



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

Warszawa,

07/04/2008

RPO-585877-VI/08/AB

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 0-22 551 77 00
Fax 0-22 827 64 53

Pan
Donald Tusk
Prezes Rady Ministrów
Warszawa

Hieltu Lauomaj Paivie Preminen

Z głębokim zadowoleniem i satysfakcją przyjąłem zapewnienie Pana Premiera o przygotowaniu projektu abolicji podatkowej - lub rozwiązań o zbliżonym charakterze - wobec obywateli polskich pracujących za granicą. Zamierzenia te odpowiadają powszechnemu oczekiwaniu tej bardzo licznej grupy Polaków i ich rodzin. Wśród emigrantów zarobkowych przeważają osoby, które osiągały i osiągają niewysokie wynagrodzenia, wobec czego uregulowanie należnego w Polsce podatku wraz z zaległościami powodującymi naliczanie odsetek zwłoki pochłonęłyby wszystkie zgromadzone oszczędności, a w niektórych przypadkach byłoby niemożliwe. Dla wielu emigrantów zarobkowych podjęcie pracy za granicą było jedyną szansą uzyskania zatrudnienia lub bardziej satysfakcjonujących warunków płacowych.

Sytuacji obywateli polskich pracujących za granicą poświęcam szczególną uwagę. Wykorzystując zdobytą znajomość problematyki emigracji zarobkowej pragnę zabrać głos w sprawie zapowiadanych rozwiązań abolicyjnych.

1.1 W minionych latach zgłaszane były liczne propozycje mające na celu zwolnienie dochodów osób pracujących za granicą od podatku należnego w Polsce. Wszystkie te inicjatywy - zarówno zmierzające do skłonienia Ministra Finansów do skorzystania z przysługujących mu kompetencji w zakresie zaniechania poboru podatku, jak i poselskie projekty ustaw - z reguły przewidywały jedynie częściowe

rozwiązanie problemu, a nadto były dotknięte tak istotnymi wadami, że nie mogły spotkać się z akceptacją.

Z początkowych wypowiedzi można było wnioskować, że uznaje Pan Premier ustawę za formę właściwą dla abolicji podatkowej. Późniejsze informacje wskazują na zmianę tego stanowiska, m. in. stwierdził Pan Premier, że projekty abolicyjne są zagrożone negatywnym werdyktem Trybunału Konstytucyjnego, stąd Minister Finansów przygotowuje propozycję, która - nawet jeśli nie będzie pełną abolicją - faktycznie zwolni od ciężaru podatków tych wszystkich, którzy przez dwa lata musieliby zapłacić podwójny podatek.

W publikacjach prasowych poświęconych rozważaniom nad ramami prawnymi ewentualnej abolicji podatkowej zamieszczone były wypowiedzi wyrażające obawę, że ustawa stanowiąca o darowaniu podatnikom pracującym za granicą należnego w Polsce podatku dochodowego będzie niekonstytucyjna.

W toku obecnej kadencji Sejmu przedstawione zostały dwa poselskie projekty ustaw: jeden - zawierający uregulowania mające spowodować zastosowanie przez Ministra Finansów instytucji zaniechania poboru podatku, drugi - proponujący obliczenie podatku przez osoby pracujące w państwach, z którymi Polska zawarła umowy przewidujące metodę proporcjonalnego odliczenia, zastosowanie metody wyłączenia z progresją oraz uznanie za nadpłatę podlegającą zwrotowi podatku już zapłaconego. Oba projekty spotkały się z negatywną oceną.

Uważam, że obawy co do potencjalnej niekonstytucyjności ustawy zwalniającej - co najmniej częściowo - od uregulowania przez emigrantów zarobkowych zaległego, bieżącego oraz należnego w przyszłości podatku dochodowego od osób fizycznych nie powinny przesłaniać faktu, iż odstępstwo od powszechności opodatkowania dochodów osób fizycznych w ramach systemu stworzonego przez ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) jest ulgą podatkową. Jej wprowadzenie powinno nastąpić zgodnie z art. 217 Konstytucji RP stanowiącym, że określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy. Bez względu na przyjętą terminologię i stosowane instytucje - czy będą to już istniejące (choć w aktualnym stanie prawnym nie dostrzegam takich, które pozwalałyby na kompleksowe uregulowanie przedmiotowej materii), czy ukształtowane dla potrzeb rozwiązań abolicyjnych - nie powinno dojść do powierzenia Ministrowi Finansów lub innym organom podatkowym kompetencji do podejmowania - na zasadzie uznania administracyjnego, jak przewiduje art. 22 § 1 pkt 1 czy art. 67a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) -

wiążących decyzji, których przedmiotem byłoby określenie grup podatników uprawnionych do skorzystania z rozwiązań abolicyjnych oraz okresu, do którego będą one miały zastosowanie. Takie rozwiązanie stanowiłoby bowiem o powierzeniu do uregulowania aktami niższego rzędu ustawowej materii.

Do tego zmierzał w istocie projekt ustawy zmieniającej Ordynację podatkową proponujący zmianę jej art. 22, poprzez dodanie w nim nowego ust. 1b, zgodnie z którym Minister Finansów byłby upoważniony co wydania rozporządzenia w sprawie zaniechania poboru podatku, także w przypadku, gdy na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku w Polsce, pomimo zastosowania metody unikania podwójnego opodatkowania. Pomijając wszystkie inne zastrzeżenia taka propozycja jest chybioną, gdyż nie istnieją podstawy do twierdzenia, że dyspozycją art. 22 Ordynacji podatkowej, w jego dotychczasowym brzmieniu, nie jest objęty podatek dochodowy od osób fizycznych należny w Polsce od podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, osiągających dochody - w tym z pracy najemnej - za granicą, w stosunku do których eliminacja podwójnego opodatkowania następuje przy zastosowaniu metody proporcjonalnego odliczenia. Nadto projekt ten nie rozwiązywał problemu zaległości podatkowych (być może jego autorzy uznali, że zaniechanie poboru podatku może dotyczyć zaległości podatkowych, taki pogląd prezentowany jest bowiem w doktrynie prawa podatkowego; dotychczas Minister Finansów nigdy go nie podzielił i stanowisko to jest trafne).

Art. 22 Ordynacji podatkowej uprawnia Ministra Finansów do wprowadzania swoistej ulgi podatkowej. Przysługuje mu domniemanie zgodności z Konstytucją RP, bowiem dotychczas Trybunał Konstytucyjny nie orzekł o niezgodności tego przepisu z ustawą zasadniczą. Interpretując zakres przedmiotowego uprawnienia należy odwołać się do zasadniczej dyrektywy wykładniczej nakazującej takie ustalanie znaczenia przepisu, aby pozostawał on w zgodzie z Konstytucją RP. W sytuacji gdy jej art. 217 powierza ustawie określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, a omawiany przepis uprawnia Ministra Finansów do stosowania tej szczególnej ulgi podatkowej, to z instytucji tej Minister może skorzystać w sytuacjach wyjątkowych wymagających pilnej interwencji, a nie stosować ją jako instrument służący do wprowadzania rozwiązań systemowych modyfikujących zobowiązanie podatkowe za okres wieloletni i to wobec bardzo licznej grupy podatników.

Wiele z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nadal przewiduje metodę proporcjonalnego odliczenia. Dopiero w przyszłości część z nich będzie zmieniona w zakresie metody eliminacji podwójnego opodatkowania, zostały bowiem podjęte przez Ministra Finansów działania mające na celu

renegocjacji niektórych z umów, m. in. w dniu 4 lutego 2008 r. został podpisany protokół zmieniający - co do metody eliminacji podwójnego opodatkowania - umowę między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austrii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisaną w Wiedniu w dniu 13 stycznia 2004 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 224, poz. 1921).

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie (art. 89 Konstytucji RP). Jeśli zatem zamierzeniem jest zwolnienie od wykonania obowiązku podatkowego, to uregulowania wprowadzające to zwolnienie nie powinny wprost stanowić o zastosowaniu innej metody eliminacji podwójnego opodatkowania niż przyjęta w umowie (taka propozycja znalazła się w jednym z projektów). Metoda eliminacji podwójnego opodatkowania może być zmieniona wyłącznie w drodze renegocjacji umowy.

Okoliczność, że w omawianej sprawie chodzi o skutki stosowania metody proporcjonalnego odliczenia przewidzianej w umowach ratyfikowanych za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie jest kolejnym argumentem przemawiającym za ustawowym uregulowaniem rozwiązań abolicyjnych.

Oczywistym jest, że zwolnienie od obowiązku zapłaty należnego podatku będzie miało wpływ na sytuację budżetu państwa. Miarodajna ocena skutków rozwiązań abolicyjnych - trudna lecz konieczna - może być skutecznie dokonana wyłącznie przez Radę Ministrów, jedyny organ w państwie, któremu przysługuje inicjatywa ustawodawcza w zakresie ustawy budżetowej i jej zmiany. Rozwiązania abolicyjne powinny zatem zostać przygotowane przez Radę Ministrów w formie projektu ustawy.

W demokratycznym państwie prawnym nie do zaakceptowania jest pogląd, że materia niemożliwa do uregulowania w ramach ustawy z powodu jej niezgodności z zasadami konstytucyjnymi może być uregulowana aktami niższego rzędu lub w inny sposób. Taka praktyka stanowi obejście zasad Konstytucji RP.

2. Jak się wydaje powszechna jest obawa, aby ewentualna ustawa o abolicji podatkowej nie podzieliła losów ustawy z dnia 26 września 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa i ustawy - Kodeks karny skarbowy, która w zasadzie w całości została zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok z dnia 20 listopada 2002 r. sygn. akt K 41/2002; M. P. Nr 56, poz. 763; OTK-A 2002/6/83). W tych okolicznościach pozwalam sobie przypomnieć.

W powołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał uregulowania tej ustawy za niezgodne: 1. z art. 2 Konstytucji RP - z powodu nieprawidłowej techniki legislacyjnej (co wyrażało się nieściśłym uregulowaniem zakresu podmiotowego oraz

brakiem jednoznacznego rozstrzygnięcia o przedmiocie opodatkowania); 2. z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP - z powodu nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji osób płacących podatki i tych, które skorzystałyby z abolicji, wyrażającego się zastosowaniem uprzywilejowanej stawki podatku jednorazowego; uprzywilejowania pozycji osób korzystających z abolicji w zestawieniu z tymi, które w okresie objętym abolicją zataiły dochody i poniosły z tego tytułu odpowiedzialność, zarówno przewidzianą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w kodeksie karnym skarbowym oraz zróżnicowania sytuacji podmiotów, do których była adresowana ustawa o abolicji podatkowej (z powodu wyłączenia działania ustawy wobec żołnierzy, osób zajmujących stanowiska kierownicze w instytucjach państwowych oraz wszystkich pracowników administracji publicznej; osób prowadzących zarejestrowaną działalność gospodarczą w sytuacji, gdy z abolicji skorzystałby podatnicy prowadzący niezarejestrowaną działalność gospodarczą); z art. 84 Konstytucji RP - ze względu na brak argumentów przemawiających za odstąpieniem w przypadku osób, które osiągały nieujawnione dochody od zasady powszechnego obowiązku płacenia podatków. Trybunał stwierdził, że lepsze traktowanie tych osób „...nie znajduje usprawiedliwienia w wartościach konstytucyjnych, w szczególności - w zasadzie sprawiedliwości społecznej.”

W omawianym wyroku Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował idei abolicji podatkowej co do zasady. Wyraził pogląd, iż instytucja ta jest generalnie dopuszczalna w ramach demokratycznego porządku, z tym że: „Dopuszczalność ewentualnych odstępstw od zasady powszechności opodatkowania powinna być zawsze rozważana w kategoriach art. 2 Konstytucji, tzn. przy uwzględnieniu standardów demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Trybunał nie wykluczył generalnie możliwości wprowadzenia ustawowych wyjątków, wskazując że mogą one służyć realizowaniu polityki gospodarczej państwa, zwłaszcza pobudzeniu koniunktury przez zachęcanie obywateli do inwestowania w określone dziedziny. Wyłączenia te zawsze jednak muszą realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej...” (cyt. wyrok z dnia 20 listopada 2002 r. sygn. akt K 41/2002).

3. Jak Panu Premierowi wiadomo sytuacji podatkowej osób podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, osiągających dochody z działalności wykonywanej poza granicami Polski w państwie członkowskim Unii Europejskiej dotyczył wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 listopada 2007 r. sygn. akt K 18/06 (Dz. U. Nr 211, poz. 1549; Z.U. 2007/10A/122). Przedmiotem sprawy było wyłączenie możliwości odliczenia przez tę grupę podatników, od dochodu uzyskanego za granicą zapłaconych tam składek na ubezpieczenie społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne - gdy składki te nie zostały odliczone od dochodu

w państwie, na terenie którego działalność była wykonywana. Trybunał uznał przepisy art. 26 ust. 1 pkt 2 i art. 27b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - wprowadzające to ograniczenie - za niezgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji RP. Stwierdził, że na skutek pozbawienia ulg podatkowych z tytułu zapłaconych składek podatnicy pracujący za granicą są niejako „karani” za wykonywanie pracy poza granicami Polski.

Trybunał przyjął, że zakwestionowane przepisy utracą moc z dniem 30 listopada 2008 r. Nie określił granic czasowych wstecznego zasięgu skutków tego wyroku ani nie wyłączył dokonywania zwrotu nadpłat (jak to uczynił w wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r. sygn. akt K 24/03; OTK-A 2004/4/33). W tej sytuacji nie wydaje się, aby istniały przeszkody prawne do uzyskania przez podatników zwrotu - jako nadpłaty - części podatku obliczonego od kwot odpowiadających składkom na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, zapłaconym do systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych państwa wykonywania działalności.

Mam nadzieję, że podzieli Pan Premier mój pogląd, że okoliczność ta powinna znaleźć odpowiednie odzwierciedlenie w rozwiązaniach abolicyjnych.

II. Oba powołane wyroki Trybunału Konstytucyjnego zawierają wyraźne wskazanie kryteriów, które powinny determinować szczegółowe unormowania rozwiązań abolicyjnych.

Ustawa z dnia 20 listopada 2002 r. mająca wprowadzić jednorazowy podatek od nieujawnionych dochodów, powszechnie została odebrana przez polskie społeczeństwo jako głęboko niesprawiedliwa, nagradzała bowiem niższym podatkiem naganne postępowanie polegające na unikaniu spełnienia obowiązku podatkowego.

W przypadku emigrantów zarobkowych mamy do czynienia z sytuacją zdecydowanie akceptowaną przez przynajmniej część społeczeństwa, co znajduje wyraz w publikacjach prasowych czy w listach, które otrzymuję. Zainteresowani oczekują od państwa przyjaznej polityki. Przedłużający się pobyt za granicą skutkuje utratą więzi z najbliższymi i środowiskiem, może więc przyczynić się do podjęcia decyzji o przesiedleniu się na stałe do państwa wykonywania pracy. Umotywowane jest zatem wypracowanie rozwiązań stanowiących dla polskich emigrantów zarobkowych impuls do powrotu do kraju.

Uważam także, że w rozwiązaniach tych należy uwzględnić, iż polscy obywatele pracują nie tylko w państwach Unii Europejskiej lecz również Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz w państwach trzecich, n. p. w Rosji i w Stanach Zjednoczonych. Przyjmowane rozwiązania nie powinny różnicować sytuacji polskich obywateli w zależności od państwa, w których dochody osiągają.

Unormowania abolicyjne powinny swoim zakresem obejmować zaległości podatkowe (w tym odsetki z tytułu zwłoki i opłatę prolongacyjną) oraz bieżące i przyszłe zobowiązania podatkowe. Powinny zawierać uregulowania uwzględniające fakt zapłacenia przez niektórych emigrantów należnego w Polsce podatku. Dotychczasowe propozycje sprowadzały się do spowodowania zwolnienia od podatku tej grupy podatników, którzy nie zapłacili podatku dochodowego od osób fizycznych, pomijały zaś tych, którzy należność tę uregulowali. W państwie prawa nie mogą być wprowadzane rozwiązania prawne kształtujące w bardziej korzystny sposób sytuację podatników, którzy nie dopełnili obowiązku zapłaty podatku w porównaniu do sytuacji tych, którzy wywiązali się z tego obowiązku (dobrowolnie lub na skutek wydania decyzji przez organ podatkowy). Osoby te powinny zatem uzyskać co najmniej możliwość ponownego obliczenia podatku i zaliczenia powstałych nadpłat na poczet przyszłych należności podatkowych. Jednoznacznego uregulowania będą wymagały zasady oprocentowania tych nadpłat.

Nie budzi wątpliwości, że uregulowania abolicyjne powinny obejmować dochody z pracy najemnej, niemniej jednak oceniam, że głębokiego rozważenia wymaga czy nie powinny obejmować również dochodów z wykonywania wolnych zawodów (na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są one niejednokrotnie traktowane jako odrębne w stosunku do dochodów z pracy najemnej lub z działalności gospodarczej) oraz z działalności gospodarczej, przynajmniej w zakresie w jakim były one osiągane w ramach samozatrudnienia. Mam jednak świadomość, że w tym ostatnim przypadku konieczne jest dokonanie oceny, czy - i w jakim zakresie - jest dopuszczalne wprowadzenie rozwiązań abolicyjnych w kontekście przepisów o pomocy publicznej.

Unormowania abolicyjne nie powinny wyłączać tych polskich emigrantów zarobkowych, którzy pracują w państwach, z którymi Polska nie zawarła umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, stosownie bowiem do art. 27 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ich zobowiązanie podatkowe jest obliczane w taki sam sposób, jak w przypadku stosowania metody proporcjonalnego odliczenia.

Unormowania abolicyjne powinny co najmniej umożliwić polskim emigrantom zarobkowym uwzględnienie rzeczywistych kosztów - jako swoistych kosztów uzyskania przychodu - które ponieśli, aby osiągnąć opodatkowany w Polsce dochód.

III. Należy liczyć się z tym, że bardzo wielu spośród podatników, którzy z rozwiązań abolicyjnych nie skorzystają, oceni je jako krzywdzące i niesprawiedliwe. Unormowania abolicyjne świadczące jednoznacznie o dążeniu do ukształtowania bodźców zachęcających emigrantów zarobkowych do powrotu do kraju oraz wskazujące na rolę emigracji zarobkowej jako znaczącego instrumentu zwalczania

bezrobocia będą zrozumiałe dla społeczeństwa, któremu dzięki temu będzie łatwiej pogodzić się z sytuacją, że zostanie podzielone na tych, którzy z rozwiązań abolicyjnych skorzystają i tych, którzy z nich nie skorzystają.

Przyjęcie dla rozwiązań abolicyjnych formy prawnej niezgodnej z Konstytucją RP, w tym realizacja tych rozwiązań z przekroczeniem ustawowych upoważnień i legislacyjna niepoprawność mogą stanowić przesłankę skutecznego ich zakwestionowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Mam świadomość, że przygotowanie projektu ustawy o abolicji podatkowej jest zadaniem bardzo trudnym, a przez to czasochłonnym. Tymczasem zbliża się termin składania zeznań za 2007 r. i obowiązek ich złożenia dotyczy emigrantów zarobkowych pracujących poza granicami Polski, w tym w Austrii, w Holandii, w Rosji i w innych państwach, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące metodę proporcjonalnego odliczenia lub z którymi takich umów nie zawarła. Jeśli zatem zamierzeniem Rządu jest wprowadzenie rozwiązań abolicyjnych przed upływem terminu składania zeznań za 2007 r., aby objęły one podatników, którzy są obowiązani złożyć zeznania, to termin ten wydaje się niewystarczający dla przygotowania poprawnego legislacyjnie projektu ustawy i poddania go niezbędnej konsultacji.

Zwracam się zatem do Pana Premiera o rozważenie przekazania Ministrowi Finansów poglądu o zasadności skorzystania wobec polskich emigrantów zarobkowych z uprawnienia przewidzianego w art. 50 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przedłużenia terminu do złożenia zeznania dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych oraz do zapłaty tego podatku może dokonać Minister Finansów w drodze rozporządzenia ze względu na ważny interes publiczny. Ma to miejsce w wyjątkowych sytuacjach (np. klęsk żywiołowych) i nie stanowi pomocy publicznej. Konieczność przygotowania projektu ustawy wprowadzającej rozwiązania abolicyjne stanowi taką sytuację.

Zapewniam Pana Premiera, że jest przedmiotem mojej głębokiej troski uregulowanie rozwiązań abolicyjnych zarówno z zachowaniem wymogów konstytucyjnych, jak i w sposób możliwy do zaakceptowania przez ogół polskiego społeczeństwa.

Łukasz Gyra
Minister Finansów