Objaśnienia podatkowe dot. rezydencji podatkowej

Objaśnienia z 29 kwietnia 2021 r. w sprawie rezydencji podatkowej oraz zakresu obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce

16.04.2024

Czego dotyczą objaśnienia podatkowe

Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: **objaśnienia**) dotyczą zasad ustalania miejsca zamieszkania dla celów podatkowych (rezydencji podatkowej) osób fizycznych w Polsce zgodnie z art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[1] (dalej: **ustawa PIT**) oraz zakresu obowiązku podatkowego osób fizycznych, o którym mowa w art. 3 ust. 1 i 2a ustawy PIT.

Których przepisów podatkowych dotyczą objaśnienia oraz jaki jest cel ich wydania

Ustawa PIT określa kryteria ustalania miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce w art. 3 ust. 1a. Posiadanie rezydencji podatkowej w Polsce związane jest z obowiązkiem rozliczania dochodów w Polsce na zasadach **nieograniczonego obowiązku podatkowego**, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy PIT. Natomiast brak rezydencji podatkowej w Polsce, oznacza podleganie **ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu**, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy PIT.

Celem objaśnień jest przedstawienie sposobu prawidłowego wypełnienia obowiązków podatkowych przez osoby fizyczne w Polsce. Ponieważ rezydencja podatkowa nie ma charakteru deklaratywnego, lecz związana jest z oceną całokształtu faktów i okoliczności, ważne jest pisemne przedstawienie zasad interpretacji przepisów w tym zakresie.

Jaka jest podstawa i moc prawna wydania objaśnień

Objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[2] (dalej: **Ordynacja podatkowa**). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje **objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy**. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować więc będzie objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych.

I. Zakres obowiązku podatkowego w Polsce

Zakres obowiązku podatkowego w Polsce osoby fizycznej regulują przepisy art. 3 ust. 1 i 2a ustawy PIT.

1.1 Nieograniczony obowiązek podatkowy

Osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy) – art. 3 ust. 1 ustawy PIT.

Podatnik, który ma miejsce zamieszkania na terytorium Polski, ma obowiązek rozliczyć w Polsce podatek dochodowy od całości swoich dochodów, osiąganych w kraju i za granicą. Dochody osiągane za granicą nie będą jednak podwójnie opodatkowane. Jeżeli dochody mogą być opodatkowane w obydwu państwach, uniknięcie podwójnego opodatkowania następuje w wyniku zastosowania metod eliminacji podwójnego opodatkowania, o których mowa w ustawie PIT oraz w zawartych przez Polskę umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania – metody wyłączenia z progresją lub metody proporcjonalnego odliczenia (więcej informacji o umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w pkt 3).

Przykład 1: Pan Michał ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce. Cały rok podatkowy jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę przez polskiego pracodawcę. Jest to główne źródło jego przychodów. W czasie urlopu w lipcu i sierpniu wyjechał do Niemiec podejmując się pracy sezonowej u niemieckiego pracodawcy. Otrzymane z tego tytułu wynagrodzenie zostało opodatkowane w Niemczech. Czy pan Michał ma obowiązek rozliczyć w Polsce całość dochodów, w tym te osiągnięte w Niemczech?

Tak. Pan Michał ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w Polsce. W Polsce zatem podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i ma obowiązek rozliczyć całość dochodów osiągniętych w roku podatkowym, zarówno w Polsce jak i w Niemczech. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Polską a Niemcami, dochód ten może być opodatkowany w obydwu państwach. W celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wynagrodzenia osiągniętego na terytorium Niemiec, rozliczając ten dochód w Polsce pan Michał stosuje metodę wyłączenia z progresją, określoną w umowie zawartej między Polską a Niemcami o unikaniu podwójnego opodatkowania. W związku z tym, wynagrodzenie uzyskane w Niemczech jest zwolnione od opodatkowania w Polsce, zostanie jednak wzięte pod uwagę dla potrzeb ustalenia stopy procentowej podatku obliczonego od wynagrodzenia za pracę w Polsce.

1.2 Ograniczony obowiązek podatkowy

Osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Polski miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Polski (ograniczony obowiązek podatkowy) – art. 3 ust. 2a ustawy PIT.

Podatnik, który nie ma miejsca zamieszkania w Polsce podlega opodatkowaniu tylko od dochodów osiąganych na terytorium Polski. Pozostałe dochody, które zostały przez niego osiągnięte za granicą, nie podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Przykład 2: Pani Joanna jest programistką. Jej miejsce zamieszkania dla celów podatkowych znajduje się w Holandii. Pani Joanna przyjechała do Polski na okres 5 miesięcy w celu świadczenia pracy dla polskiego pracodawcy. Pani Joanna pracowała w Polsce od stycznia do maja roku podatkowego, po czym wróciła do Holandii. Czy pani Joanna ma obowiązek rozliczyć w Polsce wynagrodzenie otrzymane za pracę w Polsce?

Tak. Pani Joanna ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w Holandii, w związku z czym w Polsce podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Oznacza to, iż w Polsce ma obowiązek rozliczyć się tylko z dochodów uzyskanych na terytorium Polski. Jedynym dochodem uzyskanym w Polsce jest wynagrodzenie otrzymane od polskiego pracodawcy za pracę na terytorium Polski. Wynagrodzenie to podlega opodatkowaniu w Polsce. Natomiast pozostałe dochody uzyskane przez panią Joannę w roku podatkowym ze źródeł przychodów położonych poza Polską nie podlegają opodatkowaniu w Polsce i nie powinny zostać wykazane w polskim zeznaniu podatkowym.

II. Definicja miejsca zamieszkania

Kryteria ustalania miejsca zamieszkania dla celów podatkowych osoby fizycznej zawarte są w art. 3 ust. 1a ustawy PIT.

Osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania na terytorium Polski jeżeli:

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

Definicja miejsca zamieszkania, zawarta w ustawie PIT, obejmuje dwa kryteria: pobyt na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym lub posiadanie na terytorium Polski ośrodka interesów życiowych rozumianego jako centrum interesów osobistych lub centrum interesów gospodarczych. Spójnik „lub" oznacza, że spełnienie przynajmniej jednego z tych kryteriów pozwala uznać podatnika za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski. Jednocześnie każde z tych kryteriów należy rozpatrywać samodzielnie i niezależnie.

2.1. Ośrodek interesów życiowych

Istnienie w Polsce ośrodka interesów życiowych oznacza posiadanie ścisłych powiazań osobistych lub gospodarczych z Polską. Każda z tych przesłanek podlega samodzielnej ocenie, co jest równoznaczne z tym, że wystarczy spełnienie którejkolwiek z nich, aby uznać, że podatnik posiada ośrodek interesów życiowych w Polsce.

- **Centrum interesów osobistych**

  Centrum, czyli „skoncentrowanie" interesów osobistych, należy rozumieć jako miejsce, z którym podatnik posiada ścisłe powiązania osobiste. Powiązania osobiste to występowanie więzi rodzinnych, towarzyskich, podejmowanie aktywności społecznej, kulturalnej, sportowej, politycznej, itp. W praktyce, czynnikiem branym najczęściej pod uwagę jest obecność w Polsce współmałżonka, partnera lub małoletnich dzieci.

W związku z tym, wyjazd do innego państwa wraz z całą rodziną w większości przypadków powodować będzie przeniesienie centrum interesów osobistych do tego państwa. Natomiast wyjazd do pracy za granicę, podczas gdy małżonek oraz dzieci pozostają w Polsce, powodować będzie najczęściej utrzymanie centrum interesów osobistych na terytorium Polski.

W przypadku osób żyjących samodzielnie należy w szczególności uwzględnić, w którym państwie prowadzone jest samodzielne gospodarstwo domowe i w którym państwie podatnik uczestniczy w życiu towarzyskim, kulturalnym lub politycznym.

Przykład 3: Pan Artur jest pracownikiem budowlanym mieszkającym na stałe z żoną i dziećmi w Szczecinie. Pan Artur pracuje na budowach w Niemczech. W trakcie pracy w Niemczech pan Artur mieszka w hotelu robotniczym wraz z innymi pracownikami. W Polsce pan Artur mieszka z rodziną, do której przyjeżdża w weekendy, na święta, na urlop oraz w trakcie dłuższych przerw w pracy. Czy pan Artur posiada centrum interesów osobistych w Polsce?

Tak. Pan Artur posiada ścisłe powiązania osobiste z Polską, gdyż tutaj cały rok mieszka jego żona oraz dzieci. Pomimo pracy w Niemczech, pan Artur regularnie wraca do swojego miejsca zamieszkania w Szczecinie w sposób, który wskazuje na utrzymanie istotnych powiązań osobistych z Polską.

Przykład 4: Pani Grażyna od urodzenia jest zameldowana w domu rodziców w Katowicach. Trzy lata temu wyjechała do Wielkiej Brytanii. Nie wymeldowała się z mieszkania rodziców. W Wielkiej Brytanii pani Grażyna pracuje i mieszka wraz z partnerem w wynajętym mieszkaniu. W tym państwie toczy się jej codzienne życie, uczęszcza do klubu fitness, do kina, teatru, spotyka się z przyjaciółmi i jest objęta opieką medyczną. Do Polski wraca jedynie aby odwiedzić rodziców podczas świąt lub urlopu. Czy pani Grażyna przeniosła centrum interesów osobistych do Wielkiej Brytanii?

Tak. Pani Grażyna nie zachowała ścisłych powiązań osobistych z Polską. Nie ma znaczenia fakt, iż jest wciąż zameldowana w mieszkaniu rodziców. Pani Grażyna utworzyła swoje nowe ognisko domowe w mieszkaniu, w którym w sposób stały mieszka z partnerem w Wielkiej Brytanii. W związku z tym, jej centrum interesów osobistych znajduje się w Wielkiej Brytanii.

- **Centrum interesów gospodarczych**

W praktyce chodzi o miejsce, z którym dana osoba ma ścisłe powiązania ekonomiczne. W tym względzie należy wziąć pod uwagę przede wszystkim związki ekonomiczne osoby fizycznej z danym państwem, wśród których istotne są miejsce wykonywania działalności zarobkowej, główne źródła dochodów podatnika, posiadane inwestycje, majątek nieruchomy i ruchomy, zaciągnięte kredyty, konta bankowe, miejsce, z którego osoba zarządza swoim mieniem itd.

Przykład 5: Pan Marek od dwóch lat przebywa przez część roku we Francji. Od wielu lat pan Marek prowadzi w Polsce dobrze prosperujący warsztat samochodowy, który pod jego nieobecność jest doglądany przez brata lub rodziców. W Polsce posiada dom oraz dwa samochody, które są rozliczane w ramach prowadzonej w Polsce działalności gospodarczej.

Warsztat samochodowy jest jedynym źródłem dochodu pana Marka. Osiągany dochód jest gromadzony na rachunku w polskim banku. We Francji pan Marek również otworzył konto bankowe, na które regularnie przekazywane są środki potrzebne mu na życie we Francji. Czy centrum interesów gospodarczych pana Marka pozostało w Polsce?

Tak. Pan Marek posiada na terytorium Polski jedyne źródło swojego dochodu. Majątek nieruchomy w postaci domu i warsztatu samochodowego, które są jego własnością, znajdują się również w Polsce. Tu także pozostał główny majątek ruchomy pana Marka, tj. samochody, wyposażenie domu. Środki finansowe gromadzone są w polskim banku. Okoliczności te wskazują, na utrzymanie przez pana Marka silnych powiązań gospodarczych z Polską.

Przykład 6: Pani Lena trzy lata temu wyjechała do Czech. We Wrocławiu, gdzie mieszkała przed wyjazdem, wciąż posiada duże mieszkanie, które wynajmuje. Środki z wynajmu mieszkania gromadzone są na polskim rachunku bankowym. W Czechach pani Lena pracuje na podstawie umowy o pracę u czeskiego pracodawcy. Wynagrodzenie za pracę jest przelewane na konto prowadzone w czeskim banku. Pani Lena posługuje się telefonem zarejestrowanym u czeskiego operatora telefonii komórkowej oraz kupiła samochód, który zarejestrowała w tym państwie. W Czechach pani Lena mieszka w kupionym przez siebie mieszkaniu, przy czym środki na jego zakup uzyskała w drodze kredytu zaciągniętego w czeskim banku. Czy centrum interesów gospodarczych pani Leny znajduje się w Polsce?

Nie. Pani Lena ma silne powiązania gospodarcze z Czechami. W tym państwie posiada mieszkanie, samochód, telefon oraz spłaca kredyt udzielony przez czeski bank. W tym państwie znajduje się też główne źródło jej dochodu. W Polsce pani Lena również posiada majątek w postaci wynajmowanego mieszkania, ale stanowi on jedynie dodatkowe źródło jej dochodu. Wobec powyższego, należy uznać, że centrum interesów gospodarczych pani Leny położone jest w Czechach.

2.2. Pobyt na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym

Kryterium długości pobytu należy uznać za spełnione po przekroczeniu 183 dni pobytu na terytorium Polski w danym roku kalendarzowym (rok kalendarzowy jest podstawowym okresem podatkowym branym pod uwagę przy dokonywaniu rozliczeń podatkowych osób fizycznych). Nieprzekroczenie tej liczby dni pobytu na terytorium Polski w danym roku kalendarzowym skutkuje niespełnieniem tego kryterium. W takim przypadku, ocena posiadania przez podatnika miejsca zamieszkania na terytorium Polski opiera się na drugim kryterium, związanym z położeniem ośrodka interesów życiowych w Polsce.

Warunek przebywania w Polsce dłużej niż 183 dni w roku kalendarzowym nie oznacza, że musi to być pobyt nieprzerwany. W przypadku dłuższego okresowego, ale nie ciągłego pobytu w Polsce (np. okresu 3-letniego), należy ustalić czy ilość dni pobytu przekroczyła 183 dni w którymkolwiek roku kalendarzowym (podatkowym).

Obliczanie długości pobytu na terytorium Polski jest dokonywane przez stosowanie metody opartej na „dniach fizycznej obecności". Przy liczeniu dni w oparciu o tę metodę należy brać pod uwagę wszystkie dni spędzone w Polsce. Do tego okresu zaliczana jest również każda część dnia, dzień przybycia lub dzień wyjazdu osoby z Polski. Tym samym, każdy pełny dzień spędzony poza Polską, nie będzie brany pod uwagę. Natomiast każdą część dnia, nawet bardzo krótką, spędzoną przez podatnika w Polsce, należy zaliczyć jako dzień obecności do okresu pobytu na terytorium Polski.

Przykład 7: Pan Piotr mieszkał na Ukrainie, w domu rodzinnym razem z rodzicami. Postanowił przyjechać do pracy do Polski na okres 8 miesięcy (od stycznia do sierpnia) danego roku kalendarzowego. W czasie pobytu w Polsce, pan Piotr wyjechał z kraju tylko raz na dwa tygodnie, w odwiedziny do rodziców, którzy pozostali na Ukrainie. Czy ze względu na długość pobytu w Polsce, pan Piotr uzyskał status polskiego rezydenta podatkowego?

Tak. Ilość dni pobytu pana Piotra w Polsce przekroczyła w danym roku kalendarzowym 183 dni. Z tego względu pan Piotr spełnił kryterium pozwalające uznać go za rezydenta podatkowego Polski.

Przykład 8: Pani Julia jest obywatelką Białorusi. Przyjechała do Polski do pracy w listopadzie 2019 r. Pracowała nieprzerwanie na terytorium Polski do końca maja 2020 r., po czym wyjechała do pracy do Niemiec. Czy pani Julia uzyskała status polskiego rezydenta podatkowego z uwagi na ilość dni pobytu na terytorium Polski?

Nie. W 2019 r. pani Julia przebywała na terytorium Polski w listopadzie i grudniu (61 dni). Natomiast w 2020 r. przebywała w Polsce od stycznia do maja, czyli 152 dni. W żadnym z tych lat kalendarzowych (podatkowych) długość pobytu pani Julii w Polsce nie przekroczyła 183 dni.

2.3 Zmiana rezydencji podatkowej w trakcie roku podatkowego

Zmiana państwa rezydencji podatkowej może nastąpić w trakcie roku podatkowego. W takim przypadku, do dnia pozostawania polskim rezydentem podatkowym podatnik rozlicza się w Polsce na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego. Natomiast po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, podatnik podlega w Polsce opodatkowaniu tylko od dochodów uzyskanych na terytorium Polski.

Przykład 9: Pan Mariusz wyjechał do Wielkiej Brytanii, gdzie otworzył sklep z polskimi produktami. Na początku roku pan Mariusz wyjeżdżał do Wielkiej Brytanii w celu rozpoznania rynku kilkukrotnie na krótkie okresy, podczas których mieszkał u znajomych. Lokal na sklep wynajął od czerwca tego roku podatkowego. W Polsce opuścił wynajmowane mieszkanie ostatniego dnia maja tego roku i w tym dniu przeniósł się do Wielkiej Brytanii. Od tego czasu ośrodek interesów życiowych pana Mariusza znajduje się w Wielkiej Brytanii. Tam mieszka i pracuje prowadząc jednoosobowe gospodarstwo domowe. Czy pan Mariusz utracił status polskiego rezydenta podatkowego?

Tak. Pan Mariusz przeniósł ośrodek interesów życiowych do Wielkiej Brytanii z dniem 31 maja, w którym opuścił na stałe Polskę. Jako polski rezydent podatkowy, dochody osiągnięte przed opuszczeniem Polski (od stycznia do końca maja) ma obowiązek rozliczyć w Polsce, na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego. Natomiast od 1 czerwca pan Mariusz posiada w Polsce status nierezydenta podatkowego, czyli od tego dnia zobowiązany jest rozliczać się w Polsce wyłącznie od dochodów osiąganych na terytorium Polski.

Przykład 10: 1 lutego pan Dawid wyjechał do pracy do Szwecji. W Polsce pozostała jego żona i dzieci, do których regularnie wracał co weekend. W Szwecji pan Dawid mieszkał w hotelu wynajmowanym przez pracodawcę. Gdy sytuacja pana Dawida się ustabilizowała, podjął wraz z żoną decyzję o przeprowadzce całej rodziny do Szwecji. W związku z tym wynajął duże mieszkanie w Szwecji i w lipcu żona i dzieci pana Dawida przeprowadziły się do Szwecji. Żona rozpoczęła szukanie pracy, a dzieci zostały od września zapisane do szwedzkiej szkoły. Czy rezydencja podatkowa pana Dawida uległa zmianie w trakcie roku podatkowego?

Tak. Rozpoczynając pracę w Szwecji pan Dawid wciąż posiadał centrum interesów osobistych w Polsce, w związku z tym jego wyjazd nie oznaczał utraty polskiej rezydencji podatkowej. Z dniem przyjazdu do Szwecji na stałe żony i dzieci pana Dawida, do tego państwa został przeniesiony jego ośrodek interesów życiowych. Oznacza to, że rezydencja podatkowa pana Dawida uległa zmianie w trakcie roku podatkowego.

III. Stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Krajowe przepisy dotyczące rezydencji podatkowej stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 4a ustawy PIT).

Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z większością państw będących kierunkiem emigracji zarobkowej Polaków, w tym ze wszystkimi państwami Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego (z wyjątkiem Liechtensteinu). Polskie umowy co do zasady wzorowane są na Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OECD. Wskazówki dotyczące interpretacji przepisów Modelowej Konwencji znajdują się w towarzyszącym jej Komentarzu. Modelowa Konwencja, jak i Komentarz, nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa w Polsce, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Polska jest również stroną Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisanej w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r. (dalej: Konwencja MLI).

Konwencja MLI zmienia szereg umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zatem każdorazowo konieczne jest sprawdzenie, czy i w jaki sposób, jej treść wpływa na daną umowę. Wpływ Konwencji MLI na daną umowę przedstawiają tzw. teksty syntetyczne.

Wykaz zawartych przez Polskę umów oraz ich treść wraz z tekstami syntetycznymi dostępne są na stronie:
podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania

Przykład 11: Pani Monika jest polskim rezydentem podatkowym. Od początku 2019 r. wyjeżdża regularnie do pracy w Wielkiej Brytanii u brytyjskiego pracodawcy. Dochody uzyskane w Wielkiej Brytanii stanowią jedyne źródło jej dochodu. Rozliczając ten rok podatkowy w Polsce, pani Monika zastosowała polsko-brytyjską umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, która przewiduje metodę wyłączenia z progresją. Zgodnie z tą metodą, brytyjski dochód pani Moniki jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, przy czym mógłby zostać uwzględniony dla potrzeb opodatkowania pozostałego dochodu rozliczanego w Polsce na

zasadach ogólnych. Pani Monika nie osiągnęła innych dochodów w 2019 r., nie musiała zatem składać zeznania podatkowego w Polsce. W 2020 r. pani Monika nadal pracuje w Wielkiej Brytanii. Czy pani Monika ma obowiązek rozliczyć dochód uzyskany w 2020 r. na tych samych zasadach jak w 2019 r.?

Nie. Od 1 stycznia 2020 r. na mocy Konwencji MLI w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Wielką Brytanią uległa zmianie metoda unikania podwójnego opodatkowania. W odniesieniu do dochodów uzyskanych od tego dnia obowiązuje metoda proporcjonalnego odliczenia, zgodnie z którą podatnik ma obowiązek wykazać zagraniczny dochód do opodatkowania w Polsce, przy czym polski podatek można pomniejszyć o wartość podatku zapłaconego od tego dochodu za granicą,
w wysokości proporcjonalnie przypadającej na ten zagraniczny dochód. Za 2020 r. pani Monika ma obowiązek rozliczyć się w Polsce składając zeznanie podatkowe PIT-36 oraz załącznik PIT/ZG niezależnie od tego, czy osiągnęła inne dochody podlegające opodatkowaniu w Polsce. Dodatkowo, pani Monika ma prawo skorzystać z ulgi abolicyjnej, którą wykazuje w załączniku PIT/O.

3.1 Postępowanie w przypadku podwójnej rezydencji podatkowej

Jeżeli podatnik zostaje uznany za rezydenta podatkowego drugiego państwa (na skutek spełnienia kryteriów przewidzianych w krajowym prawie podatkowym tego państwa) a w Polsce jest uznawany za rezydenta podatkowego na mocy wyżej opisanych przepisów ustawy PIT, mamy do czynienia z podwójną rezydencją podatkową.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują specjalne reguły kolizyjne w przypadku podwójnej rezydencji podatkowej, pozwalające ustalić, w którym państwie dana osoba posiada miejsce zamieszkania dla celów podatkowych. Co do zasady, reguły te zawarte są w art. 4 ust. 2 każdej umowy.

Zasadniczo zgodnie z umowami, jeżeli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, państwo jej rezydencji podatkowej określa się zgodnie z następującymi zasadami:

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

Przykład 12: W 2020 r. pani Renata wyjechała do pracy do Hiszpanii. W tym państwie przebywała 8 miesięcy. W Polsce w ich wspólnym domu mieszkał jej mąż oraz dzieci. Z uwagi na posiadanie ośrodka interesów życiowych w Polsce, pani Renata jest traktowana jako polski rezydent podatkowy za ten rok. W Hiszpanii, pani Renata również została uznana za rezydenta

podatkowego, gdyż zgodnie z hiszpańskimi przepisami rezydentem jest każdy, kto przebywa w tym państwie dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. W którym państwie pani Renata powinna rozliczyć jako rezydent podatkowy dochody uzyskane w 2020 r.?

W Polsce. Obydwa państwa mają prawo uznać panią Renatę za rezydenta podatkowego, ponieważ spełniła krajowe kryteria dla uzyskania rezydencji podatkowej w każdym z państw. W przypadku podwójnej rezydencji podatkowej, konflikt między państwami należy rozstrzygnąć w oparciu o reguły kolizyjne, zawarte w art. 4 ust. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską i Hiszpanią.

Pierwszym kryterium rozstrzygającym jest ustalenie, w którym państwie pani Renata ma stałe miejsce zamieszkania. W tym przypadku ustalenie państwa rezydencji podatkowej zgodnie z kryterium pierwszym nie było możliwe. Kolejnym kryterium jest ustalenie, z którym państwem pani Renata ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych). To kryterium pozwala rozstrzygnąć konflikt rezydencji, gdyż w Polsce pani Renata posiada dom, męża oraz dzieci. Ośrodek interesów życiowych położony jest więc w Polsce i w związku z tym pani Renata powinna rozliczyć się w Polsce z całości dochodów na zasadach nieograniczonego obowiązku podatkowego.

Przykład 13

Pan Jakub jest profesorem mieszkającym pół roku w Polsce i pół roku w Kanadzie. W każdym z tych państw jest zatrudniony na etacie akademickim na lokalnym uniwersytecie. W obu państwach posiada własne mieszkanie, w którym przebywa podczas pobytu w tym państwie. Każde z tych mieszkań jest urządzone w sposób powalający uznać, iż zastrzeżone jest do jego stałego pobytu. Dodatkowo pan Jakub podróżuje po świecie, udzielając wykładów i konsultacji w różnych państwach. W ten sposób, w podróżach pan Jakub spędza około 3 miesiące w roku. Żona pana Jakuba towarzyszy mu na co dzień. Pan Jakub jest obywatelem polskim. Z uwagi na spełnienie kryteriów przewidzianych w prawie krajowym Polski i Kanady, pan Jakub jest traktowany jako rezydent podatkowy w obu tych państwach. W którym państwie pan Jakub powinien rozliczyć się jako rezydent podatkowy na zasadzie nieograniczonego obowiązku podatkowego?

W Polsce. Spełnienie kryteriów prawa krajowego Polski i Kanady powoduje, iż pan Jakub jest traktowany jako rezydent podatkowy w obu państwach. W związku z tym, państwo jego rezydencji podatkowej należy ustalić w oparciu o reguły kolizyjne zawarte w art. 4 ust. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską i Kanadą.

Pierwsze kryterium kolizyjne nie pozwala rozstrzygnąć tego konfliktu, gdyż stałe miejsce zamieszkania pana Jakuba jest w obu państwach. W związku z tym, kolejnym kryterium jest ustalenie, z którym państwem powiązania osobiste i gospodarcze pana Jakuba są silniejsze (ośrodek interesów życiowych). Tu również należy uznać, że w obu państwach pan Jakub posiada jednakowe powiązania osobiste i gospodarcze. Kolejnym, trzecim kryterium jest zwykłe przebywanie. Również w tym przypadku, ilość dni pobytu pana Jakuba w każdym z państw nie jest rozstrzygająca. W takim przypadku, należy sięgnąć do kolejnego kryterium, którym jest ustalenie państwa rezydencji według posiadanego obywatelstwa. Pan Jakub posiada obywatelstwo polskie i ostatecznie zostanie uznany za rezydenta podatkowego w Polsce.

3.2 Procedura wzajemnego porozumiewania się

Procedura wzajemnego porozumiewania się (*Mutual Agreement Procedure*, dalej: **MAP**) jest rodzajem współpracy właściwych organów Polski oraz drugiego państwa, w trakcie której dąży się do wyeliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku indywidualnego podatnika, jeżeli działania jednego lub obu państw powodują lub spowodują opodatkowanie niezgodne z właściwą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Procedurę wszczyna się na wniosek podatnika skierowany do właściwego organu jego państwa rezydencji. W Polsce jest to minister właściwy do spraw finansów publicznych. Co do zasady z wnioskiem należy wystąpić w ciągu trzech lat, licząc od dnia pierwszego zawiadomienia o działaniu, które powoduje opodatkowanie niezgodne z postanowieniami umowy.

Najczęściej postanowienia dotyczące procedury MAP zawarte są w art. 25 każdej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Procedury te zostały uregulowane w dziale II rozdziale 4 ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (dalej: **ustawa**)[3].

Dodatkowo, w dziale II rozdziale 2 ustawy, uregulowana została odrębna procedura dotycząca rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Przepisy ustawy w tym zakresie implementują postanowienia dyrektywy Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej.

Szczegółowe zasady prowadzenia procedury MAP oraz procedury dotyczącej rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi Unii Europejskiej dostępne są na stronie: podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/procedury-rozstrzygania-sporow-dotyczacych-podwojnego-opodatkowania-w-sprawach-indywidualnych

Końcowo należy podkreślić, iż rezydencja podatkowa nie ma charakteru deklaratywnego, lecz związana jest z oceną całokształtu faktów i okoliczności. Ustalenie rezydencji podatkowej w indywidualnej sprawie wymaga zatem w każdym przypadku oceny wszystkich faktów i okoliczności istotnych z punktu widzenia danego podatnika. Z tego względu rozstrzygnięcia zawarte w przedstawionych przykładach pozostają aktualne pod warunkiem, że w stanie faktycznym nie wystąpią istotne okoliczności, niewymienione w opisie tego stanu faktycznego, które uzasadniają odmienną ocenę.

[1] Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.

[2] Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

[3] Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200, z późn. zm.).

Materiały

- Objaśnienia podatkowe dot. rezydencji podatkowej (PDF, 165 kB)

Są także dostępne na stronie Ministerstwa Finansów w Aktualnościach.

Pomóż nam ulepszyć tę stronę

Wyszukiwarka usług pomocy