

Wyrok z dnia 22 lutego 2001 r.

III RN 69/00

Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178) przewiduje uniknięcie podwójnego opodatkowania przez zaliczenie podatków zapłaconych w USA na poczet podatków należnych w Polsce.

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel.

Sąd Najwyższy, z udziałem Prokuratura Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 22 lutego 2001 r. sprawy ze skargi Tadeusza K. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 20 sierpnia 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Decyzją z dnia 23 lutego 1998 r. Urząd Skarbowy w Ś. określił małżonkom Zofii i Tadeuszowi K. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 1995 w kwocie 101.478,60 zł oraz odsetki od tej kwoty. Podstawę tego zobowiązania stanowił dochód z wygranej przez Tadeusza K. kwoty pieniężnej w grze losowej na terenie USA wypłacanej zwycięzcy w ratach rocznych przez okres 10 lat, po odliczeniu zapłaconego w USA podatku. Jako podstawę prawną wskazano art. 45 ust. 6 oraz art. 3 ust. 1 i art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) w związku z art.

4 lit. c umowy między Rządem PRL a Rządem USA o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178), po ustaleniu, że podatnicy, pomimo przebywania w USA w 1995 r., zamieszkiwali w Polsce. Mianowicie w D., gdzie byli zameldowani na pobyt stały i gdzie posiadali nieruchomości i majątek ruchomy, opłacali należne podatki od nieruchomości i drogowy od posiadanych środków transportu oraz ubezpieczenia OC, a także opłacali składki z tytułu ubezpieczenia społecznego rolników i comiesięcznie uiszczali rachunki z tytułu użytkowania stacji telefonicznej.

Po rozpoznaniu odwołania Tadeusza K. Izba Skarbowa w P. decyzją z dnia 20 sierpnia 1998 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. Podzielając ustalenia Urzędu Skarbowego, Izba Skarbowa wyjaśniła, że zachodzą podstawy do opodatkowania przedmiotowego przychodu według polskiej ustawy podatkowej, zgodnie z warunkami powołanej umowy między Rządem PRL a Rządem USA. Decydujące jest bowiem kryterium miejsca zamieszkania dla celów podatkowych i ostatecznie rozstrzygające znaczenie ma to, że Tadeusz K. ma wyłącznie obywatelstwo polskie. Ponadto Izba Skarbowa powołała się na dwa orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu oddalające skargi Tadeusza K. w sprawach podatkowych ([...] z 3 kwietnia 1997 r. i [...] z 15 kwietnia 1997 r.).

Na decyzję Izby Skarbowej w P. skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego złożył pełnomocnik Tadeusza K., wnosząc o jej uchylenie oraz o uchylenie decyzji organu pierwszej instancji z uwagi na naruszenie art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 4 lit. c umowy między Polską a Rządem USA o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także naruszenie przepisów postępowania mogących mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W uzasadnieniu skargi kwestionowano zameldowanie podatnika – jako przesłankę ustaleń, skoro organ samorządowy nie dopełnił obowiązku wymeldowania Tadeusza K. z miejsca stałego pobytu przez co naruszył art. 15 ust. 2 ustawy o ewidencji ludności.

Wyrokiem z dnia 19 sierpnia 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego w Ś. Wynikająca z uzasadnienia tego wyroku jego ocena prawna przedstawia się następująco. Przede wszystkim NSA przyjął, że małżonkowie K. zamieszkują w USA od 1989 r. z zamiarem stałego pobytu, mają tam bowiem kartę stałego pobytu, ubiegają się o uzyskanie obywatelstwa amerykańskiego i posiadają majątek znacznej wartości w dolarach amerykańskich. Jeżeli zapłacili poda-

tek dochodowy w USA w pełnej wysokości, to jest rażącym naruszeniem umowy o uniknięciu podwójnego opodatkowania obciążanie skarżących drugim podatkiem. Zdaniem NSA ustalenie zaskarżonej decyzji co do zamieszkania podatników w Polsce nie wynika z zebranego w sprawie materiału dowodowego, a polski urząd prowadzący ewidencję ludności powinien to ustalić „do czego obligowało pismo z 1.XII.1989 r. informujące urząd o wyjeździe do USA. Art. 15 ust. 2 ustawy o ewidencji ludności i dowodach osobistych z 10.IV.1974 r. zobowiązuje organ meldunkowy do wydania z urzędu decyzji w sprawie wymeldowania osoby, która bez wymeldowania opuściła dotychczasowe miejsce pobytu i nie przebywa w nim co najmniej przez okres 6 miesięcy. Tego obowiązku Gmina w D. nie dopełniła.”

Wymienionemu wyrokowi Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) i art. 4 lit. c umowy między rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Waszyngtonie dnia 8 października 1974 r. (Dz.U. z dnia 18 września 1976 r. Nr 31, poz. 178) w związku z art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (jednolity tekst: Dz.U. z 1984 r. Nr 32, poz. 174) oraz art. 80 Kodeksu postępowania administracyjnego i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej przedstawiona została następująca argumentacja. Zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., ustawodawca polski oparł konstrukcję nieograniczonego obowiązku podatkowego na dwóch kryteriach, tj. miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 KC bądź pobycie na terenie RP przekraczającym 183 dni w roku podatkowym. Miejsce zamieszkania przesądza zaś nie tylko o zakresie podmiotowym powołanej umowy o uniknięciu podwójnego opodatkowania (art. 10), lecz także stanowi podstawowe kryterium rozgraniczenia roszczeń podatkowych obu umawiających się państw oraz skonstruowania mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania (art. 20 tej Umowy). Z zebranego materiału dowodowego wynika, że w okresie 1992-1995 podatnik będący polskim oby-

watelem zachował w Polsce mieszkanie, w którym był i jest zameldowany na pobyt stały i meldunkiem tym posługiwał się przy załatwianiu różnych spraw urzędowych, posiadał gospodarstwo rolne, powiększał posiadany w Polsce majątek (ruchomy i nieruchomy) oraz osobiście nim zarządzał, co miesiąc opłacał też rachunki telefoniczne w kwocie przekraczającej opłatę abonamentową, a nadto podlegał ubezpieczeniu społecznemu rolników i nieprzerwanie opłacał składki z tego tytułu. Powyższe ustalenia obligowały organy skarbowe do przyjęcia, że miejscem jego zamieszkania jest w myśl art. 25 KC miejscowość D. Natomiast posiadanie karty stałego pobytu i ubieganie się o amerykańskie obywatelstwo – zdaniem rewidującego – nie może stanowić podstawy do uznania, że posiada on miejsce zamieszkania w USA. Przyjęcie przez organy skarbowe, że miejscem zamieszkania podatnika była Polska, bo tu bowiem koncentrowały się jego powiązania osobiste i majątkowe nie jest równoznaczne z ustaleniem jego miejsca pobytu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (jednolity tekst: Dz.U. z 1984 r. Nr 32, poz. 174). Ponadto wbrew stanowisku NSA, organ administracji samorządowej nie może z urzędu wymeldować osoby, która nie utraciła uprawnień do przebywania w lokalu. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że podatnik będący właścicielem domu nie utracił uprawnień do przebywania w nim, a sam nie tylko nie dopełnił obowiązku wymeldowania się, ale nawet nie złożył stosownego wniosku o wymeldowanie, natomiast posługiwał się adresem, pod którym był i jest zameldowany na pobyt stały. Jeżeli organy skarbowe stwierdziły, że w spornym okresie podatnik zamieszkiwał zarówno w Polsce jak i USA, zaś dokładne ustalenie liczby dni spędzonych co roku w Polsce nie jest możliwe, to zasadnie zastosowano kryterium obywatelstwa (art. 4c umowy). Tadeusz K. miał i ma wyłącznie obywatelstwo polskie, zatem w myśl art. 4c umowy podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i zgodnie z przepisami tej ustawy powinien złożyć zeznanie podatkowe za 1995 r., czego nie uczynił, a to zaniechanie uprawniało organy skarbowe do wszczęcia postępowania podatkowego. Zasadność i prawidłowość analizy obu powołanych przepisów dokonana przez organy skarbowe w tym postępowaniu nie została oceniona przez NSA, który ograniczył się do zarzucenia jej błędnej interpretacji. Takie postępowanie Sądu nie tylko uzasadnia zarzut rażącego naruszenia art. 80 KPA, ale także obu wymienionych przepisów, co czyni słusznym wnioski rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedstawiona w rewizji nadzwyczajnej argumentacja jej podstaw jest w pełni przekonująca. Punktem wyjścia oceny przyjętej w zaskarżonym wyroku jest wadliwe założenie o niedopuszczalności opodatkowania na podstawie polskiej ustawy podatkowej, jeżeli podatnik w zakresie tego samego źródła przychodu został już wcześniej opodatkowany w USA. Założenie takie nie odpowiada konstrukcji mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania określonego przede wszystkim w art. 20 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki. Stosownie do określonego w art. 20 ust. 1 tej Umowy sposobu unikania podwójnego opodatkowania dochodów „Polska zezwoli osobie mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce na zaliczenie na poczet należnych w Polsce podatków odpowiednich kwot podatków, zapłaconych w Stanach Zjednoczonych”. Tak więc, wbrew stanowisku wyroku NSA, zaliczenie podatków zapłaconych w USA (co w danym przypadku nastąpiło) nie musi być przejawem rażącego naruszenia zasady „uniknięcia podwójnego opodatkowania”, ale przeciwnie jest przewidzianym w umowie sposobem realizacji tej zasady. Ujmując tę samą kwestię od strony stanu faktycznego, należy zauważyć, iż w zaskarżonym wyroku przywiązano wadliwe znaczenie do dwóch zdarzeń. Mianowicie przyjęto, iż opodatkowanie w USA i zamieszkiwanie podatników w USA (którego charakter jest zresztą kwestionowany) przesądza o niedopuszczalności opodatkowania w Polsce. Tymczasem w świetle powołanej wyżej regulacji umowy, w związku z określonymi w niej zasadami opodatkowania (art. 5) z kolei powiązanymi z regułami określenia miejsca zamieszkania dla celów podatkowych (art. 4), może istnieć sytuacja, że osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obydwu umawiających się Państwach (por. też art. 1 umowy). Jest to sytuacja kolizyjna, której rozwiązaniu poświęcone są poszczególne części (a-b-c) regulacji zawartej w art. 4 umowy z zamykającym ten mechanizm ustaleniem (w pkt c), według którego jeżeli osoba fizyczna zazwyczaj przebywa w obydwu umawiających się Państwach, to będzie ona uważana za mającą miejsce zamieszkania na terytorium tego umawiającego się Państwa, którego jest obywatelem.

W świetle przedstawionych regulacji umowy między Rządami Polski i Stanów Zjednoczonych Ameryki zasadniczym problemem faktycznym była sporna kwestia zamieszkania podatników na terytorium Polski. W tej kwestii zawarta w zaskarżonym

rewizją nadzwyczajną wyroku ocena - jak to zasadnie przedstawił Minister Sprawiedliwości – nie odpowiada zebranemu w sprawie materiałowi i w konsekwencji tego nie odpowiada celom sądowej kontroli decyzji administracyjnych (por. art. 80 KPA w związku z art. 1 i art. 21 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym). Sprawujący kontrolę pod względem zgodności z prawem Sąd stwierdził, że „uporczywe twierdzenie organów podatkowych, że małż. K. mają miejsce zamieszkania w Polsce nie wynika z zebranego w sprawie materiału”, powołując się wyłącznie na „pismo z 1 grudnia 1989 r. informujące urząd o wyjeździe do USA”, które - zdaniem Sądu - zobowiązywało organ meldunkowy na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy o ewidencji ludności i dowodach osobistych do wydania z urzędu decyzji w sprawie wymeldowania. Tymczasem wymienione wyżej pismo Tadeusza K. stanowiąc realizację obowiązku zgłoszenia wyjazdu za granicę na okres dłuższy niż 2 miesiące (por. art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych – Dz.U. z 1984 r. Nr 32, poz. 174 ze zm.) nie stanowiło wniosku o wymeldowanie w Polsce (por. art. 15 ust. 1 powołanej ustawy), ani też nie stwarzało podstawy do wymeldowania z urzędu na zasadzie art. 15 ust. 2 tej ustawy, gdyż – jak to wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej – konieczną przesłankę wymeldowania, musiałoby stanowić ustalenie, że po pierwsze nastąpiło opuszczenie dotychczasowego miejsca pobytu stałego i po drugie – utrata uprawnień do przebywania w lokalu, w którym podatnicy byli zameldowani, co z pewnością nie nastąpiło. Jeżeli nie miał racji Naczelny Sąd Administracyjny, kwestionując ustalenia zaskarżonej decyzji ze względu na jedyny powołany dokument, to ocena tego Sądu jest oczywiście wadliwa, skoro ponadto pomija ona okoliczności rzeczywiście znaczące dla wyjaśnienia kwestii zamieszkiwania podatników w Polsce, bo dotyczące przejawiania zamiaru stałego pobytu (por. art. 25 Kodeksu cywilnego). Mianowicie z uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że NSA zignorował ustalenia zaskarżonej decyzji, iż w okresie 1992 – 1995 r. podatnik, będący polskim obywatelem, zachował w Polsce mieszkanie, w którym był zameldowany na pobyt stały, wykorzystując to przy załatwianiu różnych spraw urzędowych, że posiadał w Polsce gospodarstwo rolne, powiększał posiadany w Polsce majątek oraz osobiście nim zarządzał, realizował rachunki telefoniczne i podlegał ubezpieczeniu społecznemu w Polsce, w związku z opłacaniem odpowiednich w tym zakresie składek.

W kontekście powyższych stwierdzeń zasadne są podstawy rewizji nadzwyczajnej, także ze względu na konsekwencje wadliwych ustaleń w stosunku do warun-

ków zastosowania wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów prawa materialnego. Decydujący jest zwłaszcza problem zastosowania art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), według którego osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub których czasowy pobyt w Rzeczypospolitej Polskiej trwa w danym roku podatkowym dłużej niż 183 dni, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Z powyższych przyczyn, wobec usprawiedliwionych podstaw rewizji nadzwyczajnej, stosownie do art. 393¹³ § 1 KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji wyroku.

=====