

## **UBEZPIECZENIA MARYNARZY**

### **Dochody uzyskane przez polskich marynarzy od duńskiego armatora**

***(pismo Ministerstwa Finansów z dnia 17.04.2003 r., nr PB7/HM-068-306/2434/02-14/03)***

"W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, na podstawie art. 14 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 ze zm.), uprzejmie informuję:

Z dniem 31 grudnia 2002 r. weszła w życie Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r. (Dz. U. z 2003 r. nr 43, poz. 368).

Konwencja ta zastąpiła uprzednio obowiązującą polsko-duńską umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1979 r. nr 5, poz. 24 ze zm.).

Przepisy nowej Konwencji zawierają, w porównaniu do poprzedniej umowy, zasadniczo odmienne uregulowania odnośnie do opodatkowania marynarzy mających miejsce zamieszkania w Polsce, a osiągających dochody z tytułu pracy na statkach armatorów mających siedzibę w Danii.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 nowej Konwencji wynagrodzenie otrzymywane za pracę najemną, wykonywaną na pokładzie statku morskiego eksploatowanego w transporcie międzynarodowym, podlega opodatkowaniu tylko w tym umawiającym się państwie, w którym znajduje się miejsce faktycznego zarządu przedsiębiorstwa, czyli w przedmiotowej sprawie - w Danii. Natomiast zgodnie z art. 22 lit. c) tej Konwencji, jeżeli osoba, mająca miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie, osiąga dochód, który zgodnie z postanowieniami Konwencji podlega opodatkowaniu tylko w drugim umawiającym się

państwie, to pierwsze z umawiających się państw może włączyć ten dochód lub majątek do podstawy opodatkowania, jednakże powinno zezwolić na odliczenie od podatku tej części podatku od dochodu, która w zależności od konkretnego wypadku przypada na dochód uzyskany w drugim umawiającym się państwie.

W porównaniu do poprzedniej umowy odstąpiono zatem od możliwości odliczania od podatku tylko podatku zapłaconego w drugim państwie i wprowadzono zasadę, zgodnie z którą w przypadku marynarza mającego miejsce zamieszkania w Polsce i uzyskania przez niego w roku podatkowym:

- dochodu wyłącznie z tytułu pracy na statkach duńskich armatorów - dochód ten będzie w Polsce wolny od opodatkowania, niezależnie czy w Danii podatek został zapłacony, czy też nie został zapłacony,
- obok dochodu z tytułu pracy na statkach duńskich armatorów, także innego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Polsce na zasadach ogólnych - należy od tych łącznych dochodów obliczyć podatek według skali określonej w art. 27 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.), a następnie odliczyć od niego podatek w takiej proporcji, w jakiej dochód uzyskany w Danii pozostaje w stosunku do całego dochodu (również niezależnie od tego, czy w Danii podatek został zapłacony).

W art. 28 ust. 3 Konwencji przyjęto jednak, że w przypadku Polski postanowienia art. 14 ust. 3 będą miały zastosowanie do wynagrodzeń otrzymanych przez osobę mającą miejsce zamieszkania na terenie Polski przed wejściem w życie Konwencji.

Polskie organy skarbowe, na podstawie otrzymanych od duńskich władz podatkowych informacji, stosując się do postanowień dotychczas obowiązującej umowy, wydały szereg ostatecznych decyzji określających wysokość należnego podatku i podatek ten w wielu przypadkach został zapłacony. W związku z postanowieniami art. 28 ust. 3 Konwencji wystąpi konieczność zwrotu pobranego podatku.

Sprawy dotyczące zwrotu podatku powinny zostać rozpatrzone na podstawie art. 247 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, zgodnie z

którym organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa. Takim przepisem są w tym przypadku postanowienia ww. Konwencji z dnia 6 grudnia 2001 r., a w szczególności jej art. 28 ust. 3 oraz art. 14 ust. 3.

Stwierdzenie nieważności będzie mogło nastąpić na wniosek strony lub z urzędu.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że art. 28 ust. 3 Konwencji stanowi, iż postanowienia jedynie art. 14 ust. 3 będą miały zastosowanie do wynagrodzeń otrzymanych przed wejściem w życie niniejszej Konwencji, przez osobę mającą miejsce zamieszkania w Polsce. W związku z powyższym wynagrodzenia otrzymane od duńskich armatorów przed wejściem w życie Konwencji, tj. przed 31 grudnia 2002 r. przez osoby mające miejsce zamieszkania w Polsce, powinny być w całości wyłączone (metoda pełnego wyłączenia) spod opodatkowania w Polsce. Zatem postanowienia art. 22 lit. c) Konwencji, określające metody unikania podwójnego opodatkowania, będą miały zastosowanie do podatków, o których mowa w art. 28 ust. 2 Konwencji, czyli należnych za okres "pod rządami" nowej Konwencji.

Należy podkreślić, iż postanowienia Konwencji nie zawierają ograniczenia czasowego, którego mogłyby dotyczyć; zgodnie z art. 28 ust. 3 Konwencji, postanowienia art. 14 ust. 3 będą miały zastosowanie do opodatkowania wynagrodzeń otrzymanych przed jej wejściem w życie (zatem niezależnie od tego, czy zostały one otrzymane np. 2 lata czy 7 lat temu).

Jednakże w przypadku przedawnienia prawa dokonania zwrotu nadpłaty nie jest możliwe wyeliminowanie w sposób prosty sytuacji, która w związku z działaniem wstecznym tej Konwencji wytworzyła stan sprzeczny z prawem. Niemniej cele umowy międzynarodowej powinny być osiągnięte przy uwzględnieniu całokształtu systemu prawnego funkcjonującego w Polsce. Skutek zwrotu nadpłaty można osiągnąć, ustalając, w drodze ugody organu podatkowego z podatnikiem, odszkodowanie w wysokości odpowiadającej kwocie ewentualnej nadpłaty."

