

Ustalanie miejsca zamieszkania podatnika - znaczenie uzyskania zezwolenia na pobyt na terytorium Polski; przesłanki stosowania umowy z RFN w sprawie unikania podwójnego opodatkowania

Wyrok
Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 13 listopada 2009 r.
II FSK 972/08

Teza

1. Fakt uzyskania zezwolenia na pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie może być uznany za argument przesądzający o braku innego miejsca stałego pobytu. Wymóg uzyskania zezwolenia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zasadach i warunkach wjazdu i pobytu obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej oraz członków ich rodzin na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 141, poz. 1180 ze zm.) dotyczy bowiem tych obywateli Unii, którzy nie mają w innym państwie UE miejsca stałego pobytu w ogóle lub je mają, ale powracają do niego rzadziej niż raz w tygodniu. Podkreślić ponadto należy, iż zezwolenia tego zawsze udziela się na czas określony w ustawie. Starając się o nie obywatel Unii wcale nie musi wyrażać zamiaru stałego pobytu na terytorium Polski.

2. W art. 4 ust. 2 lit.a) i b) Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90) użyto stwierdzenia "stałe miejsce zamieszkania", podczas gdy w ust. 1 tego artykułu i w początkowej części art. 4 ust. 2 Umowy użyto pojęcia "miejsce zamieszkania". Pojęcia te nie mogą być tożsame, inaczej bowiem przepis ten zawierałby wewnętrzną sprzeczność. Warunkiem jego zastosowania jest posiadanie miejsca zamieszkania w obu Umawiających się Państwach, definiowanego w takim znaczeniu, w jakim ustawodawstwo wewnętrzne wiąże je z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, nie zaś ze stałym przebywaniem w określonym miejscu.

- *Legalis*
- *Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, Art. 4*
- *Ustawa o zasadach i warunkach wjazdu i pobytu obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej oraz członków ich rodzin na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Art. 4*
- *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Art. 3 ust. 1*

Numer 188383

Skład sądu

Aleksandra Wrzesińska- Nowacka (sprawozdawca)
Krystyna Nowak (przewodniczący)
Stanisław Bogucki

Sentencja

Naczelný Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 13 listopada 2009 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 stycznia 2008 r., sygn. akt III SA/WA 882/07 w sprawie ze skargi M. M. na decyzję Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2007 r., nr (...) w przedmiocie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego

- 1) oddala skargę kasacyjną,
- 2) zasądza od Ministra Finansów na rzecz M. M. kwotę 120 (sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 24 stycznia 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w sprawie o sygn. akt III SA/WA 882/07 ze skargi M. M. uchylił decyzję Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2007 r. nr (...) w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego.

Z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że wnioskiem z 10 maja 2006 r. M. M. zwrócił się do Ministra Finansów o udzielenie pisemnej interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Zadał pytanie, czy będzie miał domicyl podatkowy w Polsce, tj. czy w 2006 r. będzie podlegał w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Wskazał, że jest obywatelem Niemiec. W związku z umową konsultingową zawartą ze spółką "S. C." z siedzibą w Szwajcarii od marca 2005 r. przyjeżdżał do Polski. Od sierpnia 2005 r., na podstawie umowy zawartej do czerwca 2007 r., wynajmuje tu dom. Koszty najmu pokrywa "S. C.". Z końcem sierpnia 2005 r. skarżący uzyskał zezwolenie na 5-letni pobyt tymczasowy w Polsce. W tym czasie do Polski przyjechała jego żona i dzieci. Oni także uzyskali zezwolenie na 5-letni pobyt tymczasowy. W Niemczech skarżący prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą, w ramach

której zawarł ww. umowę konsultingową dotyczącą zarządu "A. B." sp. z o.o. oraz badań rynku w Bułgarii, Rumunii, Słowacji i na Ukrainie. Umowę zawarto na czas oznaczony do końca 2006 r. (z możliwością przedłużania). Pobyt skarżącego w Polsce wynika z realizowania części tej umowy. Skarżący wyjaśnił, że współpraca ze "S. C." wymaga od niego badania rynku i zarządzania spółkami w różnych krajach, co wiąże się z koniecznością cotygodniowego pobytu w ich siedzibach. W każdym tygodniu skarżący spędza w Polsce średnio dwa dni robocze. Zdarza się, że przebywa tu wyłącznie w weekendy. Realizując cele "S. C." skarżący najprawdopodobniej przeniesie się do innego państwa z końcem 2006 r. Skarżący jest współnikiem niemieckiej spółki cywilnej oraz członkiem zarządu spółek z siedzibą w Słowacji, Bułgarii i na Ukrainie, a także udziałowcem dwóch spółek w Stanach Zjednoczonych, właścicielem domu w Niemczech i nieruchomości w Stanach Zjednoczonych. Posiada samochód zarejestrowany w Niemczech. Poza Polską jest członkiem wielu stowarzyszeń o charakterze technicznym i administracyjnym. Jego małżonka w Niemczech ma zarejestrowaną działalność gospodarczą (konsultingową), której obecnie nie wykonuje. Skarżący wyjaśnił, że nie jest zameldowany ani w Polsce, ani w Niemczech. Wszelkie uzyskiwane przezeń dochody wpływają na rachunek bankowy w Niemczech. W Polsce posiada dwa konta bankowe, na które z rachunku niemieckiego przelewa środki na pokrycie drobnych kosztów związanych z pobytem na terytorium RP. Ubezpieczenie zdrowotne skarżącego, składki na ubezpieczenie emerytalne jego i żony oraz składki na ubezpieczenie na życie opłacane są w Niemczech. W Niemczech i w Stanach Zjednoczonych skarżący zaciągnął kredyty hipoteczne na nabycie nieruchomości. Z żoną łączy go wspólność majątkowa małżeńska.

Przedstawiając swoje stanowisko skarżący przytoczył treść art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., dalej jako PODOFizU) wiążącego nieograniczonego obowiązkiem podatkowym z posiadaniem miejsca zamieszkania na terytorium Polski. Ustawa ta nie definiuje pojęcia "miejsce zamieszkania". Definicję taką zawiera kodeks cywilny oraz poszczególne umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym umowa między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90, dalej Umowa) oraz Konwencja między Rzeczypospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z 2 września 1991 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92). Skarżący wskazał, że zgodnie z art. 25 kodeksu cywilnego miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Zdaniem skarżącego, w świetle tej definicji, nie ma on miejsca zamieszkania w Polsce. Pobyt tu traktuje jako czasowy. Zamierza wrócić do Niemiec, na co wskazuje m.in. pozostawienie tam znacznej części majątku (w tym domu), opłacanie składek na ubezpieczenie zdrowotne i emerytalne, posiadanie rachunków bankowych itd. Natomiast ustalając miejsce zamieszkania w oparciu o Umowę należy oprzeć się przede wszystkim na kryterium "ośrodka interesów życiowych", a to z uwagi na brak możliwości ustalenia miejsca zamieszkania w oparciu o wcześniejsze kryteria wskazane w art. 4, tj. "miejsce podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu" i "stałe miejsce zamieszkania". Przez "ośrodek interesów życiowych" w art. 4 ust. 1 pkt a) ww. umowy rozumie się "państwo, z którym dana osoba ma ściślejsze powiązania gospodarcze". Zdaniem skarżącego najściślejsze powiązania gospodarcze ma on z Niemcami, o czym świadczą przedstawione wyżej okoliczności związane z posiadaniem tam mienia, zobowiązań finansowych i prowadzeniem działalności, przy równoczesnym braku w Polsce nieruchomości, dochodów z położonych tu źródeł, zatrudnienia. Ponadto skarżący przebywa przez znaczną część tygodnia poza Polską, celem pobytu w tym kraju jest realizacja umowy ze "S. C." zawarta w ramach działalności prowadzonej w Niemczech. Podatnik ma ponadto zamiar opuszczenia Polski z końcem 2006 r.

Postanowieniem z dnia 21 listopada 2006 r. Minister Finansów stanowisko skarżącego uznał za nieprawidłowe. Powołując się na art. 4 ust. 1 Umowy Minister Finansów wskazał, że określenie "osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie" oznacza osobę, która zgodnie z prawem tego Państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, miejsce zarządu albo inne kryterium o podobnym charakterze i obejmuje również to Państwo, każdą jego jednostkę terytorialną lub organ lokalny. Określenie to nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym Państwie w zakresie dochodu osiąganego tylko ze źródeł w tym Państwie lub z tytułu majątku położonego w tym Państwie. Definicja ta odnosi się bezpośrednio do określenia "miejsca zamieszkania" przyjętego w ustawodawstwach wewnętrznych państw i uwzględnia różne formy więzi osobistej z państwem, które we własnym ustawodawstwie ustala podstawę nieograniczonego obowiązku podatkowego. Zdaniem organu art. 4 ust. 2 Umowy ma zastosowanie, gdy w myśl ust. 1 osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, tj. gdy zachodzi kolizja ustawodawstw wewnętrznych tych państw w kwestii ustalenia miejsca zamieszkania. Minister Finansów, odwołując się do definicji "miejsca zamieszkania" zawartej w art. 25 KC wyjaśnił, że warunek przebywania w danym miejscu ma charakter obiektywny i nie ma problemów dowodowych w wykazaniu, że dana osoba przebywa w określonej miejscowości. Natomiast zamiar stałego pobytu w danej miejscowości ma charakter subiektywny, ponieważ odnosi się do woli danej osoby.

Minister Finansów uznał, że w 2006 r. miejscem zamieszkania skarżącego była Polska. Opisany stan faktyczny nie wskazuje bowiem na miejsce stałego zamieszkania skarżącego w 2006 r., ani na miejsce, z którym ma on ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych). Przesłanki te powinny bowiem wystąpić łącznie, tymczasem skarżący ma ściślejsze powiązania osobiste z Polską, ponieważ w tym kraju przebywa jego rodzina.

W świetle powyższego Minister Finansów stwierdził, że w 2006 r. Skarżący podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

W zażaleniu na to postanowienie Skarżący wniósł o jego uchylenie lub zmianę. Zarzucił naruszenie w szczególności: art. 2, art. 7 i art. 217 Konstytucji RP; art. 7, art. 14a i art. 14e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm., dalej jako OrdPU); art. 3 PODOFizU i art. 4 Umowy polsko-niemieckiej. Za sprzeczne i niezrozumiałe w świetle art. 4 ust. 2 lit. a) i b) Umowy uznał twierdzenie, że ma ściślejsze powiązania osobiste z Polską, a zatem do ustalenia rezydencji podatkowej w 2006 r. zastosowanie ma

art. 4 ust. 2 lit. b) umowy. Zgodnie z Komentarzem do Modelowej Konwencji w sprawie Podatku od Dochodu i Majątku przepis ten w pkt b) ustala dodatkowe kryterium dla dwóch całkowicie odmiennych sytuacji, tj. po pierwsze, jeżeli osoba fizyczna posiada stałe ognisko domowe w każdym z umawiających się państw, ale nie można określić państwa, w którym znajduje się jej ośrodek interesów życiowych; po drugie, jeżeli osoba fizyczna nie ma stałego ogniska domowego w żadnym z umawiających się państw. W takiej sytuacji pierwszeństwo przyznaje się państwu, w którym osoba fizyczna zazwyczaj przebywa. Postanowienie organu wydaje się wskazywać, że stałe ognisko życiowe Skarżący posiada jedynie w Polsce, gdyż w tym kraju przebywa jego rodzina. Tym samym żaden ze wskazanych wyżej przypadków nie zaistniał, bowiem owo stałe ognisko domowe jest tylko w jednym państwie (a nie w obu) i da się ono ustalić w jednym z państw (a nie w żadnym). Skarżący przypomniał, że charakter jego pracy zobowiązuje go do ciągłego przebywania poza Polską. Jeżeli organ wskazał art. 4 ust. 2 lit. b) umowy, to z zastosowaniem art. 14a § 5 w zw. z art. 14e § 2 Ordynacji podatkowej powinien w pierwszym rzędzie ustalić, w którym z wymienionych we wniosku państw Skarżący przebywa. W 2006 r. Skarżący najczęściej przebywał na Słowacji, w związku z umową zawartą z tamtejszą spółką. Przedłożył oświadczenie, że tam też od uzyskiwanych dochodów opłaca zobowiązania publiczno-prawne. Natomiast z uwagi na upływ czasu od złożenia wniosku, umowa ze "S. C." przestała być de facto wykonywana. W ocenie skarżącego z powodów tych można uznać go za rezydenta Niemiec lub Słowacji, ale na pewno nie Polski.

Decyzją z dnia 8 lutego 2007 r. Minister Finansów odmówił uchylenia zaskarżonego postanowienia. Jego zdaniem nie było możliwe ustalenie, w którym państwie skarżący posiada stałe miejsce zamieszkania, a także z którym z państw, tj. Polską czy Niemcami, posiada ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze, czyli ośrodek interesów życiowych. Wobec niemożności zastosowania art. 4 ust. 2 lit. a) umowy, zasadnym było ustalenie miejsca zamieszkania Skarżącego, w oparciu o kryterium z art. 4 ust. 2 lit. b) umowy, tj. ustalenie miejsca, w którym podatnik zwykle przebywa. Organ powołał się na art. 4 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zasadach i warunkach wjazdu i pobytu obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej oraz członków ich rodzin na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 141, poz. 1180 ze zm.) i stwierdził, że skarżący występując o wydanie zezwolenia na pobyt miał zamiar przebywania w Polsce przez okres przekraczający 3 miesiące, a ponadto nie spełniał warunków określonych w art. 4 ust. 2 ww. ustawy, tj. nie zachował miejsca stałego pobytu na terytorium Niemiec (ani żadnego innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej), do którego powracałby co najmniej raz w tygodniu. Ponadto okoliczności przedstawione w postanowieniu z dnia 21 listopada 2006 r. wskazują na to, że skarżący zwykle przebywa w Polsce.

Na powyższą decyzję skarżący złożył skargę, wnosząc o jej uchylenie. Zarzucił naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej: art. 14a § 1, art. 14b § 5 pkt 1 w zw. z art. 14 § 2, art. 120 - art. 122, art. 124 i art. 125, art. 187 § 1 i art. 191, a także naruszenie art. 3 ust. 1 i art. 4a PDOFizU, art. 25 KC oraz art. 4 ust. 1 i 2 Umowy.

Skarżący podniósł, że postępowanie w sprawie udzielenia interpretacji, a w szczególności będące skutkiem zażalenia, toczy się według reguł postępowania podatkowego. Za niezrozumiałą uznał niechęć organu do wyczerpującego i rzetelnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 OrdPU), który w podatku dochodowym ma charakter otwarty, tzn. dotyczy zdarzeń i działań występujących w roku podatkowym, kończącym się 31 grudnia. Skarżący zarzucił, iż Minister Finansów - wbrew zasadzie pogłębiania zaufania obywateli do organów podatkowych - oparł się na stanie faktycznym, rzekomo istniejącym na dzień 10 maja 2006 r. Powinien zaś wydać decyzję na podstawie wszystkich danych znanych mu w chwili jej wydawania.

Zdaniem skarżącego Minister Finansów pominął w swych rozważaniach treść art. 3 ust. 1 PDOFizU, przechodząc bezpośrednio do Umowy. W pierwszej kolejności należało zaś ustalić, czy według prawa polskiego skarżącemu można przypisać w Polsce miejsce zamieszkania. Wynika to zarówno z ww. przepisu, jak i z art. 4 Umowy, który nie jest normą kolizyjną, a zawierającą definicję miejsca zamieszkania.

Skarżący uważa, iż nie można mu również przypisać jakichkolwiek powiązań z Polską: zawodowych, gospodarczych, majątkowych, społecznych, czy towarzyskich. Jedyne powiązanie wskazane przez organ to powiązanie rodzinne. Jego zdaniem przebywanie w Polsce jego rodziny nie wskazuje samo przez się na utworzenie tu stałego ogniska domowego w sytuacji, gdy zachował on dotychczasowe miejsce zamieszkania w Niemczech, żona jedynie zawiesiła prowadzenie działalności gospodarczej i tam też utrzymane zostało centrum zarządzania majątkiem i finansami.

Skarżący podniósł, że uzyskanie zezwolenia na pobyt nie wyklucza zachowania stałego miejsca pobytu w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Interpretację ustawy o warunkach wjazdu i pobytu uznał za błędną. Zgodnie bowiem z zasadami wnioskowania prawniczego, wymóg uzyskania zezwolenia stosuje się, gdy dana osoba zachowała miejsce stałego pobytu na terytorium innego państwa, do którego powraca rzadziej niż raz w tygodniu. Można powracać do danego miejsca rzadziej niż raz w tygodniu, a miejsce to nie traci w ten sposób charakteru miejsca stałego pobytu. W tej sytuacji Skarżący uważa, że jedynym kryterium, które powinno być wzięte pod uwagę jest jego obywatelstwo - element pewny i nie budzący wątpliwości.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o oddalenie skargi. Podtrzymał stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji. Jego zdaniem postępowanie o wydanie interpretacji nie jest typowym postępowaniem podatkowym i przepisy je regulujące nie odsyłają do działu IV Ordynacji podatkowej, co czyni bezzasadnymi zarzuty naruszenia przepisów postępowania. Podkreślił, że w toku postępowania Skarżący nie wskazywał, aby miał miejsce zamieszkania w Niemczech. Opisany stan faktyczny świadczy, iż w 2006 r. posiadał on powiązania osobiste i gospodarcze z Polską, przy silnych powiązaniach z Niemcami. Konieczne było więc ustalenie miejsca zamieszkania skarżącego w oparciu o art. 4 ust. 2 Umowy. Skarżący także w skardze nie podaje adresu w Niemczech, a we wniosku stwierdził, iż nie jest zameldowany ani tam ani w Polsce.

Uwzględniając skargę na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., powoływanej dalej jako PostAdmU) Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał, że w swoim postanowieniu Minister Finansów prawidłowo określił znaczenie art. 4 ust. 1 Umowy przyjmując, iż zawarta w nim definicja odnosi się bezpośrednio do określenia "miejsca zamieszkania" przyjętego w ustawodawstwach wewnętrznych państw i uwzględni różne

formy więzi osobistej z państwem, które we własnym ustawodawstwie ustala podstawę nieograniczonego obowiązku podatkowego. Prawidłowo również wskazał okoliczności, w jakich zastosowanie znajdzie art. 4 ust. 2 Umowy, a mianowicie, gdy w myśl ust. 1 osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu umawiających się państwach, tj. gdy zachodzi kolizja ustawodawstw wewnętrznych tych państw w kwestii ustalenia miejsca zamieszkania. Jednak wbrew własnemu stanowisku Minister Finansów nie ocenił statusu skarżącego w oparciu o kryterium uznania nieograniczonego obowiązku podatkowego przyjętego w prawie polskim, tj. w oparciu o wskazane w art. 3 ust. 1 PODOFizU "miejsce zamieszkania". Jakkolwiek wskazał art. 25 KC jako przepis definiujący pojęcie "miejsce zamieszkania" i określił elementy składające się na tę definicję, to uzasadnienia dla objęcia skarżącego obowiązkiem podatkowym poszukiwał opierając się o kryteria wynikające z Umowy, tj. "ośrodek interesów życiowych" i istotne z tego punktu widzenia powiązania osobiste, a także miejsce, w którym osoba zwykle przebywa. W zaskarżonej decyzji Minister Finansów oparł się już wyłącznie na postanowieniach Umowy, stwierdzając, iż w przedstawionym przez skarżącego stanie faktycznym nie było możliwe ustalenie, w którym państwie posiada on stałe miejsce zamieszkania oraz z którym z państw ściślejsze są jego powiązania osobiste i gospodarcze, co uzasadnia zastosowanie art. 4 ust. 2 lit. b) Umowy. Zdaniem Sądu, przyjęcie przez Ministra Finansów, że w ocenianym stanie faktycznym skarżący nie ma w Polsce miejsca zamieszkania oznaczać mogło jedynie, że nie zostało spełnione kryterium, które w świetle prawa polskiego decyduje o nieograniczonym obowiązku podatkowym.

Sąd podniósł, że warunkiem uwzględnienia unormowań art. 4 ust. 2 Umowy, na które powołał się Minister Finansów w swojej decyzji było stwierdzenie istnienia między wewnętrznym ustawodawstwem polskim i niemieckim kolizji tego rodzaju, że możliwe byłoby przypisanie skarżącemu obowiązku podatkowego w świetle obu tych ustawodawstw. Dotyczy to również art. 4 ust. 2 lit. b) Umowy. Konsekwentnie przyjąć należy, że zastosowanie tego przepisu jest możliwe, gdy niemożność ustalenia ośrodka interesów życiowych lub brak stałego miejsca zamieszkania prowadzą do kolizji ustawodawstw wewnętrznych wynikającej z faktu, iż z okolicznościami tymi łączą one objęcie danej osoby nieograniczonym obowiązkiem podatkowym na ich terenie.

Specyfika niniejszej sprawy polega na tym, że we wniosku skarżący opisał okoliczności wiążące się z pobytem w Polsce oraz przedstawił swoje powiązania gospodarcze z Niemcami. Nie podał natomiast informacji o tym, czy w Niemczech obciąża go nieograniczony obowiązek podatkowy, a dokładnie, czy kraj ten w świetle jego ustawodawstwa wewnętrznego przypisuje mu taki obowiązek. Minister Finansów z oczywistych względów w postępowaniu w sprawie interpretacji nie może samodzielnie ani poszukiwać tej informacji, ani też ustalać zakresu obowiązku podatkowego obciążającego skarżącego na terytorium Niemiec. Istotne jest więc, iż z treści wniosku nie wynika, aby w przypadku skarżącego istniała kolizja ustawodawstw obu tych państw. Zdaniem Sądu Minister Finansów nie miał zatem podstaw do przyjęcia, że kolizja taka istnieje. Również ta okoliczność przemawia przeciwko zastosowaniu postanowień polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

WSA uznał więc, że w niniejszej sprawie należało ocenić jedynie, czy w świetle prawa polskiego, a konkretnie art. 3 ust. 1 PODOFizU skarżącemu można przypisać nieograniczony obowiązek podatkowy. Przyjętym w tym przepisie kryterium decydującym dla określenia, czy daną osobę obciąża nieograniczony obowiązek podatkowy, jest "miejsce zamieszkania" w Polsce i ta właśnie okoliczność - miejsce zamieszkania w Polsce, a nie miejsce zamieszkania w innym państwie, czy też brak takiego miejsca, ma znaczenie dla rozwiązania problemu zgłoszonego przez skarżącego we wniosku o interpretację. W świetle art. 3 ust. 1 PODOFizU brak miejsca zamieszkania w innym kraju, o ile nie łączy się z możliwością przypisania danej osobie miejsca zamieszkania w Polsce - nie stwarza podstaw do przypisania jej nieograniczonego obowiązku podatkowego.

Zdaniem Sądu nie ulega wątpliwości, że skarżący przebywał w Polsce z uwagi na fakt, iż zobowiązywała go do tego umowa ze "S. C.". Oznacza to, że Polska była dla niego miejscem wykonywania pracy, a nie miejscem zamieszkania, w znaczeniu miejsca przebywania z zamiarem stałego tu pobytu. Okoliczność, że skarżącemu w Polsce towarzyszyła rodzina nie ma znaczenia. Twierdzenie Ministra Finansów o osobistych związkach Skarżącego z Polską, wynikających z faktu przebywania tu jego rodziny pomija okoliczność, że Skarżący nie znalazł się w Polsce z uwagi na rodzinę. Przeciwnie - to rodzina dołączyła do niego. Ani z treści wniosku o interpretację, ani z działań skarżącego nie wynika, aby zamiarem jego było uczynienie z terytorium Polski miejsca zamieszkania. Żadna też z okoliczności nie wskazuje, aby w 2006 r. skarżący miał zamiar stałego tu pobytu. We wniosku skarżący nie stwierdził wprost, aby miejscem jego zamieszkania były Niemcy, jednak wyjaśnił, że do kraju tego zamierza powrócić "wcześniej czy później".

Zdaniem Sądu stan faktyczny opisany we wniosku o interpretację - jedyny istotny dla rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie - nie stwarza podstaw do stwierdzenia, iż w 2006 r. skarżący miał w Polsce miejsce zamieszkania w rozumieniu art. 3 ust. 1 PODOFizU, a zatem aby w roku tym obciążał go w Polsce nieograniczony obowiązek podatkowy. Prawidłowe było zatem stanowisko wyrażone przez skarżącego we wniosku o interpretację, aczkolwiek wadliwe było odwołanie się na jego uzasadnienie do Umowy. Kwestionując to stanowisko Minister Finansów w sposób, który miał wpływ na wynik sprawy, naruszył przepisy prawa materialnego, tj. art. 3 ust. 1 PODOFizU dokonując błędnej jego wykładni oraz przyjmując, że w sprawie będzie miał zastosowanie art. 4 ust. 2 Umowy.

Natomiast odnosząc się do podniesionych w skardze zarzutów naruszenia przepisów Ordynacji podatkowej Sąd uznał je za chybione. Skarżący nie uzasadnił zarzutów naruszenia określonych w Ordynacji podatkowej zasad ogólnych, tj. zasady działania na podstawie przepisów prawa (art. 120), zasady wyjaśniania stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy (art. 124) oraz zasady szybkości postępowania (art. 125). Sąd nie stwierdził, aby w sprawie doszło do naruszenia tych zasad.

Ponadto Sąd wskazał, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, że właściwy organ podatkowy "porusza się" niejako tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko). Organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. Minister Finansów nie mógł czynić ustaleń w celu weryfikacji, czy też korekty stanu

faktycznego przedstawionego przez skarżącego we wniosku o interpretację, gromadząc materiał dowodowy na podstawie art. 122 w związku z art. 187 § 1 OrdPU i poddając zebrane dowody ocenie według zasady swobodnej oceny dowodów wynikającej z art. 191 OrdPU.

Minister Finansów od powyższego wyroku wniósł skargę kasacyjną zarzucając mu naruszenie:

1) prawa materialnego, tj.:

- art. 3 ust. 1 PDOFizU poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, a w konsekwencji stwierdzenie, że podatnik w 2006 r. nie miał w Polsce miejsca zamieszkania w rozumieniu tego przepisu, co oznacza zdaniem Sądu, brak nieograniczonego obowiązku podatkowego za 2006 r.

- art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 Nr 16, poz. 93 ze zm.) poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, że podatnik przebywał w Polsce w 2006 r. bez zamiaru stałego pobytu, podczas gdy uzyskanie przez podatnika zezwolenia na pobyt w Polsce na okres 5 lat, sprowadzenie rodziny oznacza, że podatnik faktycznie miał zamiar przebywać w Polsce przez taki okres, co oznacza, że została spełniona przesłanka stałego pobytu oraz że podatnik podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce,

- art. 4 ust. 1 i 2 lit.b) Umowy poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, a w konsekwencji stwierdzenie, że umowa ta nie ma zastosowania w sytuacji, gdy Sąd uznał, że podatnik nie miał w Polsce w 2006 r. miejsca zamieszkania oraz nieuwzględnienia przez Sąd, iż w 2006 r. podatnik miał w Polsce ośrodek interesów życiowych polegający na świadczeniu pracy - umowa ze "S.C.-, powiązania rodzinne, wynajmowanie domu, zezwolenie na pobyt przekraczający okres jednego roku,

- art. 14a-14e OrdPU poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, a w konsekwencji stwierdzenie, że w sprawie nie ma zastosowania Umowa, pomimo, że wniosek podatnika dotyczył interpretacji przepisów tej umowy:

2) przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 141 § 4 PostAdmU poprzez sporządzenie wewnętrznie sprzecznego uzasadnienia, które nie wyjaśnia podjętego rozstrzygnięcia.

Minister Finansów wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ wskazał, że nie zgadza się ze stwierdzeniem Sądu, iż Polska była dla podatnika wyłącznie miejscem wykonywania pracy, a nie miejscem zamieszkania, w znaczeniu miejsca przebywania z zamiarem stałego tu pobytu. Zdaniem Ministra Finansów pójście tokiem myślenia Sądu spowodowałoby, że nigdy nie można by przypisać danej osobie zamiaru stałego pobytu w danym miejscu, dopóki ona by nie wyraziła takiego zamiaru wprost. Jest to dla organu o tyle niezrozumiałe, że Sąd wskazał, że przesłankę "zamiaru stałego pobytu" należy ocenić w oparciu o obiektywnie dające się zaobserwować i wskazać zachowania danej osoby, natomiast w uzasadnieniu swojego stanowiska wskazał wyłącznie na fakt, że podatnik przebywał na terytorium Polski ze względu na wykonywaną pracę. W ocenie organu podjęcie pracy w innym państwie może oznaczać pobyt tam wyłącznie w celu wykonywania tej pracy, ale może też wiązać się ze zmianą miejsca zamieszkania lub też być konsekwencją zmiany miejsca zamieszkania.

Minister Finansów nie zgodził się również ze stanowiskiem Sądu, że bezpodstawnie zastosował przepisy polsko - niemieckiej umowy, ponieważ podatnik nie wskazał we wniosku, czy w Niemczech obciąża go nieograniczony obowiązek podatkowy. Organ zauważył, że umowy posługują się pojęciem "miejsca zamieszkania" nie odnosząc się w ogóle do ograniczonego lub nieograniczonego obowiązku podatkowego i mają one, co do zasady, zastosowanie do osób, które mają miejsce zamieszkania w jednym lub obu umawiających się państwach. Ponadto państwa nakładają nieograniczony obowiązek podatkowy nie tylko na osoby mające miejsce stałego zamieszkania, ale również rozciąga się on na osoby, które przebywają nieprzerwanie lub czasowo na terytorium danego państwa. Organ wskazał, że w uzasadnieniu wniosku o interpretację podatnik powoływał się na art. 4 Umowy, a w toku całego postępowania nie kwestionował jego zastosowania.

Zdaniem Ministra Finansów, nawet gdyby uznać, że Sąd prawidłowo zakwestionował zastosowanie w rozpatrywanej sprawie Umowy, to i tak podatnik miał w 2006 r. nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce, co zostało wykazane w toku postępowania w oparciu o art. 3 ust. 1 PDOFizU w zw. z art. 25 Kodeksu cywilnego.

Ponadto, Minister Finansów wskazał na niekonsekwencje Sądu w uzasadnieniu orzeczenia, m.in. kwestionując zastosowanie Umowy Sąd stwierdził, że podatnik nie ma miejsca zamieszkania w Niemczech, natomiast uzasadniając brak miejsca zamieszkania podatnika w Polsce Sąd stwierdził, że miejscem jego zamieszkania są Niemcy, gdyż zamierza do tego kraju wrócić.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Skarżący wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości oraz zasądzenie od strony przeciwnej kosztów postępowania odwoławczego według norm przepisanych.

Naczelný Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna Ministra Finansów nie zasługuje na uwzględnienie.

Strona skarżąca oparła ją na obu podstawach kasacyjnych, wymienionych w art. 174 PostAdmU, wskazując zarówno na naruszenie przepisów postępowania, jak i naruszenie prawa materialnego.

Przytaczając podstawy kasacyjne oparte na art. 174 pkt 1 PostAdmU wymieniła jako naruszone również art. 14 a-14 e OrdPU. Treść tych przepisów wskazuje jednoznacznie, iż zaliczyć je należy częściowo do grupy przepisów postępowania (gdy chodzi o kwestie związane z uregulowaniem drogi do uzyskania interpretacji), a częściowo do przepisów prawa materialnego (gdy chodzi o skutek wiążącej interpretacji w zakresie zobowiązań podatnika). Stawiając więc zarzut ich naruszenia w ramach podstawy kasacyjnej wymienionej w art. 174 pkt 1 PostAdmU

również w stosunku do przepisów regulujących wyłącznie postępowanie (art. 14 a), art. 14 b) § 5 i § 7, art. 14 d) i art. 14 e) OrdPU) uznać należy za wadliwe. Naczelny Sąd Administracyjny nie może się jednak odnieść merytorycznie do tego zarzutu z innego względu. Nawet bowiem, gdyby uznać przytoczenie tego zarzutu w ramach niewłaściwej podstawy kasacyjnej za niemające wpływu na możliwość jego oceny, odniesienie się do niego merytorycznie jest niemożliwe z uwagi na zaniechanie przez stronę jego uzasadnienia. Skarga kasacyjna, zgodnie z art. 176 PostAdmU winna bowiem zawierać nie tylko przytoczenie podstaw kasacyjnych, ale też ich uzasadnienie, stanowiące rozwinięcie podniesionych wcześniej zarzutów i argumentację strony, mającą wskazywać na istotę uchybienia tym przepisom przez wojewódzki sąd administracyjny. W tym przypadku strona skarżąca nie wyjaśniła szerzej, w czym upatruje w sposób wskazany w określeniu zarzutów naruszenia wszystkich przepisów od 14 a) do 14 e) OrdPU, składających się zresztą (poza art. 14 d) z kilku jednostek redakcyjnych i dotyczących m.in. osób uprawnionych do uzyskania interpretacji- następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe (art. 14 d) OrdPU). Naczelny Sąd Administracyjny jako związany granicami skargi kasacyjnej, z urzędu uwzględniający tylko nieważność postępowania (art. 183 § 1 PostAdmU) nie może zaś za stronę doprecyzowywać zarzutów kasacyjnych czy też domniemywać ich treści. Z tych też względów zarzutu naruszenia powołanych przepisów OrdPU nie można uznać za zasadny.

Naczelny Sąd Administracyjny, z powodów, które zostaną szerzej omówione przy ocenie zarzutów naruszenia prawa materialnego, nie podziela również zarzutu naruszenia przez Sąd I instancji art. 141 § 4 PostAdmU poprzez sporządzenie wewnętrznie sprzecznego uzasadnienia, które nie wyjaśnia podjętego rozstrzygnięcia. Wyjaśnienie podstawy prawnej rozstrzygnięcia w sposób jasny, czytelny, pozwalający prześledzić tok rozumowania sądu, który doprowadził go do wydania orzeczenia określonej treści, jest obowiązkiem sądu, którego naruszenie może mieć istotny wpływ na wynik sprawy i skutkować winno uchyleniem wyroku, uniemożliwia bowiem jego kontrolę instancyjną i sprawdzenie, czy sąd prawidłowo dokonał kontroli legalności działania organów administracji publicznej. Uzasadnienie zaskarżonego wyroku odpowiada jednakże w pełni wymogom określonym w art. 141 § 4 PostAdmU, zaś jego lektura pozwala na prześledzenie toku rozumowania Sądu I instancji. Argumentacja ta nie jest ani nielogiczna, ani wewnętrznie sprzeczna. Przeciwnie - w sposób jasny, poprzez odwołanie się do wskazanych w nim przepisów prawa wyjaśnia powody, dla których Sąd uznał, że zaskarżona decyzja narusza prawo materialne.

Przechodząc do oceny zarzutów naruszenia prawa materialnego wskazać na wstępie należy, że skarga kasacyjna w tym zakresie również nie odpowiada w pełni wymogom wskazanym w art. 176 i 174 pkt 1 PostAdmU. W odniesieniu do każdego z powołanych w ramach tej podstawy przepisów wskazano bowiem obie formy naruszenia prawa materialnego, choć uzasadnienie skargi kasacyjnej wyjaśnia jedynie, w jaki sposób w ocenie strony skarżącej doszło do niewłaściwego zastosowania tego przepisu. Naczelny Sąd Administracyjny oceni zatem, z uwagi na art. 183 § 1 PostAdmU, zarzuty te tylko w takim zakresie, jaki wynika z uzasadnienia skargi kasacyjnej.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają na celu zapewnienie bezpieczeństwa prawnego zarówno państwom, które je zawierają, jak i - przede wszystkim- podatnikom, mają też zapewnić jednolite i właściwe stosowanie ustawodawstwa podatkowego w umawiających się państwach. Ich stosowanie ściśle powiązane jest z wewnętrznym prawem podatkowym państw- stron umowy, bowiem w pewien sposób ograniczają one stosowanie prawa wewnętrznego tak, aby jednej i tej samej osoby nie opodatkowywać dwukrotnie (w obu państwach) z tego samego tytułu (por. K.Bany - Interpretacja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - Przegląd Podatkowy z 2005 r., nr 6, s.19). Skoro taki jest cel zawierania umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, to słusznie Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, iż ich zastosowanie wchodzi w grę jedynie wówczas, gdy z mocy wewnętrznych regulacji prawnych podatnik w wyniku zajścia tego samego stanu faktycznego zobowiązany byłby do zapłaty podatku w obu umawiających się państwach. Wyjaśnienie tej kwestii winno zatem nastąpić pierwszej kolejności.

Skarżący wystąpił do Ministra Finansów z wnioskiem o interpretację dotyczącą przepisów regulujących nieograniczony obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatku tego dotyczy umowa między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z dnia 14 maja 2003 r. (art. 2 ust. 3 b tej umowy). Reguluje ona sytuację osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub obu Umawiających się Państwach (art. 1 Umowy). Pojęcie osoby mającej miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie zdefiniowano na potrzeby Umowy w art. 4 ust. 1. Nakazuje on za taki podmiot uznać osobę fizyczną, która zgodnie z prawem tego Państwa podlega tam opodatkowaniu z uwagi na miejsce jej zamieszkania, miejsce stałego pobytu albo inne kryterium o podobnym charakterze. Wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu skargi kasacyjnej Umowa, posługując się pojęciem miejsca zamieszkania, odnosi się przy tym wyłącznie do nieograniczonego obowiązku podatkowego. W zdaniu drugim art. 4 ust. 1 Umowy zawarto bowiem zastrzeżenie, że określenie to nie obejmuje osób, które podlegają opodatkowaniu w tym Państwie, w zakresie dochodu osiąganego tylko ze źródeł w tym Państwie lub z tytułu majątku położonego w tym Państwie. Prawo wewnętrzne Umawiającego się Państwa jest zatem decydujące dla wskazania, czy postanowienia Umowy w ogóle mają zastosowanie w odniesieniu do konkretnego podatnika (tak też Minister Finansów w piśmie z dnia 2 marca 2007 r., dostępnym na stronie www.mofnet.gov.pl). Z ustawodawstwa wewnętrznego wynika także kryterium decydujące o nieograniczonym obowiązku podatkowym.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 PDOFiZU o nieograniczonym obowiązku podatkowym decyduje miejsce zamieszkania podatnika. Jeżeli znajduje się ono na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osoba fizyczna podlega obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodu. W stanie prawnym obowiązującym w roku podatkowym, którego dotyczył wniosek podatnika, ustawodawca podatkowy nie zdefiniował pojęcia miejsca zamieszkania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie budzi sporu, iż w ramach wykładni systemowej zewnętrznej odwołać się należało do określenia tego pojęcia, zawartego w art. 25 Kodeksu cywilnego. Wykładnia tego przepisu, dokonana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, nie budzi zastrzeżeń i znajduje pełne potwierdzenie w poglądach doktryny i orzecnictwa. Zgodzić się bowiem należy, iż

składniki miejsca zamieszkania, integralnie ze sobą powiązane to element obiektywny (corpus), czyli pobyt stały w jednej miejscowości oraz subiektywny (animus), przejawiający się w postaci uzewnętrznionego zamiaru, woli tego pobytu. Dopiero łączne występowanie tych dwóch elementów pozwala na stwierdzenie, że dana miejscowość jest tą, w której koncentruje się centrum życiowej aktywności danej osoby, jej interesy osobiste i majątkowe. Pobyt stały polega na faktycznym przebywaniu czy zamieszkiwaniu w danej miejscowości. Zwykle wiąże się on z uzyskaniem tytułu prawnego do lokalu, posiadaniem w nim przedmiotów niezbędnych do codziennej egzystencji. Wskazuje się jednak, że sam fakt przebywania w danej miejscowości przez dłuższy czas i prowadzenia tam aktywności życiowej (zawodowej, rodzinnej), nie jest decydujący dla stwierdzenia, że jest to miejsce zamieszkania tej osoby, jeżeli z daną miejscowością nie wiąże ona uzewnętrznionych planów stałego zamieszkania. Jako przykład wskazuje się np. pracowników na długoletnim kontrakcie (tak T.Sokołowski (w:) Kodeks cywilny. Komentarz - dzieło zbiorowe pod red. A. Kidyby, t. I Cześć ogólna komentarz do art. 25 KC). Zameldowanie może być elementem pomocnym przy ustalaniu miejsca zamieszkania danej osoby, w orzecznictwie wskazuje się jednak, że jego brak lub istnienie nie przesądza o miejscu zamieszkania (tak Sąd Najwyższy w orzeczeniu z 8 maja 1970 r., sygn. akt I CR 208/69, opubl. w OSN z 1971 r., nr 2, poz. 37, postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2006 r., sygn. akt I OW 231/05, A.Taudul- Rezydencja podatkowa -praktyczne aspekty- Przegląd Podatkowy z 2006 r., nr 8, s.5).

Przy tak rozumianym pojęciu miejsca zamieszkania Wojewódzki Sąd Administracyjny trafnie przyjął, że M. M. nie miał w Polsce miejsca zamieszkania. Słusznie zwrócił uwagę, że powodem przyjazdu skarżącego i jego przebywania na terenie Polski było wykonywanie umowy zawartej w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. W tym samym czasie wykonywał on też pracę w innych państwach Unii. Zamieszkiwał on w Polsce w domu wynajętym wprawdzie przez niego, ale opłacanym przez jego kontrahenta. Rodzina dołączyła do niego. Zachowanie skarżącego również wskazywało na to, że nie miał on zamiaru wiązania z Polską centrum swoich interesów życiowych- nie zapewniał sobie tu ubezpieczenia emerytalnego, nie kupował nieruchomości, liczył się z możliwością zmiany miejsca pobytu w związku z wykonywaną pracą. Fakt uzyskania przez niego i jego rodzinę zezwolenia na pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez okres 5 lat nie może być uznany za argument przesadzający o braku innego jego miejsca stałego pobytu. Zauważyć bowiem należy, iż przywołany przez Ministra Finansów art. 4 ust. 2 ustawy o zasadach i warunkach wjazdu i pobytu obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej oraz członków ich rodzin na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stanowi, iż wymóg uzyskania zezwolenia nie dotyczy obywateli Unii, którzy wykonują pracę lub działalność gospodarczą na terytorium Polski, zachowując miejsce stałego pobytu na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, do którego powracają co najmniej raz w tygodniu. Wykładnia literalna tego przepisu wskazuje zatem, iż wymóg uzyskania zezwolenia dotyczy tych obywateli Unii, którzy nie mają w innym państwie UE miejsca stałego pobytu w ogóle lub je mają, ale powracają do niego rzadziej niż raz w tygodniu. Podkreślić ponadto należy, iż zezwolenia tego zawsze udziela się na czas określony w ustawie. Starając się o nie obywatel Unii wcale nie musi wyrażać zamiaru stałego pobytu na terytorium Polski. Jest to wymóg administracyjny, dotyczący obywateli Unii, którzy wykonywać będą na terenie Polski swoje obowiązki zawodowe oraz ich rodzin. Sprowadzenie rodziny przy dłuższej trwającym zatrudnieniu i dużej ilości obowiązków zawodowych, nie pozwalających na częste jej odwiedzanie, również nie musi jednoznacznie świadczyć o zamiarze stałego pobytu, skoro nie wskazują na to inne elementy stanu faktycznego, zaś uzyskanie zezwolenia na pobyt dla rodziny jest również wymogiem administracyjnym.

Z tych względów nie można uznać, iż uznanie przez Sąd w zaskarżonym wyroku, że podatnik nie miał miejsca zamieszkania w Polsce stanowiło naruszenie art. 3 ust. 1 PDOFizU i art. 25 KC poprzez ich niewłaściwe zastosowanie. Zauważyć zresztą należy, iż Minister Finansów w zaskarżonej decyzji stwierdził, że niemożliwe jest ustalenie, w którym z państw- Polsce czy Niemczech skarżący posiada stałe miejsce zamieszkania, nie jest też możliwe ustalenie, z którym z tych państw ma on silniejsze powiązania osobiste i gospodarcze. Art. 3 ust. 1 PDOFizU ma zastosowanie do podatników, którzy mają miejsce zamieszkania w Polsce. Skoro faktu tego nie można bezspornie ustalić, co przyznaje w uzasadnieniu decyzji Minister Finansów, to brak jest podstaw do przyjęcia, że podlega on w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Skoro skarżący nie ma miejsca zamieszkania w Polsce, to zgodnie z art. 1 w zw. z art. 4 ust. 1 Umowy, nie ma ona do niego zastosowania. Tym bardziej nie ma do niego zastosowania art. 4 ust. 2 lit. b) Umowy. Przepis ten ma bowiem zastosowanie w sytuacji, gdy spełniony zostanie warunek, zawarty w jego początkowej części, a mianowicie w sytuacji, gdy osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania, w rozumieniu ust. 1 tego przepisu, w obu Umawiających się Państwach. Dopiero stwierdzenie tego faktu (a więc w tym przypadku posiadania miejsca zamieszkania i nieograniczonego obowiązku podatkowego zarówno w Niemczech, jak i w Polsce) uprawnia do określania sytuacji tej osoby jako podatnika według zasad wskazanych w punktach oznaczonych literami od a do d art. 4 ust. 2 Umowy. Podkreślić należy, iż art. 4 ust. 2 lit.a) i b) Umowy użyto stwierdzenia "stałe miejsce zamieszkania", podczas gdy w ust. 1 tego artykułu i w początkowej części art. 4 ust. 2 Umowy użyto pojęcia "miejsce zamieszkania". Pojęcia te nie mogą być tożsame, inaczej bowiem przepis ten zawierałby wewnętrzną sprzeczność. Warunkiem jego zastosowania, jak wskazano wyżej, jest posiadanie miejsca zamieszkania w obu Umawiających się Państwach, definiowanego w takim znaczeniu, w jakim ustawodawstwo wewnętrzne wiąże je z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, nie zaś ze stałym przebywaniem w określonym miejscu. Z tych względów również zarzut naruszenia art. 4 ust. 1 i ust. 2 lit. b) Umowy uznać należy za bezzasadny.

Skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw należało więc oddalić na podstawie art. 184 PostAdmU.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 209, art. 204, art. 205 § 2 PostAdmU w zw. z § 14 ust. 2 pkt 2 lit. b) i § 14 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).

