



Warszawa, 28/02/2007

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

RPO-551982-VI/07/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Pani
Prof. dr hab. Zyta Gilowska
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Finansów
Warszawa

Wielce Szanowna Pani Premier

Stosowanie do dochodów uzyskiwanych od dnia 1 stycznia 2005 r. umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90) w istotny sposób zmieniło sytuację osób zamieszkałych w Niemczech, którym emerytury lub renty wypłaca Zakład Ubezpieczeń Społecznych. W tej sprawie otrzymuję skargi zainteresowanych podatników, w których podnoszona jest m.in. wątpliwość, czy były podstawy do stosowania tej umowy do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2005 r., bowiem została ona opublikowana w dniu 20 stycznia 2005 r.

Jak wiadomo umowa weszła w życie dnia 19 grudnia 2004 r. (Oświadczenie Rządowe z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie mocy obowiązującej Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. - Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 91). Zgodnie z art. 32 ust. (2) lit. a) jej postanowienia miały zastosowanie do dochodu osiągniętego od 1 stycznia 2005 r. Mimo to opublikowanie umowy nie nastąpiło w 2004 r., lecz w trakcie 2005 r., w którym już powinna być stosowana.

Jak Pani Premier zapewne wiadomo, wątpliwości do zasad stosowania umowy miał Zakład Ubezpieczeń Społecznych, który początkowo w powiadomieniach kierowanych do osób zamieszkałych na terenie Niemiec, którym wypłacał emerytury lub renty, informował, że będzie pobierał zaliczki na podatek od kwietnia 2005 r. Dopiero w 2006 r. powiadomił swoich beneficjentów, że oblicza podatek za cały 2005 rok.

O przedstawienie stanowiska w sprawie stosowania umowy Biuro RPO zwróciło się do Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 28 listopada 2006 r. RPO-534098-VI/06/AB, lecz dotychczas odpowiedź nie została udzielona.

Umowa polsko-niemiecka nie jest jedyną, która została opublikowana w Dzienniku Ustaw w roku następującym po roku, w którym weszła w życie. Kolejną stanowi Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r., opublikowana w Dzienniku Ustaw z 17 lutego 2006 r. Nr 26, poz. 193.

Z zadowoleniem skonstatowałem, że w Konwencji została przyjęta - m. in. dla opodatkowania dochodów z pracy najemnej wykonywanej przez polskich obywateli w Szwecji - metoda wyłączenia z progresją, korzystna dla polskich pracowników. W porównaniu do poprzednio obowiązującej umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Sztokholmie dnia 5 czerwca 1975 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 13, poz. 51), która przewidywała metodę proporcjonalnego odliczenia, Konwencja w bardziej korzystny sposób reguluje sytuację tej grupy podatników i spełnia oczekiwania polskich obywateli pracujących za granicą.

Konwencja weszła w życie dnia 15 października 2005 r. (Oświadczenie Rządowe z 19 grudnia 2005 r. w sprawie mocy obowiązującej Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Sztokholmie dnia 19 listopada

2004 r. - Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 194). Nie została zatem opublikowana w roku, w którym weszła w życie lecz w roku następnym. Mimo, że z jej art. 29 ust. 2 wynikało, że w związku z wejściem w życie w 2005 r. będzie miała zastosowanie do dochodów osiąganych od dnia 1 stycznia 2006 r. opublikowana została dopiero w lutym 2006 r.

Art. 91 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. W wyroku z dnia 26 marca 2003 r. sygn. akt I SA/Łd 1707/02 Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi stwierdził: „Powszechnie akceptowany jest pogląd, że w świetle art. 91 Konstytucji ogłoszenie umowy międzynarodowej ma skutek konstytutywny i jest bezwzględnym warunkiem obowiązywania każdej umowy ratyfikowanej (nawet bez zgody Sejmu i Senatu) w krajowym porządku prawnym (M. Masternak-Kubiak: Przestrzeganie prawa międzynarodowego w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Zakamycze 2003, s. 133 - 134 i cytowana tam literatura, wyrok NSA z dnia 29 grudnia 1999 r. sygn. akt I SA/Po 3057/98, ONSA 2001, z. 1, poz. 34).”(ONSA 2004/1/37).

Odnosząc przytoczony pogląd do ww. umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r., należałoby przyznać słuszność zarzutowi, iż umowa nie powinna mieć zastosowania do dochodów za 2005 r. — ze względu na fakt opublikowania jej dopiero w styczniu 2005 roku oraz okoliczność, że okresem rozliczeniowym w podatku dochodowym od osób fizycznych jest rok kalendarzowy. Podobnej oceny należałoby dokonać w kwestii stosowania Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji.

Należy jednak mieć na względzie, że Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów, sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439) przewiduje, iż traktat wchodzi w życie w trybie i dniu przewidzianym w traktacie bądź uzgodnionym przez państwa negocjujące, zaś art. 27 stanowi, że strona nie może powołać się na postanowienia swojego prawa wewnętrznego dla usprawiedliwienia niewykonywania przez nią traktatu. Z przytoczonych postanowień Konwencji Wiedeńskiej wynika -jak się wydaje - że w sytuacji gdy obie omawiane

umowy przewidywały procedury, od których spełnienia uzależnione było ich wejście w życie, a procedury te zostały spełnione, rozpoczęcie stosowanie przepisów obu umów musi nastąpić zgodnie z odpowiednimi ich postanowieniami (art. 32 ust. (2) i (3) polsko- niemieckiej umowy oraz art. 29 ust. 2 polsko-szwedzkiej konwencji).

Mam nadzieję, że zgodzi się Pani Premier ze mną, iż niepożądana jest sytuacji, w której - ze względu na opóźnienie w opublikowaniu umowy - mogłaby powstać wątpliwość, od którego roku powinna ona być stosowana.

Wejście w życie nowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania może spowodować odmienne ukształtowanie - w stosunku do dotychczasowej - sytuacji podatników, toteż powinno być zapewnione dotarcie treści umowy do podatników w czasie pozwalającym im na zapoznanie się z nowymi przepisami i dostosowanie swojego postępowania do nowego stanu prawnego. Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika, że obywatel ma prawo układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki nieprzewidywalne w momencie podejmowania decyzji i działań. Ma również prawo działać w przekonaniu, że jego działania podejmowane są pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny.

Nie jest wykluczone, że wejście w życie nowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w konkretnych stanach faktycznych może spowodować pogorszenie sytuacji podatników. W toku prowadzonych postępowań będą oni mieli podstawy do powoływania się na niezajomość prawa spowodowaną opóźnieniem w opublikowaniu umowy, jak również do stawiania zarzutu o braku podstaw do jej stosowania w roku podatkowym, w którym została opublikowana.

Możliwość zapoznania się w odpowiednim czasie powinny mieć również podmioty będące płatnikami - n.p. Zakład Ubezpieczeń Społecznych, który dopiero w trakcie 2005 r. dowiedział się o ciążących na nim, jako płatniku, nowych obowiązkach - oraz organy podatkowe.

Ustawa z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 39, poz. 443 z późn. zm.) w art. 18 ust. 1 stanowi, że ratyfikowana umowa międzynarodowa wraz z dotyczącymi jej oświadczeniami rządowymi jest ogłaszana niezwłocznie w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten nie statuuje

jednak obowiązku publikowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w roku, w którym wchodzi one w życie.

W tej sytuacji zwracam się do Pani Premier o zajęcie stanowiska czy umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r., stosowała się do dochodów za 2005 r. oraz czy konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji stosowała się do dochodów za 2006 r. Proszę również o wyjaśnienie przyczyn opublikowania obu tych umów z opóźnieniem - tj. po upływie roku, w którym weszły w życie.

Zwracam się również o rozważenie podjęcia inicjatywy ustawodawczej mającej na celu uzupełnienie postanowień ustawy o umowach międzynarodowych o uregulowanie nakładające obowiązek publikowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w roku, w którym weszły w życie.

Łączę wyrazy szacunku

/-/ Janusz Kochanowski