



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr Andrzej ZOLL

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Warszawa, 22 października 2003 r.

36226

RPO-448116-VI/03/AB

Pan
Andrzej Rączko
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

Pragnę przedstawić Panu następujący problem.

1. Przepis art. 26 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) dopuszcza odliczenie od dochodu przed jego opodatkowaniem dokonanych w roku podatkowym zwrotów nienależnie pobranych świadczeń, które uprzednio zwiększyły dochód podlegający opodatkowaniu, w kwotach uwzględniających podatek dochodowy, jeżeli nie zostały one potrącone przez płatnika. Analogiczne uregulowanie - z tym, że odnoszące się do nienależnie pobranych emerytur, rent oraz zasiłków z ubezpieczenia społecznego - zawiera art. 26 ust. 1 pkt 4 ustawy.

Art. 26 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy nie zawsze zapewnia bezproblemowy zwrot podatku zapłaconego w związku z otrzymaniem świadczenia, które następnie zostaje zwrócone. Art. 73 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) stanowi, że nadpłata w podatku dochodowym od osób fizycznych powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego. Jeśli jednak w zeznaniu tym podatnik nie mógł odliczyć w pełnej wysokości zwróconego świadczenia dlatego, że w roku podatkowym nie uzyskał dochodu w odpowiedniej wysokości, nie odzyska części zapłaconego podatku jako nadpłaty wynikającej z zeznania.

Powstaje wówczas pytanie czy w takiej sytuacji - i wobec faktu, że odliczenia można dokonać wyłącznie w roku, w którym podatnik dokona zwrotu - mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej o stwierdzeniu istnienia nadpłaty, w tym art. 74a.

Sposób załatwiania takich spraw przez organy podatkowe budzi wątpliwości. Pracownicy Biura Rzecznika Praw Obywatelskich zwrócili się już wcześniej o wyjaśnienia do Dyrektora Departamentu Podatków Bezpośrednich. W odpowiedzi z 27 marca 2003 r. uzyskali informację, że podatniczka, która w latach 2000-2001 zwróciła Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych nienależne świadczenie w postaci renty rodzinnej lecz nie osiągnęła dochodu podlegającego opodatkowaniu według skali podatkowej, nie może odzyskać uprzednio zapłaconych zaliczek poprzez zastosowanie odliczenia przewidzianego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych; ale uprawniona jest do złożenia wniosku o określenie przez urząd skarbowy nadpłaty na podstawie art. 74a Ordynacji podatkowej.

Kolejna sprawa Pana Szymona P. wskazuje na potrzebę wyjaśnienia problemu. Skarżący się w dniu 14 maja 2001 r. został zwolniony z pracy w PKP. Wyplacono mu jednorazową odprawę w kwocie 30.000 zł, od której płatnik obliczył i pobrał zaliczkę w wysokości 5.700 zł. Pan P. został przyjęty ponownie do pracy w PKP z dniem 1 lipca 2002 r. W związku z podjęciem pracy w PKP zwrócił w 2002 r. odprawę w pełnej kwocie (30.000 zł), tj. uwzględniającej podatek dochodowy. W piśmie z dnia 5 czerwca 2003 r. Urząd Skarbowy poinformował podatnika o możliwości złożenia korekty do zeznania za 2002 r. Jak wynika ze skargi, z powodu uzyskiwania zbyt niskiego dochodu - z zeznania za 2002 r. złożonego przez Pana P. wynikała nadpłata w wysokości 491,30 zł - podatnik nie odzyskał pełnej kwoty podatku zapłaconego od jednorazowej odprawy. Urząd Skarbowy nie wskazał mu środków prawnych umożliwiających odzyskanie pozostałej kwoty zapłaconego w 2001 r. podatku. Załączam kopię pisma Urzędu.

Mam nadzieję, że - tak jak w sprawie dotyczącej zwrotu nienależnie pobranej renty rodzinnej - uzna Pan Minister, że podatnikowi przysługuje prawo żądania stwierdzenia nadpłaty na podstawie art. 74a w zw. z art. 72 Ordynacji podatkowej.

Sytuacja - w mojej ocenie - dojrzała do rozważenia potrzeby dokonania formalnej interpretacji w przedmiocie trybu zwrotu nadpłat powstałych w wyniku dokonania zwrotów nienależnie pobranych świadczeń, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (na podstawie art. 14 § 1 Ordynacji podatkowej). Z badanych spraw wynika bowiem, że dla organów podatkowych sprawa ta nie jest jasna.

2. Rządowy projekt zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw zachowuje możliwość odliczania od dochodu, przed opodatkowaniem, zwróconych przez podatników nienależnie pobranych świadczeń w kwotach brutto.

Dostrzegam tu jednak pewną niedoskonałość rozwiązania.

Praktyka ukształtowana została w latach obowiązywania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych głównie w wyniku potrzeb uregulowania sytuacji, w której otrzymanie nienależnych świadczeń od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych powodowało obowiązek zwrotu. Z biegiem czasu ujawniły się jednak sytuacje o odmiennym charakterze. Nie zawsze chodzi o świadczenia nienależne w momencie wypłaty. Z takim przypadkiem mamy do czynienia np. w sprawie Pana P. Wydaje się zasadnym przyjęcie, że podstawę odprawy, którą podatnik otrzymał w 2001 r. stanowił art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. Nr 84, poz. 948 z późn. zm.), zaś obowiązek zwrotu - z powodu ponownego zatrudnienia w PKP - wynikał z art. 50 ust. 4 tej ustawy.

W sytuacji, gdy zwrotu nienależnego podatku - na skutek dokonania zwrotu odprawy w kwocie brutto, a więc obejmującej podatek zapłacony od tej odprawy - następuje poprzez odliczenie od dochodu oczywistym jest, że Pan P. utracił możliwość odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne, która z całą pewnością - po jego ponownym zatrudnieniu w PKP - była pobierana z wypłacanego w 2002 r. wynagrodzenia.

Należy spodziewać się, że proponowany w projekcie przepis art. 26 ust. 2 pkt 2 będzie miał zastosowanie nie tylko do zwrotu nienależnie pobranych emerytur, rent czy zasiłków z ubezpieczenia społecznego, lecz również do takich sytuacji, jaka wystąpiła w sprawie Pana P. Wyłączenie, w takich przypadkach, możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne jest szczególnie krzywdzące.

Zwracam się do Pana Ministra o rozważenie podjęcia inicjatywy ustawodawczej mającej za przedmiot taką zmianę omawianego odliczenia - lub jego uzupełnienie - aby osoby zwracające świadczenia, na skutek odliczenia od dochodu zwróconej kwoty, nie traciły możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, np. poprzez umożliwienie im dokonania tego odliczenia w roku następnym, lub poprzez wprowadzenie odrębnej formuły zapewniającej zwrot nienależnego podatku w kwocie pobranej w związku z wypłatą świadczenia, ale nie polegającej na odliczeniu od dochodu zwróconej kwoty.

Załącznik 1

Z wyrazami szacunku

/-/