Witold Mrozek

Ustalanie kwoty wolnej od opodatkowania dla osób pracujących za granicą

Studia Iuridica Lublinensia 13, 201-215

2010

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

Studia Iuridica Lublinensia 13, 2010

WITOLD MROZEK

Ustalanie kwoty wolnej od opodatkowania dla osób pracujących za granicą

Fixing tax-free amount for citizens working abroad

I.

Artykuł niniejszy koncentruje się z jednej strony na analizie problemów prawnych związanych z opodatkowaniem dochodów polskich rezydentów, a przede wszystkim stanowi próbę wyjaśnienia kontrowersji związanych z odliczaniem diet przez podatnika będącego osobą fizyczną, pracującego za granicą.[1] Z drugiej strony artykuł jest także próbą sformułowania postulatów i wskazania kierunku zmian w zakresie opodatkowania dochodów zagranicznych uzyskiwanych przez osoby fizyczne.

Rozpatrywana regulacja ustawowa zawiera katalog zwolnień przedmiotowych, tj. przypadków, w których określone przychody lub dochody uzyskane przez podatnika są wolne od podatku dochodowego. W tym miejscu należy zauważyć, że wszelkie zwolnienia podatkowe są wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej, toteż wykładnia przepisów je ustanawiających, jako swego rodzaju wyjątki od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania[2], musi być wykładnią ścisłą.[3] Również w orzecznictwie NSA dominuje pogląd, iż przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych będących odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania muszą być interpretowane ściśle, z wyłączeniem możliwości stosowania wykładni rozszerzających.[4]

---

[1] Por. art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.), powoływana dalej jako ustawa.

[2] Art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji RP.

[3] *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, red. B. Dauter, T. Burczyński, T. Grzybowski, M. Gwardyś, K. Kołtan, M. Piłaszewicz, K. Zaorski, A. Żak, Warszawa 2006, s. 207.

[4] Wyrok NSA z 7 sierpnia 1998 r., I SA/Gd 2072/96, LEX 34757 z 21 czerwca 2008. Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku w z 14 listopada 1997 r., sygn. SA/Sz 1140/97,

Należy również podkreślić, że polskie rozwiązania prawne dotyczące opodatkowania dochodów osób fizycznych, mimo kilkunastoletniego okresu obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nadal są przedmiotem kolejnych nowelizacji[5], co powoduje, że corocznie katalog zwolnień przedmiotowych ulega znacznym zmianom.[6]

II

Ze sformułowania ustawy wynika, że odnosi się to jedynie do zwolnienia części przychodów osób o nieograniczonym obowiązku podatkowym, przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy, a konkretnie kwotę odpowiadającą 30% diety[7] za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy.[8] Warto dodać, że zwolnienie to, w większości przypadków korzystne dla podatnika, ma zastosowanie już do dochodów uzyskanych w 2006 r. Oznacza to, że w związku z nowelizacją ustawy z 2006 r., dla osób przebywających czasowo za granicą i uzyskujących dochody ze stosunku pracy pojawiła się pewna alternatywa polegająca na tym, że wartość zwolnionych diet nie mogła przekroczyć równowartości 30 diet rocznie lub 30% diety za każdy dzień, w zależności od tego, która kwota była wyższa.[9] Tak więc w przypadku krótkiego pobytu korzystniejsze było odliczenie równowartości diet za każdy dzień pobytu, w którym praca była wykonywana, ale nie więcej niż równowartość 30 diet. Natomiast jeżeli dana osoba fizyczna pracowała za granicą cały rok, wówczas korzystniejsze było odliczenie 30% diet za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy.[10]

---

w którym stwierdził, że wszelkie zwolnienia podatkowe są wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej,

[5] W. Wójtowicz, *Problemy związane z reformą podatku dochodowego od osób fizycznych,* [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 207.

[6] Kolejne nowelizacje dotyczące polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych podejmowane były dotychczas bez przyjęcia jednolitej, ogólnej koncepcji. Zmiany te wprowadzano najczęściej z powodu doraźnych celów fiskalnych, bez uwzględnienia długofalowych następstw tych zmian i bez myśli przewodniej.

[7] Art. 21 ust. 1pkt 20 ustawy.

[8] Wysokość diety ustalona została w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości i warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. z 2002 r. nr 236, poz. 1991).

[9] Taka możliwość wyboru wynikała z art. 20 ust. 1 i 2 ustawy z 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2006 r. nr 217, poz. 1588), powoływana dalej jako nowelizacja z 2006 r.

[10] D. Kosacka-Łędzewicz, *Opodatkowanie. Dochody uzyskane za granicą*, Oficyna Wydawnicza „Unimex", Wrocław 2007, s. 287.

Z postanowień ustawy wynika także, że z całości swych dochodów, a więc także z dochodów uzyskanych z pracy za granicą, rozliczają się z polskim fiskusem osoby, których centrum życiowych interesów, mimo stosunku pracy i zamieszkania za granicą, pozostaje w Polsce. Jednak o tym, czy od zagranicznych dochodów należy zapłacić podatek także w Polsce, czy tylko wpłynie on na wysokość podatku należnego od ewentualnych polskich dochodów, decyduje przyjęta w umowie z danym państwem metoda unikania podwójnego opodatkowania. Takie umowy Polska podpisała ze wszystkimi państwami Unii Europejskiej i z większością państw na świecie. Zazwyczaj umowy te przewidują dwie metody unikania podwójnego opodatkowania – metodę zaliczenia (pełnego lub zwykłego, zwanego również proporcjonalnym) oraz metodę wyłączenia z progresją. Regulacje dotyczące tej kwestii zawiera także polska ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.[11] Generalnie, większość umów wskazuje na metodę wyłączenia z progresją. Dla podatników korzystniejsza jest oczywiście metoda wyłączenia.[12]

W świetle dokonanych wywodów stwierdzić należy, że od 1 stycznia 2007 r. nie obowiązuje ograniczenie kwotowe zwolnienia do równowartości 30 diet rocznie. Obniżeniu uległa natomiast kwota dzienna podlegająca zwolnieniu do 30% diety. Kwotę tę oblicza się za każdy dzień pobytu, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy, podczas gdy w wersji obowiązującej do 1 stycznia 2007 r. kwotę tę obliczano za każdy dzień pobytu, w którym praca była wykonywana.[13] Toteż obecnie, przy obliczaniu kwoty korzystającej ze zwolnienia, można uwzględniać także dni wolne od pracy przypadające w czasie pobytu pracownika za granicą.[14] Sposób obliczania dochodu jest taki sam bez względu na kraj uzyskania wynagrodzenia za pracę oraz na zastosowaną metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.

III

Dla ustalenia zasad opodatkowania dochodów uzyskanych ze źródeł spoza granic Polski, w pierwszej kolejności konieczne jest wskazanie rezydencji podatkowej podatnika. Rezydencja podatkowa to inaczej miejsce zamieszkania podatnika ustalane dla celów podatkowych. Określenie rezydencji podatkowej pozwala stwierdzić, czy osoba podlega w danym państwie ograniczonemu czy nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.[15]

---

[11] Art. 27 ust. 8, 9 i 9a ustawy.

[12] D. Kosacka-Łędzewicz, *op. cit.*, s. 223.

[13] Na podstawie art. 1 pkt 14 lit.a nowelizacji z 2006 r. dokonano zmiany brzmienia art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy.

[14] *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2010, s. 338–339.

[15] T. Kędzierski, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych – polskich rezydentów z zagranicznych źródeł przychodów,* „Monitor Podatkowy" 2006, nr 11, s. 15.

Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce podlegają osoby fizyczne, które mają miejsce zamieszkania w Polsce.[16] Natomiast osoby fizyczne, które nie mają w Polsce miejsca zamieszkania[17], objęte są wyłącznie ograniczonym obowiązkiem podatkowym.[18]

Reasumując, podnieść należy problem, że jedynym kryterium pozwalającym stwierdzić, czy dana osoba podlega w Polsce ograniczonemu, czy też nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, jest jej miejsce zamieszkania. Niemniej jednak w związku z tym, że co do zasady, pojęcie miejsca zamieszkania nie jest zdefiniowane przez prawo podatkowe, wywołuje ono niezliczone spory i kontrowersje nie tylko na gruncie doktryny, ale i na gruncie praktyki organów skarbowych. Dlatego też jedynym możliwym rozwiązaniem staje się konieczność sięgnięcia w tej materii do przepisów innych aktów prawnych zawierających definicje tego pojęcia.[19]

IV

Podobnie jak przed nowelizacją ustawy dokonaną w 2006 r., podstawowym kryterium decydującym o zakresie obowiązku podatkowego jest miejsce zamieszkania osoby fizycznej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Warto podkreślić, że polskie przepisy podatkowe nie definiują pojęcia „miejsce zamieszkania". Wobec braku takiej ustawowej definicji interpretację tego pojęcia opierano na koncepcji miejsca zamieszkania, zawartej w przepisach kodeksu cywilnego, co wywoływało wiele problemów praktycznych zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników.[20]

Z norm kodeksu cywilnego[21] wynika, że miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Oznacza to, że dla rozstrzygnięcia, czy dana osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w konkretnej miejscowości, spełnione muszą być dwie przesłanki, a mianowicie: osoba ta musi fizycznie w tej miejscowości przebywać (tzw. *corpus*) oraz musi mieć ona zamiar stałego pobytu w tym miejscu (tzw. *animus*), przy czym przesłanka pierwsza jest okolicznością obiektywną, natomiast druga stanowi okoliczność subiektywną i ściśle zależy od konkretnej osoby. Dlatego nieraz niezwy-

[16] Są to tak zwani rezydenci podatkowi.
[17] Będące tzw. nierezydentami podatkowymi.
[18] Art. 3 ust. 1 i 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
[19] W. Dmoch, T. Szymura, *Opodatkowanie wynagrodzeń członków zarządu spółek kapitałowych*, „Monitor Podatkowy" 2005, nr 9, s. 19.
[20] E. Bąk, M. Gadacz, *Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 12, s. 11.
[21] Art. 25–28 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U z 1964 r. nr 16, poz. 93 ze zm.).

kle trudno określić, czy w danym przypadku mamy do czynienia z pobytem czasowym, czy też z miejscem zamieszkania.

Co do zasady, określenie miejsca pobytu osoby fizycznej z reguły nie nastręczało problemów, podczas gdy ustalenie zamiaru stałego pobytu powodowało już pewne trudności. Wobec powyższego oświadczenie osoby fizycznej wydawało się najbardziej oczywistą przesłanką pozwalającą na ustalenie tego zamiaru. Niemniej jednak opieranie się wyłącznie na takiej subiektywnej przesłance niejednokrotnie okazywało się niewystarczające. W związku z tym zachodziła potrzeba odwoływania się do pewnych zobiektywizowanych kryteriów, np. lokalizacji centrum interesów życiowych osoby fizycznej.[22] Na kryterium to składało się szereg przesłanek, tj. lokalizacja nieruchomości mieszkaniowych tej osoby, miejsce pobytu stałego jej rodziny, czy też miejsce, w którym osoba ta w przeważającej mierze wykonywała swoje obowiązki zawodowe. Jednakże z całym naciskiem uwypuklić należy fakt, że zwłaszcza ta ostatnia z wyżej wymienionych przesłanek rozpatrywana samodzielnie nie przesądzała o zamiarze stałego pobytu w danej miejscowości, państwie, gdyż niejednokrotnie zdarzało się, że cudzoziemiec przyjeżdżający do Polski w celach zawodowych przebywał w Polsce nawet kilka lat. Nie przesądzało to jednak o tym, że osoba ta miała zamiar stałego pobytu w Polsce, jeśli inne przesłanki na to nie wskazywały.

V

Od 1 stycznia 2007 r. zmieniły się zasady określenia podmiotów podlegających nieograniczonemu i ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przede wszystkim celem wprowadzenia zmiany było uniknięcie problemów praktycznych zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników, co powodowała interpretacja pojęcia miejsca zamieszkania w oparciu o przepisy kodeksu cywilnego. Nawiązano tym samym do wzorców przyjętych w tym zakresie w innych krajach europejskich oraz Modelowej Konwencji OECD.[23] Ponadto wprowadzone zmiany poszerzyły katalog podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, ponieważ obowiązującym od 2002 r. regulacjom zarzucano, że nie chronią w sposób dostateczny interesów polskiego fiskusa.[24]

Tak jak poprzednio, nieograniczony obowiązek podatkowy oparty jest na zasadzie rezydencji, natomiast ograniczony obowiązek podatkowy – na zasadzie źródła.[25] A zatem nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają do-

[22] W. Dmoch, T. Szymura, *op. cit.,* s. 20.
[23] Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku.
[24] J. Bajson, T. Kret, *Rezydencja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 1, s. 7.
[25] R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa 2004, s. 358; H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców,* Warszawa 2003, s. 79.

chody uzyskane przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Polsce. Ponadto w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. ustawa precyzyjnie określa, iż za rezydenta podatkowego uważa się osobę fizyczną, która posiada na terytorium RP centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na terytorium RP dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.[26]

Tak więc w świetle powyższej regulacji obecnie nie ma znaczenia faktyczne miejsce zamieszkania. Nie jest też istotne miejsce zameldowania. Decydujące znaczenie ma posiadanie na terytorium Polski ośrodka interesów życiowych lub sam fakt przebywania na terytorium naszego kraju powyżej 183 dni w roku podatkowym. Jednak wspomniana wyżej zmiana pociąga za sobą również i negatywne konsekwencje. Chodzi tu zwłaszcza o osoby mające rezydencję w rajach podatkowych, ponieważ w większości przypadków z krajami tymi Polska nie ma zawartej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W takich przypadkach o podleganiu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu decydują tylko i wyłącznie przepisy polskie.

Na pierwszy rzut oka kryterium pobytu w Polsce wydaje się być obiektywne i łatwe w stosowaniu.[27] Pojawia się tu jednak wątpliwość, czy powinno się uwzględniać każdy dzień, w którym podatnik znajdował się na terytorium Polski choćby tylko przez kilka godzin, czy tylko całe dni. Wątpliwości tej nie rozstrzygają postanowienia ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pewną wskazówkę stanowić może interpretacja Ministerstwa Finansów z lipca 2002 r.[28], w której wyrażony został pogląd, iż przy ustalaniu okresu pobytu dla celów określenia rezydencji podatkowej uwzględnić należy każdy dzień, choćby częściowo spędzony w Polsce, przy czym chodzi tu o „dni fizycznej obecności".[29]

Podobny wniosek pozwala wysnuć analiza postanowień Konwencji Modelowej OECD[30], w myśl których przy liczeniu 183 dni, po upływie których przychód

---

[26] D. Kosacka-Łędzewicz, *op. cit.,* s. 35.

[27] J. Bajson, *Podatek dochodowy od osób fizycznych po zmianach z komentarzem eksperta*, dodatek do „Gazety Prawnej", Warszawa 2008, s. 9.

[28] Zob. interpretację Ministerstwa Finansów z lipca 2002 r., PB//033–0136–383/01/CK.

[29] D. Kosacka-Łędzewicz, *op. cit.,* s. 222.

[30] Pamiętać należy, że Modelowa Konwencja OECD z 1997 r. *O opodatkowaniu dochodu i majątku* nie jest obowiązującym aktem prawnym, nie stanowi też norm prawa międzynarodowego. Jest to natomiast uzgodniony wzorzec do zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, niepublikowany w Dzienniku Ustaw. Tekst tej konwencji, jak też komentarze do niej, są w Polsce dostępne w różnych publikacjach książkowych (np. *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, wersja skrócona z 15 lipca 2005 r., tłum. K. Bany, Dom Wydawniczy ABC 2006). Aktem prawnym z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, obowiązującym w Polsce, opublikowanym w Dz. U. z 1998 r. nr 141, poz. 913 jest Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych. Jednakże jest ona adresowana tylko do administracji podatkowej poszczególnych krajów i nie zawiera regulacji wskazujących podatnikom, jakie są

z tytułu pracy najemnej podlega opodatkowaniu w kraju wykonywania pracy, należy wziąć pod uwagę zarówno dzień przybycia, dzień wyjazdu, części dni, jak i wszystkie pozostałe dni spędzone w danym państwie, w tym: soboty, niedziele, święta narodowe, urlopy wykorzystane przed, w czasie i po zakończeniu pracy, krótkie przerwy (szkolenia, strajki), dni choroby oraz z powodu śmierci lub choroby w rodzinie.[31] Oznacza to, że nie bierze się pod uwagę każdego pełnego dnia spędzonego poza danym państwem, np. w celach wypoczynkowych lub służbowych.[32] Ponadto nie uwzględnia się również dni spędzonych w tym państwie w czasie przejazdu między dwoma miejscami położonymi poza tym państwem (np. tranzyt).

Natomiast odmienne podejście zakłada, że przy obliczaniu limitu dni pobytu w Polsce, powodującego objęcie podatnika nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, należy stosować przepisy Ordynacji podatkowej.[33] Stanowi ona, że jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Tezę tę potwierdza również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie[34], który stanowi, że brak uregulowania sposobu obliczania terminu prawa materialnego[35] nakazuje stosować wykładnię systemową obliczania terminu i uznać, że do tego terminu nie wlicza się dnia, w którym nastąpiło zdarzenie będące jego początkiem. Z takim poglądem z kolei nie zgadzają się organy podatkowe. Stanowisko swoje uzasadniają tym, że celem przepisu Ordynacji podatkowej[36] jest uregulowanie kwestii liczenia terminów prawa procesowego, a nie długości pobytu. Słusznie twierdzą również, że możliwe są takie sytuacje, w których ten sam dzień – zgodnie z polskimi przepisami – uznany będzie za dzień spędzony w Polsce, natomiast zgodnie z przepisami innego kraju, w którym dana osoba tego dnia również (częściowo) przebywała – za dzień spędzony w tamtym kraju. Poza tym sam przepis Ordynacji podatkowej nie jest jasny. Chodzi tu o pojawiającą się wątpliwość, kiedy rozpoczyna się bieg terminu 183 dni. Konfrontując wspomniany wyżej wyrok WSA w Warszawie z Ordynacją podatkową stwierdzić należy, że termin 183 dni może mieć kilka „początków", co trudno zaakceptować, chyba że uznamy każdy pobyt za odrębny okres i liczyć go osobno, a następnie zsumować.

---

praktyczne konsekwencje związane z uzyskiwaniem dochodu w innym państwie lub z innego niż państwo miejsca zamieszkania.

[31] J. Bajson, *op. cit.*, s. 10.

[32] D. Kosacka-Łędzewicz, *op. cit.*, s. 222.

[33] Art. 12§ 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.).

[34] Wyrok WSA w Warszawie z 3 marca 2004 r., III S.A. 1957/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2004, nr 6, poz. 121.

[35] Art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

[36] Art. 12§ 1 Ordynacji podatkowej.

W kontekście powyższych uwag wydaje się, że „termin"183 dni w rozumieniu Modelowej Konwencji OECD[37] i polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania to – w uproszeniu – suma dni, w których podatnik był obecny w Polsce i nie ma do niego zastosowania przepis Ordynacji podatkowej. Jednakże zaznaczyć trzeba również i to, że rozumowanie zawarte w wyroku WSA trudno uznać za pozbawione wszelkich podstaw.[38] Rzeczywiście, obowiązująca w Polsce regulacja sposobu obliczania terminów materialnoprawnych pozostawia wiele do życzenia[39], a kwestia sposobu obliczania liczby dni pobytu na terytorium Polski nadal będzie nastręczać praktycznych trudności, przynajmniej do czasu ukształtowania się jednolitej praktyki w tym zakresie.[40]

VI

Na sytuację podatkową osób fizycznych pracujących za granicą zasadniczy wpływ mają również umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W zakresie eliminacji zjawiska podwójnego opodatkowania Polska zawarła umowy ze wszystkimi państwami członkowskimi UE. Jednak nie wszystkie umowy przewidują takie same metody zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu.[41]

Jednym z kluczowych pojęć występujących w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania jest pojęcie rezydencji podatkowej. Określenie, w którym państwie dana osoba ma miejsce zamieszkania, determinuje zakres podmiotowy każdej umowy, precyzuje też, kogo dotyczą postanowienia umowy. Ma to podstawowe znaczenie dla funkcji umowy, czyli odpowiedniego rozdzielenia roszczeń podatkowych dwóch państw.[42]

Co do zasady, prawo do opodatkowania danej osoby służy państwu, którego ta osoba jest rezydentem. Jako odstępstwo od tej reguły drugiemu państwu służy prawo opodatkowania dochodu ze źródeł położonych na jego terytorium.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, iż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania odwołują się do prawa wewnętrznego każdego z państw. To prawo wewnętrzne decyduje, kogo należy traktować jako rezydenta podatkowego danego państwa. Istotnymi kryteriami są m.in. miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu[43], niemniej jednak odwoływanie się do przepisów prawa wewnętrz-

---

[37] Art. 15 ust. 2 lit.a Modelowej Konwencji OECD.
[38] W. Morawski, *Opodatkowanie dochodów z pracy najemnej w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy" 2006, nr 10, s. 12.
[39] J. Wowara, *Czas trwania kontroli podatkowej*, „Przegląd Podatkowy" 2006, nr 4, s. 39–40.
[40] J. Bajson, T. Kret, *op. cit.,* s. 10.
[41] P. Orawiec, *Opodatkowanie dochodów zagranicznych osób fizycznych zamieszkałych w Polsce. Wyłączenie z progresją*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 8, s. 54.
[42] A. Taudul, *Rezydencja podatkowa – praktyczne aspekty*, „Przegląd Podatkowy" 2006, nr 8, s. 7.
[43] *Ibid.*, s. 7.

nego sprawdza się głównie w przypadku krótkotrwałego pobytu.[44] W takiej sytuacji, mimo fizycznego pobytu w drugim państwie, ze względu na stosunkowo krótki okres tego pobytu podatnik nie nabędzie statusu rezydenta podatkowego. Jednakże w systemach podatkowych poszczególnych państw da się zauważyć naturalną tendencję do możliwie szerokiego określenia definicji rezydenta podatkowego. W konsekwencji zazwyczaj za rezydentów podatkowych, obok osób mających długofalowe powiązania z danym państwem, uważa się również osoby przebywające na terytorium danego państwa przez okres dłuższy niż 183 dni w roku podatkowym.[45]

Zauważyć również należy, że w świetle przepisów wewnętrznych obu państw możliwe jest przypisanie danej osobie miejsca zamieszkania w każdym z nich. W takim przypadku dochodzi do konfliktu rezydencji lub wystąpienia podwójnej rezydencji podatkowej.[46] W razie zaistnienia konfliktu rezydencji podatkowej zastosowanie mają kryteria antykolizyjne. Istotne znaczenie ma rozpatrywanie w pierwszej kolejności zagadnienia miejsca stałego zamieszkania, następnie ośrodka interesów życiowych, dopiero potem miejsca, gdzie dana osoba zazwyczaj przebywa.

Przyjęta w ustawie nowa regulacja[47] w praktyce powoduje poważne trudności interpretacyjne przy ustalaniu położenia ośrodka interesów życiowych podatnika, ponieważ jako ośrodek interesów życiowych powinno być uważane to miejsce, w którym koncentrują się zarówno powiązania osobiste, jak i gospodarcze. Tymczasem, zgodnie z przepisami ustawy, za centrum interesów życiowych uważane jest centrum interesów osobistych lub gospodarczych podatnika.

Jak się wydaje, na centrum interesów osobistych składają się przede wszystkim więzi rodzinne danej osoby oraz jej powiązania towarzyskie i społeczne, takie jak wszelka aktywność polityczna, kulturalna, członkostwo w organizacjach czy stowarzyszeniach.

Natomiast o centrum interesów gospodarczych decyduje miejsce prowadzenia działalności zarobkowej (stanowiącej główne źródło dochodu) oraz posiadanych składników majątku nieruchomego i ruchomego, inwestycji, rachunków bankowych.[48] Ponadto centrum interesów gospodarczych stanowić może także miejsce, z którego podatnik zarządza swoim majątkiem.[49]

W związku z tym wielokrotnie zdarza się, że centrum interesów osobistych danej osoby znajduje się gdzie indziej niż centrum jej interesów gospodarczych.

---

[44] Trwającego do kilku miesięcy w roku kalendarzowym.
[45] A. Taudul, *op. cit.*, s. 7.
[46] Podwójny domicyl podatkowy.
[47] Mowa tu o art. 3 ust. 1a dodanym przez art. 1 pkt 2 lit.b nowelizacji z 2006 r., zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych z dniem 1 stycznia 2007 r.
[48] J. Bajson, *op. cit.*, s. 10.
[49] J. Bajson, T. Kret, *op. cit.,* s. 8.

W takiej sytuacji trudno wyrokować, które więzi – osobiste czy gospodarcze – mogą w praktyce organów podatkowych przesądzić o położeniu ośrodka interesów życiowych. Pewną pomoc stanowić może stanowisko Ministra Finansów[50], z którego wynika, że w takiej sytuacji decydujące znaczenie ma miejsce zamieszkania rodziny podatnika. Natomiast jeśli okaże się, że nie można ustalić, w którym państwie osoba ma ośrodek interesów życiowych, albo jeżeli nie posiada stałego ogniska domowego w żadnym z państw, wówczas uważa się, że miejsce zamieszkania takiej osoby znajduje się w tym umawiającym się państwie, w którym zwykle przebywa.

Na samym końcu brane jest pod uwagę obywatelstwo, co oznacza, że w prawie międzynarodowym kryterium obywatelstwa ma najmniejsze znaczenie w ocenie rezydencji dla celów podatkowych. Również wbrew powszechnemu mniemaniu posiadanie obywatelstwa danego państwa nie pociąga za sobą automatycznie uznania, że jest się rezydentem podatkowym tego państwa, gdyż można być obywatelem jednego państwa, a rezydentem podatkowym innego, co nie jest sprzeczne z obowiązującymi w świecie standardami opodatkowania.[51]

Jeżeli powyższe kryteria nie pozwolą na stwierdzenie, które z państw jest krajem rezydencji podatkowej danego podatnika, następuje wdrożenie procedury wzajemnego porozumienia między właściwymi władzami obu państw.[52]

Na marginesie warto dodać, że w praktyce organów skarbowych dodatkowe problemy wiążą się z kwestią zmiany rezydencji podatkowej w ciągu roku oraz z uwzględnieniem stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dzieje się tak dlatego, że zmiana rezydencji podatkowej do celów podatkowych nie ma znaczenia dla miejsca pracy danej osoby, gdyż nie jest istotne miejsce zameldowania czy też pobytu czasowego, nawet kilkuletniego.[53] Trzeba mieć nadzieję, że interpretacje oraz praktyka właściwych organów przyniosą rozwiązanie tych wątpliwych kwestii. Dotyczą one przecież coraz większej grupy podatników.[54]

VII

W orzecznictwie zarówno Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i Sądu Najwyższego sporną kwestią pozostawało rozumienie wyrażenia „przebywających czasowo za granicą". Naczelny Sąd Administracyjny [55] stwierdził, że użycie

[50] Zob. stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w postanowieniu z 12 lipca 2007 r., sygn. DD4–033–0466/ZKK/MB7–4766.
[51] D. Kosacka-Łędzewicz, *op. cit.,* s. 41.
[52] E. Bąk, M. Gadacz, *Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 12, s. 12.
[53] D. Kosacka-Łędzewicz, *op. cit.,* s. 226.
[54] J. Bajson, *op. cit.*, s. 11.
[55] Wyrok NSA z 14 października 1999 r., sygn. 721/99, LEX 39524 z 21 czerwca 2008 r., podobnie –

wyrażenia „przebywający czasowo za granicą" jest definicją ogólną tego pojęcia, w której mieszczą się także formy pobytu związane między innymi z przekroczeniem granicy, np. w sposób doraźny, przerywany i jest to przeciwieństwo pobytu na stałe. Odmienne stanowisko w tej kwestii zajął Sąd Najwyższy[56], który stwierdził, że pojęcie tzw. pobytu czasowego należy rozumieć zgodnie z ustawą o ewidencji ludności i dowodach osobistych.[57] Jest to więc zamieszkiwanie bez zamiaru zmiany miejsca pobytu stałego, w innej miejscowości pod oznaczonym adresem.[58]

Warto również pamiętać o tym, że nie jest istotne, z kim została zawarta umowa o pracę, tj. czy z podmiotem polskim, czy zagranicznym. Podstawowe znaczenie dla uzyskania zwolnienia ma to, żeby podatnik przebywał czasowo za granicą i pozostawał w stosunku pracy. Ustawa nie stawia warunku, aby były to dochody wypłacone za granicą, co oznacza, że podatnik może otrzymać wynagrodzenie za pracę zarówno przed wyjazdem, w jego trakcie, jak i po powrocie, ponieważ z brzmienia komentowanego przepisu wynika, że z opodatkowania podatkiem dochodowym wyłączona jest ta część dochodów, która odpowiada iloczynowi 30% kwoty diety i liczby dni pobytu za granicą, w których podatnik pozostawał w stosunku pracy.

VIII

Kolejnym zagadnieniem wywołującym poważne trudności w praktyce jest przewidziane w ustawie zwolnienie od podatku dochodowego diet i innych należności za czas podróży służbowej pracownika poza granicami kraju.[59] Powoduje to, że bardzo często pracodawcy wysyłający pracowników za granicę niejednokrotnie mają wątpliwości co do wzajemnej relacji obu zwolnień.[60]

Podstawowa różnica pomiędzy omawianymi konstrukcjami widoczna jest już w samym ukształtowaniu stosunku pracy łączącego pracodawcę z przemieszczającym się pracownikiem.[61]Stąd też aby ustalić, które ze wspomnianych wyżej zwolnień ma zastosowanie, decydujące znaczenie ma ustalenie, czy wyjazd danego pracownika za granicę może być uznany za podróż służbową.

---

wyrok NSA z 14 października 1999 r., SA/Sz 722/99, Lex Polonica" z 18 czerwca 2008, podobnie wyrok NSA z 3 października 2001 r., SA/Sz 1255/01, „Lex Polonica" z 18 czerwca 2008.

[56] W wyroku z 20 grudnia 2000 r., III RN 31/00, OSNAP 2001/14/456, MP 2001, nr 11, s. 575, POP 2002, nr 1, poz. 10.

[57] Art. 7 ust. 1 w związku z art. 6 ust. 1 oraz art. 1 ust. 1 ustawy z 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (tekst jednolity Dz. U. z 2001 r. nr 87, poz. 960 ze zm.).

[58] J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz,* Warszawa 2004, s. 300.

[59] Art. 21 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

[60] Przewidzianych w art. 21 ust. 1 pkt 20 i art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a ustawy

[61] D. Dragan-Berestecka, K. Zaremba-Jesiotr, *Kontrowersje wokół delegowania pracowników do pracy za granicę*, „Monitor Podatkowy" 2005, nr 9, s. 14.

Wobec braku normatywnej definicji podróży służbowej w prawie podatkowym, konieczne jest posłużenie się definicją zawartą w przepisach prawa pracy.[62]

Przywołując brzmienie przepisów prawa pracy[63], a następnie opierając się na orzecznictwie sądowym, wskazuje się, że ukształtowany jest pogląd, zgodnie z którym za podróż służbową uznaje się wykonywanie na polecenie pracodawcy zadań służbowych poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pracy.[64] Oznacza to, że udanie się w podróż służbową nie wymaga zmiany dotychczasowych postanowień umownych pomiędzy pracownikiem a pracodawcą. Przejściowe świadczenie pracy poza siedzibą pracodawcy lub stałym miejscem pracy pracownika odbywa się w sposób mniej sformalizowany, zazwyczaj w dokumencie polecenia wyjazdu służbowego, a za wyniki swojej pracy, w tym wykonane zadania poza siedzibą pracodawcy, pracownik nadal odpowiada przed tą samą osobą.[65] Stanowisko to podziela również dotychczasowa linia orzecznicza.[66]

W konsekwencji poczynionych spostrzeżeń stwierdzić należy, że jeżeli pracownik wykonuje pracę poza stałym miejscem jej wykonywania, przewidzianym w umowie o pracę, to mamy do czynienia z delegacją służbową.[67] Jeżeli natomiast pracownik udaje się do miejsca ustalonego w umowie o pracę, położonego za granicą, jako miejsca jej wykonywania, to wówczas nie jest to już podróż służbowa. W takim przypadku miejsce wykonywania pracy przez polskiego pracownika jest położone poza granicami Polski.[68] Ponadto, zdaniem organów podatkowych podatnik może skorzystać tylko z jednego zwolnienia.

---

[62] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z 23 czerwca 2005 r., I S.A./Rz 30/05*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 6, s. 51.

[63] Art. 77^5 § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jednolity Dz. U. z 1998 r. nr 21, poz. 94 ze zm.).

[64] W wyroku z 7 stycznia 1999 r., sygn. akt SA/Sz 793/98 („Lex" 36134), NSA stwierdził, że w wypadku świadczenia przez pracownika pracy poza granicami kraju może być ono uznane za wykonywanie zadań w ramach „podróży służbowej" jedynie wówczas, gdy wykonywanie tego zadania odbywa się w miejscu, które nie jest – według umowy o pracę – miejscem stałego jej wykonywania. Ponadto kodeks pracy stanowi, że miejsce wykonywania pracy powinno być określone w treści umowy o pracę.

[65] D. Dragan-Berestecka, K. Zaremba-Jesiotr, *op. cit.,* s. 14.

[66] Wyrok NSA z 24 listopada 1999 r., sygn. akt SA/Sz 1780/98 („Lex" 39538 z 21 czerwca 2008), zdanie podzielone w wyroku SN z 3 kwietnia 2001 r., sygn. akt I PKN 765/00 (OSNAP – wkładka 2001, nr 18, poz. 6), w wyroku SN z 30 maja 2001, sygn. akt I PKN 424/00 („Prawo Pracy" 2001, nr 10, poz. 31).

[67] Wówczas zastosowanie ma zwolnienie przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit.a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

[68] W takiej sytuacji zastosowanie ma zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy.

* * *

Analiza polskich rozwiązań prawnych dotyczących opodatkowania dochodów zagranicznych, zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, prowadzi do wniosku, że w tej kwestii ustawa zawiera pewne niedociągnięcia. Dlatego też warto zwrócić uwagę na następujące kwestie.

Po pierwsze – ustalenie zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych uzyskanych za granicą jest procesem bardzo żmudnym, wymagającym znajomości nie tylko przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale również zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W celu prawidłowego ustalenia zasad opodatkowania takich dochodów konieczne jest ustalenie rezydencji podatkowej osoby fizycznej, miejsca opodatkowania wynikającego z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i w rezultacie sposobu ich zadeklarowania w naszym kraju. Zasada międzynarodowego prawa podatkowego jest taka, że to przepisy wewnętrzne powinny jasno definiować, kto w danym kraju podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Każde państwo może to uczynić w sposób możliwie najlepiej chroniący jego interesy. Zestawienie „silnej" definicji występującej w systemach podatkowych innych państw z definicją stosowaną w polskiej ustawie stawia nasz kraj w nieco słabszej pozycji. W związku z tym pojawia się pewna niekonsekwencja, gdyż umowa odwołuje się do prawa wewnętrznego, natomiast nasze prawo wewnętrzne odwołuje się do umowy.[69]

Ze względu na skomplikowanie tego procesu, jak również niezbyt precyzyjne regulacje podatkowe, nie należy się dziwić, że wielu podatników ma poważne problemy z ustaleniem swoich obowiązków podatkowych względem polskiego fiskusa.[70]

Po drugie – zauważyć można, że na całym świecie naturalną tendencją jest zabezpieczenie interesów państwa poprzez możliwie szeroką definicję rezydenta podatkowego. W związku z tym stwierdzić należy, że nowelizacja przepisów ustawy dotyczących rezydencji podatkowej jest krokiem w dobrym kierunku. Wprowadzona tą nowelizacją definicja pojęcia miejsca zamieszkania ma charakter autonomiczny w stosunku do definicji zawartej w przepisach kodeksu cywilnego. W związku z tym nie ma już potrzeby sięgania do przepisów prawa cywilnego dla ustalenia, jaki obowiązek podatkowy ciąży na podatniku. Ponadto obecne kryteria przesądzające o miejscu zamieszkania zbliżone są do regulacji obowiązujących w innych państwach oraz tych zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, toteż są one bardziej zrozumiałe dla cudzoziemców przy-

[69] A. Taudul, *op. cit.,* s. 9.

[70] T. Kędzierski, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych – polskich rezydentów z zagranicznych źródeł przychodów*, „Monitor Podatkowy" 2006, nr 1, s. 23.

jeżdżających do Polski .[71] Niemniej jednak niektórych kwestii ustawa nadal nie reguluje w sposób precyzyjny, co powoduje, iż nie tylko sami podatnicy, ale i płatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych zmuszeni są do rozstrzygania we własnym zakresie wątpliwości co do stosowania znowelizowanych przepisów. Należy mieć nadzieję, że stosunkowo szybko ukształtuje się jednolita praktyka.[72]

Po trzecie – przewidziany w ustawie warunek 183 dni pobytu na terytorium RP (jako kryterium bardziej konkretnego i mierzalnego niż „ośrodek interesów życiowych") jest rozwiązaniem tylko pozornie ułatwiającym podatnikom określenie ich statusu podatkowego w Polsce. W konsekwencji będą oni zobowiązani do gromadzenia odpowiednich dokumentów stwierdzających długość pobytu w kraju, co powoduje, że z uwagi na zasadę swobody przepływu osób, jaka obowiązuje między państwami członkowskimi UE, okazanie dowodów potwierdzających okresy spędzone w kraju może być znacznie utrudnione.[73]

Po czwarte – analizowana konstrukcja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych[74] dotyczy w szczególności osób uzyskujących świadczenia z tytułu stosunku pracy za granicą, którym umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania nie dają możliwości rozliczenia się z wypracowanego dochodu w kraju jego uzyskania. Przepis ten pozwala na odliczenie do 30% diety za każdy dzień pobytu za granicą, w którym podatnik pozostawał w stosunku pracy. Bezspornie rozwiązanie to jest korzystne dla pracowników świadczących pracę za granicą w wymiarze powyżej 90 dni. Powoduje to, że regulacja ta nie rozwiązuje w sposób ostateczny problemu, jakim jest nierównomierne opodatkowanie przychodów ze stosunku pracy osób pracujących za granicą. Poza tym z przewidzianego w ustawie rozwiązania skorzysta tylko nieznaczna grupa podatników, którzy muszą rozliczać dochód osiągany ze stosunku pracy także w Polsce.

Wydaje się, że najlepszym rozwiązaniem jest tworzenie nie tylko bardziej przejrzystego, ale i przyjaznego systemu podatkowego, ponieważ krótkowzroczne i doraźne rozwiązania mające na celu zaostrzenie zasad opodatkowania dla osób pracujących za granicą przynieść może więcej szkody niż pożytku.

SUMMARY

Nowadays the issues concerning income taxes connected with working abroad are mainly discussed and solved regarding the methods allowing to avoid double taxation. What is more, all the discussions carried out on the subject focus on evaluation of repressive attitude of Polish Tax Office towards Polish citizens working abroad. Therefore it is

[71] J. Bajson, T. Kret, *op. cit.*, s. 13.
[72] *Ibid.*, s. 13.
[73] E. Bąk, M. Gadacz, *op. cit.,* s. 12.
[74] Art. 21 ust. 1 pkt 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

not surprising that those tax regulations are referred to by tax payers as impossible to comply with any justice rule or any regulations deprived of common sense. It is also easy to observe that the issue concerning tax-free amount for citizens working abroad is very often neglected.

At the same time it is worth observing that there are purely legal problems connected with taxation of a natural person getting foreign income tax-free. Such problems take place due to the fact that the bill on income tax on a natural person in tax legal aspect is one of the most disputable legal acts. The following study concerns that very issue.

The article is an attempt to indicate some discomforts while imposing taxes on an individual person working and earning abroad. The author of the following study focuses on legal regulations allowing to free a part of foreign income from taxes, on issues concerning so-called tax domicile and rules allowing to avoid double taxation.