



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr Andrzej ZOLL

Warszawa, dn. 10 grudnia 2003 r.

RPO-451697-VI/03/AB

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Pan

Andrzej Raczko

Minister Finansów

WARSZAWA

Pragnę powrócić do sytuacji polskich marynarzy, którzy osiągnęli wynagrodzenie z tytułu pracy najmniej na rzecz duńskiego armatora przed wejściem w życie Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. Nr 43, poz. 368).

Zapoznałem się z wydaną w trybie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) interpretacją Ministra Finansów zawartą w piśmie z dnia 17 kwietnia 2003 r. Nr PB7/HM-068-306/2434/02-14/03 i pozwolę sobie przedstawić następujące uwagi.

W art. 28 ust. 3 Konwencji postanowiono o retroaktywnym stosowaniu jej art. 14 ust. 3. Będzie on zatem stosowany do sytuacji, w których postępowania podatkowe zakończyły się ostatecznymi decyzjami, również wówczas gdy – na podstawie wcześniejszego stanu prawnego bądź jego interpretacji – oddalona została skarga przez Naczelnego Sąd Administracyjny.

Z mocy art. 91 ust. 1 Konstytucji RP ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw RP stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Stosowanie tej Konwencji nie było uzależnione od wydania ustawy.

W sytuacji gdy postanowienia art. 28 ust. 3 Konwencji wprowadziły zasadę, że wskazane w art. 14 ust. 3 wynagrodzenia podlegają opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa również wtedy, gdy zostały wypłacone przed wejściem w życie Konwencji przyjąć należy, że z wejściem w życie Konwencji stał się nienależny

podatek zapłacony od wynagrodzeń uzyskanych w czasie, gdy obowiązywała umowa zawarta między Rządem PRL a Rządem Królestwa Danii w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz. U. z 1997 r. Nr 5, poz. 24). Od tego momentu stanowi on w istocie nadpłatę w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Ordynacja podatkowa przewiduje odpowiednie tryby postępowania dla sytuacji, w których Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności podstawy prawnej powstania zobowiązania podatkowego z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową. Umożliwia zarówno uchylenie decyzji w trybie wznowienia postępowania (art. 240 § 1 pkt 8), jak i określa tryb działania w przypadku powstania nadpłaty gdy zobowiązanie podatkowe powstało z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1), termin zwrotu tej nadpłaty (art. 77 § 14) oraz zasady jej oprocentowania (art. 78 § 5).

Przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają uregulowań odpowiednich dla sytuacji, w której wejście w życie nowej umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania – ze względu na jej retroaktywne działanie – powoduje, że podatek należny Polsce w czasie obowiązywania poprzedniej umowy, staje się nienależny.

W tej sytuacji proszę Pana Ministra o informację czy w Ministerstwie Finansów jest przygotowywana nowelizacja Ordynacji podatkowej mająca na celu – podobnie jak w przypadku wyroków Trybunału Konstytucyjnego – wprowadzenie trybu postępowania pozwalającego na usunięcie z obiegu prawnego decyzji w przypadku retroaktywnego działania przepisów umowy międzynarodowej, określenie trybu postępowania w przypadku powstania nadpłat gdy zobowiązanie podatkowe powstało z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania, w tym dnia ich powstania, terminu zwrotu i zasad oprocentowania.

Jednocześnie pragnę zwrócić uwagę na następujące zagadnienia:

W sytuacji gdy ostateczne decyzje organów podatkowych zostały wydane przed dniem 31 grudnia 2002 r. – tj. w czasie obowiązywania poprzedniej umowy – nie wydaje się, aby istniały podstawy do zarzucenia, że wydane zostały z rażącym naruszeniem prawa. Zastosowanie szczególnego trybu przewidzianego w art. 247 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej nie jest możliwe w odniesieniu do spraw, w których Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę (art. 249 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

W związku z tym proszę o zajęcie stanowiska czy do zwrotu przedmiotowych nadpłat może mieć zastosowanie art. 74a Ordynacji podatkowej.

W piśmie z dnia 18 listopada 2003 r. Nr PB5/MC-033-60-11766/03, zawierającym odpowiedź na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z 22 października 2003 r. (Nr RPO-448116-VI/03/AB), przepis ten został wskazany jako podstawa prawna zwrotu nadpłat w sytuacji gdy z powodu uzyskania w roku podatkowym zbyt niskiego dochodu nie było możliwe odzyskanie – jako nadpłaty wynikającej z zeznania rocznego (art. 26 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych) – nadpłat w podatku dochodowym od osób fizycznych powstałych w związku z dokonaniem w roku podatkowym zwrotem nienależnie pobranych emerytur, rent lub innych świadczeń w kwotach uwzględniających podatek dochodowy.

Wydaje się, że fakt pozostawania w obiegu prawnym ostatecznych decyzji, w których określone zostało zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za okres przed wejściem w życie Konwencji, oraz wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalających skargi na te decyzje, nie stanowi przeszkody do stosowania trybu przewidzianego dla określenia, stwierdzenia i zwrotu nadpłat, bowiem powstały one na skutek zamiany stanu prawnego jaki nastąpił po wydaniu decyzji ostatecznych, nie zaś z jakichkolwiek wad prawnych tych decyzji czy wyroków.

W sytuacjach budzących wątpliwości w związku ze stosowaniem umów międzynarodowych należy – jak myślę – opierać się na regule interpretacyjnej ujętej w art. 91 ust 2 Konstytucji RP stanowiącym, że umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy nie da się pogodzić z umową. Przepis ten wprowadza zasadę pierwszeństwa umów międzynarodowych, ratyfikowanych za zgodą Parlamentu, wobec ustaw i winien być bezpośrednio stosowany. Konwencja należy do umów ratyfikowanych za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ma zatem do niej zastosowanie art. 91 ust. 2 Konstytucji RP.

Z tych względów ani powaga rzeczy osądzonej ani ostateczny charakter decyzji nie mogą stanowić przeszkody do stwierdzenia istnienia nadpłaty w sytuacji gdy właściwe – dla tego stanu prawnego – tryby postępowania nie zostały przewidziane.

Stwierdzenie istnienia nadpłaty na podstawie art. 74a Ordynacji podatkowej usuwa – jak się wydaje – problemy związane z wygaśnięciem prawa do dokonania zwrotu nadpłaty, którego możliwość wystąpienia dostrzeżono w interpretacji z dnia 17 kwietnia 2003 r. Stosownie do art. 77 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej

nadpłatę, zaś na zasadzie art. 80 § 1 prawo do zwrotu nadpłaty podatku wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu. Jeśli zatem wniosek o zwrot nadpłaty zostanie rozpoznany w 2003 r. – lub w latach następnych – w trybie art. 74a Ordynacji podatkowej nie stanie na przeszkodzie jej zwrotowi wygaśnięcie prawa, o którym mowa w art. 80 Ordynacji podatkowej. Nie można również przyjąć, aby zastosowanie miał art. 79 Ordynacji podatkowej, bowiem z jego treści jednoznacznie wynika, że ma on zastosowanie wyłącznie do instytucji stwierdzenia nadpłaty ujętej w art. 75 Ordynacji podatkowej.

Mam nadzieję, że Pan Minister podzieli mój pogląd, że w odniesieniu do nadpłat wynikających z decyzji, o której mowa w art. 74a Ordynacji podatkowej – w których, jak stanowi ten przepis, organ podatkowy „określa” a nie „stwierdza” nadpłatę – dla potrzeb ustalenia terminu zwrotu nadpłaty zastosowanie znajduje ww. art. 77 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, mimo iż sformułowanie o „decyzji stwierdzającej nadpłatę” wskazuje – przy zastosowaniu wykładni językowej – na jego związek wyłącznie z art. 75 Ordynacji podatkowej. Przyjęcie przeciwnego poglądu skutkowałoby jednak o braku możliwości określenia terminu zwrotu nadpłaty wynikającej z decyzji wydanej w trybie art. 74a Ordynacji, a przez to momentu wygaśnięcia prawa do jej zwrotu lub zaliczenia.

Wydaje się, że tryb przewidziany w art. 74a Ordynacji może być stosowany wtedy, gdy toczyło się postępowanie podatkowe zakończone wydaniem ostatecznych decyzji, również tych w odniesieniu do których Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę.

Sytuacja komplikuje się w przypadkach, w których podatnicy dobrowolnie złożyli zeznania, w których uwzględnili wynagrodzenia otrzymane od duńskiego armatora, zastosowanie bowiem może mieć art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej. Pozostaje odwołanie się do zasady wyrażonej w art. 91 ust. 2 Konstytucji.

W przypadku uznania, że wskazany art. 74a Ordynacji podatkowej ma zastosowanie również do nadpłat powstałych w wyniku retroaktywnego działania art. 14 ust. 3 Konwencji uprzejmie proszę o rozważenie potrzeby dokonania uzupełniającej interpretacji w przedmiocie trybu zwrotu tych nadpłat.

Oczekując na stanowisko Pana Ministra

/-/