



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

*Szanowny Panie,*

działając na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870), w związku z petycją z dnia 28 czerwca 2018 r. (data wpływu 28 czerwca 2018 r.) skierowaną do Ministra Finansów Pani Teresy Czerwińskiej, zawierającą postulat podjęcia działań legislacyjnych w celu zmiany art. 27g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.), dalej jako „ustawa”, tak aby przepis ten dotyczył sytuacji, o której mowa w art. 45 ust. 3a ustawy, uprzejmie informuję.

Zakres obowiązku podatkowego osoby fizycznej w Polsce osiągającej dochody za granicą regulują postanowienia ustawy oraz właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a państwem, w którym osiągane są dochody.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy, osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Powyższe przepisy stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 4a ustawy).

W przypadku jeżeli zgodnie z właściwymi postanowieniami umowy, dochód uzyskany za granicą podlega opodatkowaniu zarówno w państwie, w którym został osiągnięty, jak i w Polsce, w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, w Polsce należy zastosować określoną w takiej umowie właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania.

Polska, zgodnie z Modelową Konwencją OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku, w swoich umowach stosuje dwie alternatywne metody:

- metodę wyłączenia z progresją,
- metodę zaliczenia proporcjonalnego.

Zgodnie z metodą wyłączenia z progresją, dochód uzyskany za granicą jest zwolniony od podatku w kraju rezydencji podatkowej, natomiast brany jest pod uwagę jedynie przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów podlegających opodatkowaniu w kraju rezydencji podatkowej. Metodę tę stosuje się na zasadach określonych w art. 27 ust. 8 ustawy.

Natomiast metoda zaliczenia proporcjonalnego polega na tym, iż podatek zapłacony za granicą jest zaliczany na poczet podatku należnego w kraju rezydencji podatkowej, obliczonego od całości dochodów, w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostawał w stosunku do całości dochodu podatnika. Metodę tę stosuje się na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 i 9a ustawy.

W przypadku metody wyłączenia z progresją, na podatniku nie spoczywa obowiązek opodatkowania zagranicznych dochodów w Polsce, jak również podatnik nie ma obowiązku

złożenia zeznania podatkowego, jeśli nie uzyskał innych dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych w Polsce.

W przypadku drugiej metody – metody zaliczenia proporcjonalnego zawsze istnieje obowiązek rozliczenia dochodów zagranicznych w Polsce oraz złożenia zeznania podatkowego, bowiem istotą tej metody jest pomniejszenie podatku polskiego o kwotę podatku dochodowego zapłaconego za granicą, który proporcjonalnie przypada na dochód zagraniczny.

Powszechnie (również w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD) prezentowany jest pogląd, iż obie metody w równym stopniu prowadzą do usunięcia podwójnego opodatkowania.

Wychodząc jednak na przeciw różnicom między dwiema metodami, w Polsce ustawodawca wprowadził specjalną ulgę podatkową dla podatników, którzy osiągają dochody z pracy wykonywanej za granicą, do których ma zastosowanie metoda proporcjonalnego zaliczenia.

Ułga ta – określana jako ulga abolicyjna – została wprowadzona w art. 27g ustawy.

Zgodnie z art. 27g ust. 1 ustawy, podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określone w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Polski dochody:

- 1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub
- 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi

- ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2.

Art. 27g ust 2 ustawy stanowi, że odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 albo 9a a kwotą podatku obliczonego od dochodów ze źródeł, o których mowa w ust. 1, przy zastosowaniu do tych dochodów zasad określonych w art. 27 ust. 8.

W przypadku rozliczenia w Polsce zagranicznych dochodów na zasadach metody proporcjonalnego zaliczenia, otrzymanie zwrotu w całości lub w części zagranicznego podatku, uwzględnionego wcześniej dla potrzeb tego rozliczenia, podlega regulacjom art. 45 ust. 3a ustawy.

Zgodnie z art. 45 ust. 3a ustawy, jeżeli podatnik, obliczając podatek należny, dokonał odliczeń od dochodu, podstawy obliczenia podatku lub podatku, a następnie otrzymał zwrot odliczonych kwot (w całości lub w części), w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot, dolicza odpowiednio kwoty poprzednio odliczone.

Zgodnie z powyższym, jeżeli podatnik odliczył w zeznaniu rocznym podatek zapłacony za granicą, a następnie uzyskał zwrot tego podatku w całości lub w części, ma on obowiązek uwzględnić to zdarzenie w rozliczeniu zobowiązania podatkowego w Polsce za rok podatkowy, w którym otrzymał zwrot.

Taki sposób rozliczenia zgodny jest z ogólną systematyką ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą dochód podlega rozliczeniu w danym roku podatkowym.

Należy podkreślić, iż powyższa regulacja ma zastosowanie nie tylko do osób, które skorzystały z ulgi abolicyjnej, o której mowa w art. 27g ustawy, ale również do innych kategorii podatników np. uzyskujących dochody z zagranicy nie objęte ulgą abolicyjną.

Postulowana zmiana art. 45 ust. 3a ustawy, w kierunku wyłączenia spod jego regulacji dochodów objętych ulgą abolicyjną, o której mowa w art. 27g ustawy, spowodowałoby ustanowienie preferencyjnych rozwiązań dla jednej grupy podatników.

Wprowadzenie proponowanych zmian art. 45 ust. 3a ustawy jedynie w odniesieniu do jednej kategorii podatników stanowiłoby nierówność wobec pozostałych podatników nie objętych tą ulgą, a tym samym naruszenie wynikającej z art. 32 Konstytucji RP zasady równości wobec prawa.

Należy podkreślić, że osobom uzyskującym określone kategorie dochodów rozliczanych na zasadzie metody proporcjonalnego zaliczenia, ustawodawca zadedykował właśnie ulgę podatkową, o której mowa w art. 27g ustawy. Z konstrukcji tej ulgi nie wynika prawo do stosowania jej również w kolejnym roku podatkowym, w przypadku późniejszego otrzymania zwrotu zagranicznego podatku, o którym mowa w art. 45 ust. 3a ustawy. Oznacza to, iż celem ustawodawcy było przyznanie ulgi podatkowej w ściśle określonym zakresie, natomiast w przypadku pozostałych zdarzeń prawopodatkowych, jak na przykład otrzymanie zwrotu podatku uprzednio odliczonego, podatnicy powinni podlegać regulacjom ustawy na zasadach równych z pozostałymi kategoriami podatników.

Jakiegokolwiek różnice w wyliczeniu zapłaconego podatku pomiędzy podatnikiem uzyskującym zwrot podatku w roku, w którym skorzystał z ulgi abolicyjnej a uzyskującym zwrot podatku w następnym roku podatkowym, wynikają zatem z ogólnej systematyki ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą dochód podlega rozliczeniu w danym roku podatkowym, nie zaś z konstrukcji art. 27g lub art. 45 ust. 3a tej ustawy.

Podkreślenia wymaga, że w przypadku dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej zastosowanie ma tzw. zasada kasowa. Oznacza to, że opodatkowaniu podlegają uzyskane w danym roku podatkowych dochody. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą, zgodnie z zasadą memoriałową, opodatkowaniu w danym roku podatkowym podlegają dochody należne choćby nie zostały faktycznie uzyskane.

Przykładowo zasada kasowa ma zastosowanie w sytuacji gdy podatnik otrzymuje wypłatę zaległych świadczeń emerytalnych, w związku z wcześniejszym zawieszeniem prawa do emerytury (zgodnie z przepisami ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych).

Otrzymanie w roku skumulowanego świadczenia emerytalnego (łącznie z waloryzacją) w związku z zawieszeniem wypłaty emerytury są przychodem tego roku i w niektórych przypadkach mogą wpłynąć na przekroczenie progu dochodowego określonego w skali podatkowej i konieczności zapłaty podatku według 32% stawki, a zatem w wysokości wyższej niż w sytuacji gdyby wypłata świadczenia emerytalnego nastąpiłaby w roku ubiegłym.

Przedstawiając powyższe stanowisko, w opinii Ministra Finansów, nie jest zasadna zmiana przepisów prawa w opisanym w petycji zakresie.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych  
Maciej Żukowski  
*/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/*

