–35 u.p.d.o.f.

<sup>52</sup> Zwykle są one określone w art. 15 ust. 2 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

<sup>53</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 16 listopada 2016 r., sygn. I SA/Gd 1253/16, CBOSA; Wyrok WSA w Gdańsku z 23 maja 2012 r. sygn. I SA/Gd 285/12, CBOSA; Wyrok WSA w Krakowie z 14 maja 2013 r., sygn. I SA/Kr 368/13, CBOSA; Wyrok NSA z 18 listopada 2016 r., sygn. II FSK 2822/14, CBOSA; interpretacja indywidualna z 5 marca 2007 r., sygn. DD4-033-01692/ZKK/06/869; interpretacja indywidualna z 4 stycznia 2017 r., sygn. 1061-IPTPB1.4511.905.2016.2.AP; interpretacja indywidualna z 22 grudnia 2016 r., sygn. IBPBII/1/415-444/13-1/BD; interpretacja indywidualna z 30 listopada 2016 r., sygn. 2461-IBPB-2-2.4511.830.2016.2.AK.

Podkreślić należy, że niespełnienie choćby jednego ze wskazanych warunków powoduje, że państwo źródła uzyskuje prawo do opodatkowania dochodów osiągniętych za pracę wykonywaną na jego terytorium. Podatnicy-nierezydenci uzyskujący dochody z pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku pracy, są obowiązani wpłacać zaliczki, po przekroczeniu okresu 183 dni. Bardzo istotne jest to, że w tym przypadku przy obliczaniu pierwszej zaliczki podatnik jest obowiązany uwzględnić dochody uzyskane od początku roku podatkowego<sup>54</sup>. Nierezydent jest także zobowiązany w ciągu trzech miesięcy po przekroczeniu ww. okresu, do złożenia zeznania o wysokości dochodów z pracy uzyskanych w roku poprzedzającym rok podatkowy i wpłacenia należnego podatku. Jeżeli nierezydent zamierza opuścić terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przed 30 kwietnia roku następnego (przed upływem terminu złożenia zeznania rocznego) ma obowiązek złożyć zeznanie podatkowe przed opuszczeniem terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>55</sup>.

Sumując, należy stwierdzić, że pracownicy oddelegowani, mimo że posiadają status nierezydenta, po przekroczeniu okresu 183 dni są w świetle polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych traktowani jako rezydenci – *ex tunc* – z mocą wsteczną od początku roku podatkowego.

Jako drugą grupę nierezydentów można wyodrębnić podatników prowadzących działalność gospodarczą. Opodatkowanie w państwie źródła możliwe jest tylko wówczas, gdy owa działalność prowadzona jest za pośrednictwem tzw. zakładu zagranicznego. Przepisy podatkowe uznają za zakład stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający miejsce zamieszkania na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych. Specyficznym zakładem jest także plac budowy, budowa, montaż lub instalacja, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający miejsce zamieszkania na terytorium innego państwa, jak również osoba, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje<sup>56</sup>. Zakład jest abstrakcyjną instytucją międzynarodowego prawa podatkowego<sup>57</sup>. Ustalenie jego funkcjonowania umożliwi prawidłowe opodatkowanie

<sup>54</sup> Art. 44 ust. 3d u.p.d.o.f.

<sup>55</sup> Art. 45 ust. 8 u.p.d.o.f.

<sup>56</sup> Art. 5 Modelowej Konwencji OECD; zob. art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f.

<sup>57</sup> Szerzej: R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny: koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, *passim*.

przez państwo źródła dochodów uzyskanych na jego terytorium przez nierezydenta. Fakt istnienia zakładu na terytorium państwa źródła nie oznacza utworzenia nowego podatnika. Opodatkowanie odnosi się bowiem do przedsiębiorstwa zagranicznego już istniejącego (funkcjonującego na terytorium i zgodnie z prawem państwa rezydencji), natomiast w państwie źródła opodatkowanie obejmuje jedynie dochody uzyskane z działalności gospodarczej na jego terytorium. Sytuacja podatkowa zakładu nie różni się od sytuacji przedsiębiorców-rezydentów.

Rodzaj uzyskiwanych dochodów pozwala na wyodrębnienie także trzeciej grupy nierezydentów. Są to podatnicy uzyskujący dochody z działalności wykonywanej osobiście, do tej grupy można zaliczyć także ekspatów<sup>58</sup>. W tym przypadku dla nierezydentów podstawę opodatkowania stanowi przychód, co oznacza brak możliwości potrącania kosztów uzyskania przychodów. Co do zasady podatek pobierany jest przez płatników wypłacających wynagrodzenia<sup>59</sup>. Reguły opodatkowania wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ulegają swoistej korekcie zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mogą przewidywać znaczne odstępstwa od ustawowych zasad, np. w zakresie stawek podatkowych lub zwolnień podatkowych. Wymaganiem formalnym skorzystania z przywilejów umownych jest przedstawienie certyfikatu rezydencji. Zwrócić uwagę należy, że także w tej kategorii podatników sytuacja prawno-podatkowa nie jest jednolita. Od 2019 r. wpływ na obowiązki rozliczeniowe ma kwota wypłat dokonywanych z tzw. działalności wykonywanej osobiście lub z kapitałów pieniężnych (odsetek, dywidend)<sup>60</sup>. Jeżeli łączna kwota dokonanych temu samemu podatnikowi (nierezydentowi) wypłat (świadczeń) lub postawionych do jego dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych przekracza w roku podatkowym kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, stosując stawki wynikające z ustawy od nadwyżki ponad kwotę 2 000 000 zł, z pominięciem stawki podatku, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Analogiczne obowiązki ma płatnik, jeżeli nie można ustalić wysokości łącznej kwoty dokonanych podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych ze wskazanych tytułów<sup>61</sup>. Przepisy te mają charakter uszczelniający i chociaż nie pozbawiają nierezy-

<sup>58</sup> Zob. art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f.

<sup>59</sup> Art. 29 u.p.d.o.f.

<sup>60</sup> Art 29 i 30a ust. 1 pkt 1–5a u.p.d.o.f.

<sup>61</sup> Art. 41 ust. 12–14 u.p.d.o.f. wprowadzony ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

dentów przysługujących im preferencji, to jednak komplikują sposób rozliczenia podatku. Ważne w tym kontekście jest prawo nierezydenta lub jego płatnika do wystąpienia z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku. W tym wypadku to organ podatkowy określa wysokość podatku do zwrotu na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska<sup>62</sup>. Przepisy wskazują na obowiązkową dokumentację, jaką wnioskodawca powinien przekazać organom podatkowym. Jej podstawowym elementem jest ważny certyfikat rezydencji.

Zwrócić należy uwagę na fakt, że nierezydenci osiągający przychody z działalności wykonywanej osobiście nie mają obowiązku w zakresie składania zeznania podatkowego o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym. Wszelkie obowiązki związane z rozliczeniem podatku od wypłaconego wynagrodzenia są bowiem domeną płatnika, czyli podmiotu wypłacającego. W tym kontekście trzeba zauważyć, że korzystniej kształtuje się sytuacja nierezydentów będących jednocześnie rezydentami państw UE, EOG lub Konfederacji Szwajcarskiej. Tylko tym podatnikom pomimo braku rezydencji w Polsce przysługuje uprawnienie do złożenia zeznania podatkowego i opodatkowania wskazanych wynagrodzeń według skali podatkowej, czyli z pełnym wykorzystaniem z ulg podatkowych, odliczeniem kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji rezydenci państw UE, EOG i Szwajcarii korzystają w pełni z uprawnień do preferencji na równi z rezydentami polskimi. W praktyce pobrany zryczałtowany podatek wykazują w zeznaniu rocznym jako zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizyczny. Do złożonego zeznania nierezydenci muszą dodatkowo dołączyć tzw. certyfikat rezydencji Państwa, w którym dla celów podatkowych mają miejsce zamieszkania.

## Szczególne konsekwencje zmiany rezydencji podatkowej na tle międzynarodowych tendencji

Tematyka niniejszego opracowania zobowiązuje do odniesienia się do problemu specyficznych skutków zmiany rezydencji podatkowej. Jak wyżej wspomniano, ta zmiana może być efektem ruchów migracyjnych o różnym podłożu i o zróżnicowanych kierunkach geograficznych. Ruchy migracyjne Polaków po 1989 r., w szczególności przystąpienie Polski do UE, umożliwiły realizację traktatowej swobody przepływu pracowników<sup>63</sup>. Bezpośrednimi impulsami do dokonania zmian w prze-

<sup>62</sup> Art. 44 f u.p.d.o.f.

<sup>63</sup> Zob. m.in. S. Kudert, *Aspekty podatkowe swobody przepływu pracowników między Niemcami a Polską*, [w:] D. Jajeśniak-Quast (red.), *Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Deutschland und Polen. Eine Zwischen-*



pisach prawa podatkowego były: z jednej strony akces Polski do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>64</sup>, z drugiej wdrożenie zaleceń organów UE<sup>65</sup> oraz uwzględnienie bogatego dorobku orzeczniczego UE<sup>66</sup>. Opisane powyżej skutki uznania bądź nieuznania podatnika za rezydenta stanowią standardowe rozwiązania, jako że oparte są na wypracowanych przez OECD i zaakceptowanych przez UE regulach prawnych wynikających z dwustronnych konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>67</sup>.

Wskazać jednak wypada, że ostatnie lata przyniosły w prawie podatkowym daleko idące zmiany, które można nazwać mianem szczególnych rozwiązań legislacyjnych, u których podstaw leżą problemy wykorzystywania rezydencji podatkowej do optymalizacji podatkowej<sup>68</sup>.

Do pierwszej grupy można zaliczyć „nowy” przedmiot opodatkowania bardzo ściśle związany ze zmianą rezydencji podatkowej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że zmiana rezydencji podatkowej albo przeniesienie poszczególnych składników majątku za granicę wiąże się z negatywnymi konsekwencjami finansowymi (budżetowymi) dla państwa dotychczasowej rezydencji. Podatnik przestaje w tej sytuacji podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a w przypadku transferu składników majątkowych za granicę państwo w rezultacie takiej operacji może tracić możliwość ich późniejszego opodatkowania. Prawodawcy stają przed dylematem ochrony roszczeń podatkowych przed zjawiskiem unikania opodatkowania,

---

*bilanz aus unterschiedlichen Perspektiven*, Berlin 2014, s. 237 i n.

<sup>64</sup> Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część, sporządzone w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490.).

<sup>65</sup> Zalecenia Komisji Nr 94/79/WE z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie opodatkowania niektórych pozycji dochodu uzyskiwanego w danym państwie członkowskim przez osoby zamieszkałe na stałe w innym państwie członkowskim (Dz. Urz. UE L z 1994 r. Nr 39, s. 22.)

<sup>66</sup> Wyrok ETS z 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31; wyrok ETS z 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94, G. H. E. J. Wielockx v. Inspecteur der directe belastingen, ECLI:EU:C:1995:271; wyrok ETS z 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt, ECLI:EU:C:1999:438; wyrok ETS z 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, ECLI:EU:C:2003:340. Por. W. Nykiel, A. Zalański (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 106 i n.; B. Hagen, *Schumacker, Comparability – the Conditions of the Schumacker Doctrine*, [w:] K. Dziurdź, Ch. Marchgraber (red.), *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Wien 2015, s. 19 i n. Por. Wyrok TK z 7 listopada 2007 r., sygn. K 18/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 122.

<sup>67</sup> Szerzej: B. Kucia-Guściora, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 564 i n.

<sup>68</sup> Zob. eadem, *Rezydencja podatkowa w kontekście unikania i uchylania się od opodatkowania*, [w:] D. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, s. 127 i n.

szczególnie gdy „wyjście” podatnika ma charakter typowo sztuczny<sup>69</sup>. Konstrukcją prawną, która w swoim założeniu ma przeciwdziałać tego rodzaju skutkom emigracji podatników lub transferu składników majątku za granicę na płaszczyźnie podatkowej, jest wprowadzanie szczególnego rodzaju podatku – tzw. *exit tax*<sup>70</sup> określanego w polskiej ustawie jako podatek od niezrealizowanych zysków<sup>71</sup>.

Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlegają dwie sytuacje: po pierwsze przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego RP w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu; po drugie zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w RP nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której RP w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa. Warto wskazać, że opodatkowanie dotyczy składników majątku stanowiących ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziałów w spółce, akcji i innych papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych zwanych w ustawie „majątkiem osobistym”, jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej<sup>72</sup>. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową. *Exit tax* nie znajduje zastosowania, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku nie przekracza kwoty 4 000 000 zł. Natomiast w przypadku małżonków ten limit dotyczy łącznie obojga małżonków, chociaż wartość rynkową składników majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników majątku.

<sup>69</sup> Zob. A. Nowak-Piechota, *Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w związku z implementacją Dyrektywy ATAD*, „Monitor Podatkowy” 2018, 7, s. 22 i n.

<sup>70</sup> Szerzej: eadem, *Podatek od wyjścia*, Łódź 2018, passim; K. Suchojad *Podatek od niezrealizowanych zysków – modelowa koncepcja a rozwiązania polskie*, „Monitor Podatkowy” 2019, 1, s. 27 i n.

<sup>71</sup> Art. 30da u.p.d.o.f.

<sup>72</sup> Zob. art. 30da ust. 2–3 u.p.d.o.f.

Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową<sup>73</sup>. Podstawę opodatkowania *exit tax* stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części). Stawka podatkowa dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 19% podstawy opodatkowania, gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku, lub 3% podstawy opodatkowania, gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku<sup>74</sup>.

Warto wskazać, że ustawa przewiduje tylko dwa zwolnienia z *exit tax*. Po pierwsze zwolnieniu podlegają składniki majątku przekazane na cele działalności pożytku publicznego na rzecz organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizujących te cele na podstawie obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji. Po drugie zwolnieniu podlegają składniki majątku przeznaczone do służbowego użytku pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości<sup>75</sup>. Ustawa przewiduje także czasowe wyłączenie z opodatkowania tym podatkiem<sup>76</sup>.

Podatnicy podatku od niezrealizowanych zysków są obowiązani do składania deklaracji do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Jeżeli po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, przenoszone są kolejne składniki majątku, podatnicy obowiązani są składać deklarację do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przenoszone są składniki, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Warto nadmienić, że podatnicy mogą występować o rozłożenie tego podatku na raty, a także o jego zwrot,

<sup>73</sup> Art. 30da ust. 7 u.p.d.o.f.

<sup>74</sup> Nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, do celów opodatkowania podatkiem dochodowym nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tego składnika majątku – zob. art. 30da ust. 10 u.p.d.o.f.

<sup>75</sup> Art. 30dd u.p.d.o.f.

<sup>76</sup> Art. 30 dc u.p.d.o.f.

po spełnieniu ustawowych warunków<sup>77</sup>. W literaturze przedmiotu podkreśla się negatywne skutki podatku od wyjścia, nie tylko w kontekście nowych obciążeń podatkowych, ale także podwójnego opodatkowania na płaszczyźnie międzynarodowej<sup>78</sup>.

Do drugiej grupy regulacji prawnych związanych z rezydencją podatkową należy zaliczyć wprowadzoną w 2015 r. koncepcję opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC)<sup>79</sup> w stopniu, w jakim dochody tych jednostek podlegają korzystniejszemu opodatkowaniu w innych państwach, przede wszystkim w rajach podatkowych<sup>80</sup>. Rozwiązanie to ma przeciwdziałać wyprowadzaniu z Polski przez podatników będących polskimi rezydentami podatkowymi swoich dochodów z określonych źródeł do zależnych jednostek zarejestrowanych w korzystniejszych systemach podatkowych<sup>81</sup>. Opodatkowanie dochodów kontrolowanych jednostek zagranicznych opiera się na koncepcji nałożenia w Polsce podatku od dochodów tych spółek<sup>82</sup> na ich wspólników będących polskimi rezydentami podatkowymi (stawka 19%<sup>83</sup>). Ustawa określa szczegółowe warunki stosowania omawianych regulacji<sup>84</sup>. W celu wyeliminowania efektu podwójnego opodatkowania kontrolowanych przez polskich podatników jednostek zagranicznych zastosowanie ma mechanizm odliczania od podatku należnego w Polsce od dochodów spółki zagranicznej podatku zapłaconego przez tę jednostkę w państwie jej rezydencji<sup>85</sup>. W efekcie rozmiar ciężaru podatkowego odpowiada różnicy między polskim podatkiem dochodowym a podatkiem dochodowym płaconym przez kontrolowaną jednostkę zagraniczną w państwie jej rezydencji. Stosowanie przepisów dotyczących CFC wzbudza wątpliwości zarówno na tle stosowania umów o unikaniu podwój-

---

<sup>77</sup> Art. 30de, 30 df u.p.d.o.f.

<sup>78</sup> A. Nowak-Piechota, *Podatek od wyjścia...*, s. 147 i n.

<sup>79</sup> Ustawa wprowadza pojęcie zagranicznej jednostki kontrolowanej (w skrócie CFC), zob. art. 30f u.p.d.o.f.

<sup>80</sup> Art. 30f ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.f.

<sup>81</sup> W orzecznictwie polskich sądów rozważano w tym kontekście posiadania jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych dysponującymi udziałami albo akcjami podmiotów spełniających kryteria uznania ich za zagraniczną spółkę kontrolowaną. Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z 14 października 2015 r., sygn. I SA/Bd 622/15; wyrok WSA w Warszawie z 22 września 2016 r., sygn. III SA/Wa 1965/15, CBOSA.

<sup>82</sup> Sposób określenia dochodu wynika z art. 30f ust. 5–8 u.p.d.o.f.

<sup>83</sup> Art. 30 f ust. 1 u.p.d.o.f.

<sup>84</sup> Art. 30f ust. 12 u.p.d.o.f.

<sup>85</sup> Art. 30f ust. 13 u.p.d.o.f.

nego opodatkowania<sup>86</sup>, jak również prawa UE<sup>87</sup>, jednakże, planując działania o charakterze transgranicznym, należy brać pod uwagę wskazaną konstrukcję podatkową.

Wreszcie trzecią bardzo istotną kwestią powiązaną z rezydencją podatkową jest wpływ postanowień wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku sporządzonej w Paryżu 24 listopada 2016 r.<sup>88</sup> na opodatkowanie dochodów transgranicznych. Niniejsze opracowanie nie pozwala na szerokie odniesienie się do tego aktu<sup>89</sup>, warto jednak wzmiankować o kilku istotnych aspektach.

Po pierwsze wskazać trzeba, że w konwencji MLI zastosowano nowatorski mechanizm, który pozwala na jednoczesną zmianę wielu umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Ta modyfikacja odbywa się z mocy prawa, nie zaś zmian dokonywanych w odrębnych traktatach bilateralnych. Zatem dokonując oceny wpływu MLI na status rezydenta lub nierezydenta, należy interpretować obowiązujące umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jednocześnie z przepisami Konwencji MLI. Stanowi to poważne utrudnienie i tak skomplikowanego procesu wykładni prawa, gdyż w konkretnym stanie faktycznym konieczne będzie odniesienie się równoległe do dwóch międzynarodowych konwencji – zarówno dwustronnej, jak i wielostronnej.

Po drugie wpływ Konwencji MLI na polskie umowy jest uzależniony nie tylko od samej treści MLI, ale także od stanowiska Polski oraz stanowiska innych państw-sygnatariuszy i możliwych dalszych modyfikacji, a także terminarza procesów ratyfikacyjnych w poszczególnych państwach. Ostateczny kształt wpływu konwencji MLI na umowy podatkowe jest uzależniony od wypracowanego przez każdego z sygnatariuszy stanowiska. Główna cecha konwencji MLI, jaką jest elastyczność, osiągnięta została dzięki możliwości zastosowania zróżnicowanego

<sup>86</sup> F. Majdowski, *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ocena stanowiska OECD*, „Monitor Podatkowy” 2016, 9, s.11 i n.; idem, *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – stanowisko judykatury w wybranych państwach*, cz. 2, „Monitor Podatkowy” 2017, 3, s. 14 i n.

<sup>87</sup> Idem, *Czy stosowanie regulacji CFC stoi w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach?*, „Monitor Podatkowy” 2018, 6, s. 11 i n.

<sup>88</sup> 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. (Dz.U. z 2018 r., poz.1369), zwana dalej: konwencja MLI.

<sup>89</sup> Szerzej zob.: D. Kleist, *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, „Nordic Tax Journal” 2018, 1, s. 31–48; B. Bacia, P. Toporowski, *Instrument wielostronny MLI – nowa era w międzynarodowym prawie podatkowym*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2018, 1, s. 156 i n.; A. Franczak, *Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, 2, [http://journals.umcs.pl/sil/article/view/6629/pdf\\_1](http://journals.umcs.pl/sil/article/view/6629/pdf_1) (dostęp: 24.07.2019).

systemu kształtowania wersji poprzez składanie przez państwa-strony zastrzeżeń, notyfikacji, wyboru opcji alternatywnych lub fakultatywnych bądź też oświadczeń.

Z punktu widzenia niniejszego opracowania należy wskazać na daleko idące skutki Konwencji MLI w szczególności dla rezydentów. Do najistotniejszych zmian w umowach podatkowych, które niesie ze sobą konwencja wielostronna, należy uznać zastąpienie w wybranych konwencjach dwustronnych metody wyłączenia z progresją – metodą zaliczenia (kredytu podatkowego)<sup>90</sup>. Motywem, dla którego nastąpiło odwrócenie tendencji stosowania dość rozpowszechnionej w polskich umowach metody włączenia z progresją była zdiagnozowana praktyka nadużywania postanowień umów prowadzących nawet do podwójnego nieopodatkowania dochodu w związku z korzystaniem ze zwolnień od podatku w państwie źródła na mocy lokalnych przepisów. Trzeba wskazać, że zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania doprowadzi w efekcie do rezygnacji z konstrukcji zwolnienia podatkowego stosowanego w ramach metody wyłączenia na rzecz objęcia obowiązkiem podatkowym dochodu ogólnoswiatowego w państwie rezydencji, przy jednoczesnym zachowaniu przez podatnika prawa do odliczenia podatku zapłaconego w państwie źródła. Z dopuszczalnych przez MLI trzech opcji ograniczających lub wykluczających zastosowanie metody wyłączenia z progresją Polska wybrała opcję C, tj. całkowite zastąpienie metody wyłączenia metodą zaliczenia. Polska zgłosiła taką wolę wobec 77 z 78 umów notyfikowanych przez Polskę do objęcia Konwencją. Mimo notyfikowania aż 77 umów opcja C znajdzie zastosowanie jedynie do 19 z nich<sup>91</sup>, co wynika nie tylko z niepodpisania konwencji przez strony niektórych zgłoszonych umów lub nienotyfikowania przez nie umów z Polską, ale również z dość często wybieranego przez strony konwencji MLI zastrzeżenia niestosowania art. 5 do notyfikowanych umów w ogóle lub zastrzeżenia nieskuteczności wyboru opcji C.

Podstawowym skutkiem, z jakim należy się liczyć po zmianie metod, jest obowiązek dokonania ujawnienia i rozliczenia dochodów zagranicznych w państwie rezydencji bez względu na to, czy podatnik osiągał dochody krajowe. Zatem metoda zaliczenia proporcjonalnego daje organom podatkowym znacznie pełniejszą kontrolę nad dochodami rezydentów osiągniętymi za granicą. Dla podatników jest ona jednak nie tylko mniej korzystna finansowo, ale jest znacznie bardziej skomplikowana od strony technicznej. Nadto z punktu widzenia praktycznego

<sup>90</sup> Art. 5 konwencji MLI.

<sup>91</sup> Z uwagi na praktyczny wymiar omawianych zmian warto w tym miejscu wymienić umowy, w których nastąpi zamiana metody unikania podwójnego opodatkowania. Dotyczą one następujących państw-stron: Austrii, Belgii, Chin, Finlandii, Grecji, Hiszpanii, Irlandii, Izraela, Japonii, Litwy, Meksyku, Norwegii, Nowej Zelandii, Portugalii, Rumunii, Słowacji, Słowenii, Wielkiej Brytanii, Włoch.

jawią się pytania o relacje między zmianą metody unikania podwójnego opodatkowania a dopuszczalnością stosowania wewnętrznych przepisów, na przykład tzw. ulgi abolicyjnej<sup>92</sup>. Szczególnie że konstrukcja ulgi nie obejmuje wszystkich dochodów, a jedynie wymienione *expressis verbis* kategorie źródeł zagranicznych przychodów. Podkreśla się także, że poza możliwym wzrostem obciążeń podatkowych zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania może przełożyć się na istotny wzrost obciążeń administracyjnych, a także prowokować podatników do zmiany domicylu podatkowego.

## Uwagi końcowe

Zarysowany powyżej problem ustalenia i zmiany rezydencji ma istotne znaczenie zarówno teoretyczne jak i praktyczne. Głównym założeniem, jakie należy przyjąć, jest to, że rezydencja podatkowa ma charakter dynamiczny, co oznacza, że nie jest czynnikiem stałym i niezmiennym. Może ona ulegać zmianom jako wynik zamierzonego lub niezamierzonego działania podatników, które wywołują określone skutki prawnopodatkowe. Uprawnione jest więc stwierdzenie, że rezydencja podatkowa nie może być uznana za czynnik przyjmowany *a priori*, przeciwnie, wymaga indywidualnej analizy sytuacji życiowej i gospodarczej podatnika.

Zwrócić uwagę należy, że ustalenie rezydencji podatkowej pociąga za sobą istotne konsekwencje podatkowe, jako że podatnik podlega opodatkowaniu w sposób nieograniczony niezależnie od miejsca uzyskiwania tych dochodów. Ma to wyraz zarówno w możliwości korzystania z preferencji podatkowych, jak również w konieczności wypełnienia szeregu obowiązków instrumentalnych w zakresie rozliczeń podatkowych. Podkreślić jednak trzeba, że nie zawsze zmiana rezydencji podatkowej powoduje utratę czy ograniczenia w stosowaniu przywilejów podatkowych lub rozszerzenie obowiązków podatkowych. Jest to jednak przesłanka istotna w określeniu uprawnień podatników. Nie może być zatem pomijana czy bagatelizowana, a jej prawidłowa wykładnia w świetle stale zmieniających się przepisów prawa podatkowego wydaje się mieć kluczowe znaczenie.

Wydaje się, że uprawnione jest twierdzenie, że zmiana rezydencji podatkowej może wywołać następstwa o charakterze zwyczajnym oraz szczególnym. Te ostatnie wynikają z ewolucji przepisów prawa podatkowego ostatnich lat i ukierunkowane są na uszczelnianie systemu podatkowego. Można więc stwierdzić, że pełna swoboda i dynamizm migracyjny znajduje swoje daleko idące konsekwencje na gruncie prawa podatkowego, co zostało zasygnalizowane poprzez wskazanie

---

<sup>92</sup> Art. 27g u.p.d.o.f.

wyżej poprzez nakreślenie nowych instrumentów podatkowych, takich jak: podatek od niezrealizowanych zysków, opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych czy stosowanie postanowień Konwencji MLI.

Waga rezydencji podatkowej powinna być zatem dostrzegana i analizowana w powyższym kontekście jako czynnik wpływający na zakres opodatkowania dochodów osób fizycznych na płaszczyźnie krajowej i międzynarodowej. Należy żywić nadzieję, że tematyka ta będzie pogłębiana teoretycznie wobec praktycznych wyzwań współczesnego prawa podatkowego.

## Bibliografia

### Akty prawne

Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część, sporządzone w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r., (Dz.U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490).

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. (Dz.U. z 2018 r. poz.1369)

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (t. j. Dz.U. z 2019r. poz. 1387 ze zm.)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019, poz. 900 ze zm.).

Ustawa z dnia z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, (t.j. Dz.U. z 2019, poz. 43 ze zm.). Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j Dz.U. z 2019, poz. 688 ze zm.).

Zalecenia Komisji Nr 94/79/WE z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie opodatkowania niektórych pozycji dochodu uzyskiwanego w danym państwie członkowskim przez osoby zamieszkałe na stałe w innym państwie członkowskim, (Dz.Urz. UE L z 1994 r. Nr 39, s. 22).

### Orzecznictwo

Wyrok ETS z 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31.

Wyrok ETS z 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94, G. H. E. J. Wielockx v. Inspecteur der directe belastingen, ECLI:EU:C:1995:271.

Wyrok ETS z 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Aussenstadt ECLI:EU:C:1999:409.



- Wyrok ETS z 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, ECLI:EU:C:1999:438.
- Wyrok ETS z 16 maja 2000 r. w sprawie C-87/99 *Patrick Zurstrassen v. Administration des Contributions Directes*, ECLI:EU:C:2000:251.
- Wyrok ETS z 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 *Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord*, ECLI:EU:C:2003:340.
- Wyrok ETS z 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-329/05 *Finanzamt Dinslaken v. Gerold Meindl*, ECLI:EU:C:2007:57.
- Wyrok TS z 23 stycznia 2014 r. w sprawie *Komisja Europejska v. Królestwo Belgii*, sygn. akt C-296/12, ECLI:EU:C:2014:24.
- Wyrok TS z 18 czerwca 2015 r. w sprawie C-9/14 *Staatssecretaris van Financiën v. o D. G. Kieback*, SIP LEX 1740353.
- Wyrok TS z 6 grudnia 2018 r. w sprawie *Frank Montag v. Finanzamt Köln-Mitte*, sygn. akt C-480/17, ECLI:EU:C:2019:428.
- Wyrok TK z 7 listopada 2007 r., sygn. akt K 18/06 (Dz.U. z 2007 r. Nr 211, poz. 1549).
- Wyrok NSA z 16 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1658/11, CBOSA.
- Wyrok NSA z 18 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2822/14, CBOSA.
- Wyrok NSA z 25 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1043/15, CBOSA.
- Wyrok NSA z 11 października 2017 r., sygn. akt II OSK 2082/17, CBOSA.
- Wyrok NSA z 3 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2790/16, CBOSA.
- Postanowienie NSA z 16 marca 2018 r., sygn. akt I OW 326/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 19 grudnia 2006 r., sygn. akt I SA/Go 74/06, CBOSA.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z 14 października 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 622/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z 20 kwietnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1562/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1671/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z 13 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1763/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z 22 września 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1965/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 24 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 798/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z 20 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/OI 272/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z 5 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 493/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z 16 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 983/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Szczecinie z 15 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 1063/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 4 września 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 670/18, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z 20 września 2018r., sygn. akt I SA/OI 391/18, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 10 października 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 786/18, CBOSA.
- Wyrok WSA w Szczecinie z 22 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 333/16, CBOSA.
- Wyrok NSA z 20 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2272/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 16 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 1253/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 23 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 285/12, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z 14 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 368/13, CBOSA.

## Interpretacje podatkowe

- Interpretacja indywidualna z 5 marca 2007 r., sygn. DD4-033-01692/ZKK/06/869.  
 Interpretacja indywidualna z 11 września 2013 r., sygn. IPPB1/415-631/13-4/EC.  
 Interpretacja indywidualna z 6 czerwca 2014 r., sygn. IPPB2/415-212/14-2/MG.  
 Interpretacja indywidualna z 16 stycznia 2015 r., sygn. IBPBII/1/415-806/14/MCZ.  
 Interpretacja indywidualna z 3 lipca 2015 r., sygn. IPTPB1/4511-270/15-4/ASZ.  
 Interpretacja indywidualna z 16 sierpnia 2016 r., sygn. IBPB-2-2/4511-587/16-1/JG.  
 Interpretacja indywidualna z 30 listopada 2016 r., sygn. 2461-IBPB-2-2.4511.830.2016.2.AK.  
 Interpretacja indywidualna z 22 grudnia 2016 r., sygn. IBPBII/1/415-444/13-1/BD.  
 Interpretacja indywidualna z 4 stycznia 2017 r., sygn. 1061-IPTPB1.4511.905.2016.2.AP.  
 Interpretacja indywidualna z 12 czerwca 2017 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.64.2017.1.AN.  
 Interpretacja indywidualna z 22 listopada 2017 r., sygn. 0114-KDIP3-34011.419.2017.JK2.  
 Interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-3.4011.552.2017.1.JM.  
 Interpretacja indywidualna z 7 stycznia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.603.2018.1.BM.  
 Interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2019 r., sygn. 0113-KDIPT2-2.4011.573.2018.1.AKR.  
 Interpretacja indywidualna z 19 lutego 2019 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.457.2018.2.AGR.  
 Interpretacja indywidualna z 14 czerwca 2019 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.103.2019.2.AMN.

## Literatura

- Arnold B.J., *Aperçu général des aspects liés à l'application des conventions concernant la double imposition*, [w:] A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka (red.), *Manuel de l'ONU relatif à certains aspects de l'administration des conventions concernant la double imposition établi à l'intention des pays en développement*, New York 2015.
- Bacia B., Toporowski P., *Instrument wielostronny MLI – nowa era w międzynarodowym prawie podatkowym*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2018, 1.
- Franczak A., *Konwencja Wielostronna (MLI) – podatkowa ewolucja czy rewolucja?*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2018, 2, [http://journals.umcs.pl/sil/article/view/6629/pdf\\_1](http://journals.umcs.pl/sil/article/view/6629/pdf_1) (dostęp: 24.07.19).
- Głowacka B., *Dochody uzyskiwane za granicą przez rezydenta Wielkiej Brytanii świadczącego usługi doradcze na rzecz polskiej spółki a obowiązek poboru podatku*, „Doradca Podatnika” 2012, 9.
- Hagen B., *Schumacker, Comparability – the Conditions of the Schumacker Doctrine*, [w:] K. Dziurdź, Ch. Marchgraber (red.), *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Wien 2015.
- Homoncik T., Pujer K., Wolańska I., *Ekonomiczno-społeczne aspekty migracji. Wybrane problemy*, Wrocław 2017.
- Kane M.A., *A Defense of Source Rules in International Taxation*, „Yale Journal on Regulation” 2015, 32(2).
- Kawa W., *Posiadanie przez płatnika certyfikatu rezydencji warunkiem skorzystania z opcji niepobrania podatku u źródła*, „Monitor Podatkowy” 2017, 12.

- Kleist D., *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, „Nordic Tax Journal” 2018, 1.
- Kucia-Guściora B., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Kucia-Guściora B., *Rezydencja podatkowa w kontekście unikania i uchylania się od opodatkowania*, [w:] D. Gajewskiego (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017.
- Kudert S., *Aspekty podatkowe swobody przepływu pracowników między Niemcami a Polską*, [w:] D. Jajeśniak-Quast (red.), *Arbeitnehmerfreizügigkeit zwischen Deutschland und Polen Eine Zwischenbilanz aus unterschiedlichen Perspektiven*, Berlin 2014.
- Lipniewicz R., *Zasada niedyskryminacji w międzynarodowym prawie podatkowym*, [w:] B. Mielnik (red.), *Z problematyki prawa międzynarodowego, europejskiego i krajowego: księga poświęcona pamięci doktora Macieja Lisa*, Wrocław 2018.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny: koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017.
- Majdowski F., *Czy stosowanie regulacji CFC stoi w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach?*, „Monitor Podatkowy” 2018, 6.
- Majdowski F., *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – stanowisko judykatury w wybranych państwach*, cz. 2, „Monitor Podatkowy” 2017, 3.
- Majdowski F., *Stosowanie regulacji CFC w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – ocena stanowiska OECD*, „Monitor Podatkowy” 2016, 9.
- Mason R., Knoll M.S., *What Is Tax Discrimination?* „Faculty Scholarship” 2012, pap. 404, [http://scholarship.law.upenn.edu/faculty\\_scholarship/404](http://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/404) (dostęp: 27.07.2019).
- Matkowska M., *Współczesne problemy migracji w Polsce*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2011, 115(24).
- Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona 15 lipca 2014*, Warszawa 2016.
- Morawski W., *Opodatkowanie dochodów pracy najemnej w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2006, 9.
- Nowak-Piechota A., *Propozycja wprowadzenia podatku od wyjścia w związku z implementacją Dyrektywy ATAD*, „Monitor Podatkowy” 2018, 7.
- Nowak-Piechota A., *Podatek od wyjścia*, Łódź 2018.
- Nykiel W., Zalaśński A. (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014.
- Pęczyk-Tofel A., Tofel M.S., *Ograniczenia w wydawaniu certyfikatu rezydencji polskim podatnikom*, „Monitor Podatkowy” 2008, 6.
- Pogroszewska M., *Rozliczenie podatkowe Ukraińców i Białorusinów*, „Rzeczpospolita” 22.07.2019.
- Pogroszewska M., *Skarbówka: zagraniczny pracownik nie musi mieć certyfikatu rezydencji*, „Rzeczpospolita” 14.02.2019.

- Skeldon R., *International migration as a tool in development policy: a passing phase?*, „Population and Development Review” 2008, 1, s. 1–18, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1728-4457.2008.00203.x> (dostęp: 3.09.2019).
- Suchojad K., *Podatek od niezrealizowanych zysków – modelowa koncepcja a rozwiązania polskie*, „Monitor Podatkowy” 2019, 1.
- Szczygieł Ł., Fuchs B., *Ważność certyfikatu rezydencji podatkowej w formie elektronicznej w polskim obrocie prawnym*, „Monitor Podatkowy” 2019, 5.
- Zalasiński A., *Zakaz dyskryminacji podatkowej w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006.