



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*dr Janusz KOCHANOWSKI*

**RPO-607716-VI/09/AB**

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

Warszawa, *25/02/2009*

**Pan**  
**Jan Vincent-Rostowski**  
**Minister Finansów**  
**Warszawa**

*Kierze Ławozy Janie Minister*

Z prawdziwą satysfakcją przyjąłem wejście w życie ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 143, poz. 894; zwanej dalej „ustawą abolicyjną”).

Z przykrością przychodzi mi zatem stwierdzić, że w omawianej ustawie nie została uwzględniona szczególna sytuacja osób, które od podatku odliczyły podatek zapłacony za granicą, a następnie otrzymały jego zwrot. Na tej grupie podatników ciąży wynikający z art. 45 ust. 3a 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.; zwanej dalej „ustawą”) obowiązek doliczenia zwróconej kwoty do podatku wynikającego z zeznania składanego za rok, w którym nastąpił zwrot.

Analiza unormowań ustawy abolicyjnej prowadzi do wniosku, że zwrot zapłaconego za granicą podatku stanowi odrębną kategorię w stosunku do przychodów objętych zakresem pojęcia „przychodów z pracy”, zdefiniowanego w jej art. 2 pkt 1, a to wyłączało możliwość stosowania jej przepisów do zwrotów otrzymanych przez podatników w 2007 r. Uregulowania ustawy abolicyjnej są zsynchronizowane z przepisami ustawy, w świetle których zwrot podatku nie jest objęty zakresem pojęcia dochodu (art. 9) i nie zalicza się do jednego ze źródeł

przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1, co z kolei oznacza, że do zwróconego podatku nie ma zastosowania ulga przewidziana w art. 27g ustawy, która przysługuje podatnikom osiągającym od dnia 1 stycznia 2008 r. takie same przychody (dochody), jakie wymienia art. 2 pkt 1 ustawy abolicyjnej.

W związku z realizacją uregulowań ustawy abolicyjnej w niekorzystnej sytuacji znaleźli się wyłącznie podatnicy, którzy otrzymali zwrot podatku w 2007 r., w latach wcześniejszych nie istniał bowiem obowiązek doliczenia tej kwoty. W latach następnych sytuacja podatników wyczerpujących dyspozycje art. 45 ust. 3a pkt 5 ustawy będzie nadal gorsza w porównaniu do sytuacji osób, które nie otrzymają zwrotu podatku uprzednio odliczonego - w związku z zakresem ulgi przewidzianej w art. 27g ustawy, mającym zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2008 r.

Zainteresowani podatnicy - kierując się rozpowszechnianymi w środkach masowego przekazu informacjami o motywach przygotowania szczególnych rozwiązań - pozostawali w przeświadczeniu, że ustawa abolicyjna obejmie również zwrot podatku. W tym zakresie zdezorientowani byli zarówno sami podatnicy, jak i organy podatkowe, które - jak można wnioskować z informacji prasowych - prezentowały zróżnicowane stanowiska, z reguły jednak przyjmowały, że do kwot zwróconych podatków nie stosują się przepisy ustawy abolicyjnej.

W mojej ocenie oczekiwania podatników, że szczególne rozwiązania powinny swoim zakresem obejmować również zwrot podatku, o którym mowa w art. 45 ust. 3a pkt 5 ustawy, znajdują pełne oparcie w motywach uchwalenia ustawy abolicyjnej, której celem było zrównanie obciążenia podatkowego osób pracujących poza granicami Polski, wynikającego z różnic pomiędzy metodami unikania podwójnego opodatkowania.

Tymczasem nie doszło do pełnego zrównania sytuacji podatkowej osób pracujących za granicą. Przepis art. 45 ust. 3a pkt 5 ustawy ma bowiem zastosowanie w przypadku zwrotów dokonanych przez państwa, z którymi Polska zawarła umowy przewidujące metodę proporcjonalnego zaliczenia lub z którymi nie zawarła umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie stosuje się zaś do zwrotów pochodzących z państw, z którymi Polska zawarła umowy przewidujące metodę wyłączenia z progresją. Otrzymanie zwrotu podatku przez podatników, którzy osiągnęli za

granicą przychody (dochody) wskazane w art. 2 pkt 1 ustawie abolicyjnej i w art. 27g ustawy, lecz w państwach, z którymi Polska zawarła umowy przewidujące metodę wyłączenia z progresją, nie ma wpływu na ich sytuację podatkową w Polsce - nie powoduje bowiem powstania obowiązku doliczenia tych kwot do podatku.

Podsumowując stwierdzić należy, że przepis art. 45 ust. 3a pkt 5 ustawy - wprowadzony przed podjęciem decyzji o przyjęciu i stosowaniu szczególnych rozwiązań dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - w jakimś stopniu zniweczył i będzie niweczył zamierzenia ustawodawcy, którego celem było zrównanie sytuacji podatkowej Polaków uzyskujących przychody z pracy za granicą.

Niewątpliwie do zwrotu podatku uprawnione są przede wszystkim osoby, które w państwie osiągnięcia przychodów nie nabyły statusu rezydenta podatkowego, niemniej jednak wydaje się, że nie jest wykluczone, iż zwrot podatku może wynikać z obliczenia podatku dokonywanego w państwie osiągnięcia przychodów przez osoby, które nabyły tam ten status.

Zwracam się do Pana Ministra o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie, a zwłaszcza o wyjaśnienie motywów pominięcia w ustawie abolicyjnej - i w art. 27g ustawy - skutków działania przepisu art. 45 ust. 3a pkt 5. Dodatkowo proszę o wyjaśnienie, czy - i w jaki sposób - do przepisu tego powinien zastosować się podatnik, który w roku otrzymania zwrotu zapłaconego za granicą i odliczonego podatku nie uzyskał dochodów powodujących obowiązek złożenia zeznania, n.p. dlatego, że osiągał wyłącznie przychody z pracy w państwie, z którym Polska zawarła umowę przewidującą metodę wyłączenia z progresją.

*Łukasz Wójcicki*  
*Jan Schmechel*