

## **komentarz**

Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard LEX 2009

Komentarz do art. 3, ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.00.14.176), [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT.

### **Miejsce zamieszkania**

**1.** Od dnia 1 stycznia 2003 r. jedynym kryterium decydującym o powstaniu po stronie podatnika nieograniczonego obowiązku podatkowego jest miejsce zamieszkania. Jeżeli miejsce to będzie znajdować się na terytorium RP, to podatnik będzie obciążony nieograniczonym obowiązkiem podatkowym.

**2.** Z dniem 1 stycznia 2007 r. do u.p.d.o.f. wprowadzono definicję miejsca zamieszkania czy też raczej - ujmując rzecz ściśle - wprowadzono przepisy określające, jakie przesłanki powodują uznanie, że dana osoba ma miejsce zamieszkania w Polsce. Stosowne regulacje znajdują się w art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f. W myśl powołanego przepisu, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych), lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Obie powyższe przesłanki - powodujące ustalenie miejsca zamieszkania w Polsce - mają charakter rozłączny. Wystarczające jest spełnienie choćby jednej z nich, aby uznać, że podatnik ma miejsce zamieszkania w Polsce. Przykładowo marynarz mający rodzinę w Polsce, pracujący w systemie 6 miesięcy na morzu, 2 miesiące urlopu, będzie miał miejsce zamieszkania w Polsce. Chociaż przebywa w Polsce krócej niż 183 dni w każdym roku, to jednak tu znajduje się jego centrum interesów życiowych. Podobnie członek zarządu polskiej spółki, który, mając centrum interesów życiowych za granicą, będzie przebywał w Polsce przez dłużej niż 183 dni, będzie miał miejsce zamieszkania w Polsce.

**3.** Zgodnie z punktem 1 komentowanego przepisu, miejsce zamieszkania w Polsce ma osoba, która w Polsce ma centrum interesów życiowych. Można postawić tezę, że powyższa regulacja w istocie nie wnosi żadnej nowej jakości. Pojęcie "centrum interesów życiowych" od dawna funkcjonuje w doktrynie cywilistycznej jako kryterium rozstrzygające o miejscu zamieszkania, a to właśnie na podstawie przepisów prawa cywilnego dotychczas określano miejsce zamieszkania.

Podobnie pojęciem tym posługują się poszczególne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jakie zawarła Polska z innymi państwami. W istocie zatem nie można mówić o zmianie merytorycznej, a raczej o zapisaniu w ustawie zasady, która praktycznie funkcjonowała już wcześniej, tylko nie była wyrażona w niej wprost.

Pojęcie "centrum interesów życiowych" jest dość ogólne, a jego zakres znaczeniowy jest nieostry. Powodować to może, że w dalszym ciągu pojawiać się mogą problemy z określeniem miejsca zamieszkania Polaków przebywających na dłuższych zagranicznych wyjazdach zarobkowych. Nadal w każdym razie przy określaniu miejsca zamieszkania (w Polsce) można odnosić się do dorobku doktryny prawa cywilnego, która wypracowała dyrektywy określania centrum interesów życiowych danej osoby. Istotne wskazówki w tym zakresie można odnaleźć w szczególności w uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 15 lipca 1978 r. (IV CR 242/78, OSNC 1979, nr 6, poz. 120).

**4.** Druga przesłanka - powodująca ustalenie miejsca zamieszkania danej osoby w Polsce - jest związana z długością pobytu w Polsce. Miejsce zamieszkania w Polsce będzie miała zatem osoba, która przebywa w Polsce dłużej niż 183 dni w ciągu roku podatkowego.

Chodzi tutaj o łączną liczbę dni pobytu w Polsce liczoną w danym roku kalendarzowym (a nie w okresie dowolnych kolejnych 12 miesięcy). Przepis nie wymaga, aby okres ten był ciągły. Owe 183 dni mogą zostać zliczone podczas kilku pobytów w Polsce w danym roku podatkowym.

W tym miejscu podkreślić trzeba, że powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Osoby zagraniczne, przebywające w Polsce dłużej niż 183 dni, mogą mieć ustalone miejsce zamieszkania w swoim macierzystym państwie (na podstawie przepisów tego państwa). Zgodnie z zawartymi przez Polskę umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, osoby fizyczne nie mogą mieć dwóch miejsc zamieszkania. Może być ono tylko jedno, kolizję zaś w tym zakresie rozstrzyga się za pomocą reguł określonych w poszczególnych umowach UPO. W większości przypadków zatem o miejscu zamieszkania osób zagranicznych przebywających w Polsce decydować będą postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Komentowany przepis niesie natomiast za sobą negatywne konsekwencje dla osób mających rezydencję podatkową w tzw. rajach podatkowych. Z większością z tych państw (terytoriów) Polska nie ma zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dla określenia miejsca zamieszkania takiej osoby - na potrzeby stosowania u.p.d.o.f. - miarodajne będzie wyłącznie brzmienie przepisów u.p.d.o.f. To zaś oznacza, że jeśli osoba taka przebywa w Polsce dłużej niż 183 dni w danym roku podatkowym, będzie miała miejsce zamieszkania w Polsce (i będzie podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu).

5. Na gruncie prawa polskiego obowiązuje zasada, w myśl której każda osoba fizyczna ma jedno - i tylko jedno - miejsce zamieszkania.

Powyższa zasada na gruncie podatkowym w niektórych wypadkach doznaje pewnego ograniczenia. Pamiętać bowiem należy o generalnej klauzuli zawartej obecnie w art. 4a u.p.d.o.f., w myśl której przepisy o nieograniczonym obowiązkowi podatkowym stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Przepisy niektórych z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których sygnatariuszem jest Rzeczpospolita Polska, zawierają tego rodzaju regulacje, że na ich podstawie możliwe jest określenie dla danej osoby dwóch miejsc zamieszkania - jednego w Polsce, innego zaś - w drugim z umawiających się państw. Skutek taki spowodowany jest tym, że przepisy tych umów inaczej rozumieją pojęcie miejsca zamieszkania, niż czyni to polski k.c. Nawet wówczas jednak konieczne jest ustalenie jednego miejsca zamieszkania dla danej osoby. Przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zazwyczaj zawierają stosowne postanowienia pozwalające na jednoznaczne określenie jednego - i tylko jednego - miejsca zamieszkania dla danego podatnika. Przewiduje je również tzw. Polska Umowa Standardowa, która stanowi swego rodzaju wzór dla konstruowania poszczególnych umów dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania (PUS z niewielkimi zmianami oparta jest na Konwencji Modelowej OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania).

Jak wynika z art. 4 ust. 2 PUS, jeżeli stosownie do postanowień ustępu poprzedniego osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, to jej status rozstrzyga się według następujących zasad:

- 1) osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym ma ona stałe miejsce zamieszkania; jeżeli ma ona stałe miejsce zamieszkania w obu państwach, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, z którym ma ona ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych);
- 2) jeżeli nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze albo jeżeli nie ma ona stałego miejsca zamieszkania w żadnym z państw, wówczas uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, w którym zwykle przebywa;
- 3) jeżeli przebywa ona zazwyczaj w obydwu państwach lub nie przebywa zazwyczaj w żadnym z nich, wówczas będzie ona uważana za mającą miejsce zamieszkania w tym państwie, którego jest obywatelem;
- 4) jeżeli osoba jest obywatelem obu państw lub nie jest obywatelem żadnego z nich, to właściwe władze umawiających się państw rozstrzygną tę sprawę w drodze wzajemnego porozumienia.

W poszczególnych polskich umowach UPO znajdują się jednak regulacje szczególne. Na przykład w umowach z Australią i Niemcami dla ustalenia miejsca zamieszkania nie ma znaczenia kryterium obywatelstwa. W umowie z Japonią jedynym sposobem rozstrzygnięcia problemu "podwójnego miejsca zamieszkania" jest porozumienie właściwych władz. W umowach z Australią, Austrią, Sri Lanką, Stanami Zjednoczonymi nie ma zastosowania kryterium porozumienia się właściwych władz.

6. Komentowane przepisy nie definiują miejsca zamieszkania. Określają one, w jakich sytuacjach należy uznać, że osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w Polsce. W wielu natomiast przypadkach - choćby z uwagi na konieczność ustalenia właściwości organów podatkowych - **ustalić należy miejsce zamieszkania danej osoby, tzn. miejscowość, w której przebywa z zamiarem stałego pobytu.**

W tych przypadkach trzeba się będzie odnosić do kryteriów określonych w prawie cywilnym. Zgodnie z art. 25 k.c., miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Na potrzeby podatkowe niekiedy konieczne jest ustalenie nie tylko miejscowości, ale i dokładnego adresu osoby fizycznej. Dotyczy to na przykład sytuacji, w której dana miejscowość (gdzie mieszka osoba fizyczna) jest objęta właściwością miejscową w podatku dochodowym od osób fizycznych więcej niż jednego organu podatkowego.