

Warszawa, dnia 15 października 2018 r.

Prof. dr hab. Adam Mariański
Przewodniczący Krajowej Rady
Doradców Podatkowych

Szanowny Pan
Adam Podgórski
Zastępca Szefa Kancelarii Sejmu

Kancelaria Sejmu
ul. Wiejska 4/6/8
00-902 Warszawa

GMS-WP-173-245/18

W związku z przekazaniem w dniu 1 października br. rządowym projektem ustawy o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych, przedstawiam - w trybie art. 56 ust. 2 pkt 7 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. (Dz. U. 2018 poz. 377 ze zm.), opinię Krajowej Rady Doradców Podatkowych, zgłaszając następujące uwagi:

I. Uwagi ogólne dotyczące daniny solidarnościowej

1. Skutki w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Danina solidarnościowa jest podatkiem dochodowym odrębnym od podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazuje na to brzmienie m.in.

- Art. 1 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 20 pkt 1 projektu)
- Art. 23 ust. 1 pkt 66 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 20 pkt 3 lit. a tiret drugie projektu).

Powyższe oznacza, iż podatek ten nie został jak dotąd uwzględniony wprost w zawartych przez Polskę umowach międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania jako podatek, do którego mają zastosowanie przepisy umowy. Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawierają jednak stosowne postanowienia

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku nr 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

obejmujące również nowe podatki, jednak w większości przypadków wymagają one stosownej notyfikacji.

Państwo polskie będzie zatem zmuszone uznać daninę solidarnościową za podatek dochodowy i jako taki zakomunikować go państwom, z którymi związane jest umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania. Skutkiem braku powiadomienia byłaby niemożność odliczenia daniny solidarnościowej w kraju rezydencji podatkowej, a zatem skutkiem byłyby dodatkowe koszty inwestycji zagranicznych w Polsce. Sama zresztą informacja o kolejny podatku dochodowym będzie negatywnym sygnałem.

Warto również wskazać, że brak możliwości zastosowania ulgi abolicyjnej do daniny solidarnościowej wpłynie na nierówne traktowanie polskich rezydentów uzyskujących dochody w krajach, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące różne metody unikania podwójnego opodatkowania - w przypadku stosowania wyłączenia z progresją danina nie będzie należna a przy metodzie zaliczenia proporcjonalnego już tak, bez możliwości zastosowania ulgi abolicyjnej.

Dodatkowo po wejściu w życie konwencji MLI (Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties) - w przypadku państw stron konwencji, z którymi Polska ma umowy przewidujące wyłączenie z progresją jako metodę unikania podwójnego opodatkowania, automatycznie przejdziemy na metodę zaliczenia proporcjonalnego jako sposób unikania podwójnego opodatkowania, bez możliwości stosowania ulgi abolicyjnej co w istotny sposób pogorszy sytuację tych osób.

Stąd znacznie korzystniejsze ze względów wizerunkowych byłoby skonstruowanie daniny solidarnościowej bezpośrednio jako stawki podatku dochodowego od osób fizycznych. Taka nowelizacja nie wymagałaby notyfikacji. Taka konstrukcja zarazem nie wymagałaby istotnych zmian w innych ustawach, np. w Ordynacji podatkowej.

2. Niezbędna vacatio legis

Ustawa wprowadza opodatkowanie dochodów począwszy od 1 stycznia 2019 r. Danina solidarnościowa jest jednak podatkiem dochodowym, zatem zgodnie z wymogami prawidłowej legislacji ustawa winna być ogłoszona nie później niż 30 listopada 2018 r., aby zachować odpowiednią vacatio legis (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 lutego 2005 r. w sprawie K 48/04).

3. Naruszenie zasady sprawiedliwości opodatkowania i zasad poprawnej legislacji

Planowana regulacja narusza zasadę sprawiedliwości opodatkowania, wyrażoną w art.84 w związku z art.2 Konstytucji RP.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku nr 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Art.30h ust.2 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art.20 pkt 4 projektu) enumeratywnie wskazuje dochody uwzględniane przy obliczeniu podstawy opodatkowania. Przepis ten różnicuje opodatkowanie daniną solidarnościową w zależności od tego, jak dana osoba podlega opodatkowaniu innym podatkiem. Dla przykładu: osoba osiągająca dochody 250 tys. zł ze stosunku pracy oraz 800 tys. zł z działalności gospodarczej zapłaci daninę solidarnościową tylko wtedy, gdy przedsiębiorca nie wybrał ryczałtu ewidencjonowanego czy karty podatkowej. Podobnie jest w przypadku pożyczek - bowiem do podstawy opodatkowania wliczają się odsetki od pożyczek udzielane w ramach działalności gospodarczej, a nie wliczają się te udzielane poza działalnością gospodarczą na rzecz płatników PIT (np. na rzecz osób prawnych czy osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą), chociaż przedmiot opodatkowania jest ten sam (odsetki od pożyczki); w efekcie przepisy o daninie solidarnościowej nie są skierowane do osób osiągających wysokie dochody co można uznać za powszechne kryterium podlegania opodatkowaniu, ale do osób osiągających dochody z niektórych źródeł w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych i na rzecz niektórych tylko kontrahentów - a nie znaczy to to samo, co dochody z niektórych źródeł czy niektórych aktywności ekonomicznych. Poza tym przepisy odnoszące podstawę opodatkowania do dochodu faworyzują osoby opodatkowane w sposób zryczałtowany, choć w wielu przypadkach zależy to od wyboru podatnika.

Z uwagi na to, iż dana czynność, dana aktywność ekonomiczna, dany przychód (dochód) może być w konkretnym przypadku opodatkowany daniną solidarnościową lub nie pomimo przekroczenia progu dochodowego wskazanego w projekcie, projekt narusza zasadę sprawiedliwości opodatkowania.

Podkreślić należy, iż wybór zryczałtowanych form opodatkowania, z różnych zresztą motywacji, ustawodawca wprowadził dla podatku dochodowego od osób fizycznych, a nie dla daniny solidarnościowej.

Zgodnie z art.217 Konstytucji nakładanie danin publicznych oraz ustalanie podmiotów zwolnionych winno następować w drodze ustawy.

Zgodnie z art.30 ust.2 pkt 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osób fizycznych naczelnik urzędu skarbowego może odmówić podatnikowi opodatkowania kartą podatkową. Jeżeli podatnik nie zgodzi się z tym stwierdzeniem, może wnieść odwołanie. Podatnik może jednak nie wnieść odwołania, a wtedy może w określonych przypadkach obowiązkowo znaleźć się w kręgu osób podlegających opodatkowaniu daniną solidarnościową. Na tym przykładzie można pokazać, iż opodatkowaniu daniną solidarnościową nie podlegają kategorie osób określone w ustawie, ale kategorie osób określone w dany sposób przez organ podatkowy w drodze decyzji indywidualnej dotyczącej innego podatku. Zatem opodatkowanie jedną daniną zależy od decyzji organu podatkowego, choć konstrukcja podatku stwierdza, iż opodatkowanie występuje pozornie z mocy ustawy.

Poza tym biorąc pod uwagę powyższe w omawianym projekcie następuje faktyczne podwójne opodatkowanie, bowiem przedmiotem opodatkowania jest dokładnie przedmiot opodatkowania określonym innym podatkiem, i to jedynie w części podlegającej opodatkowaniu na określonych zasadach. W prawie polskim podwójne opodatkowanie nie jest zakazane w drodze przepisu rangi konstytucyjnej, może jednak naruszać konstytucję poprzez niestaranną legislację, właśnie np. poprzez wspólne ustalenie podstawy opodatkowania, czynione w sposób niekonsekwentny - jak w przypadku niniejszego projektu.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 10 grudnia 2002 r. w sprawie K 6/02, dla określenia charakteru konkretnej instytucji prawnej istotne znaczenie ma nie sama jej nazwa, lecz treść, którą ustawodawca z nią wiąże.

Gdyby jednak ustawodawca zamiast posługiwać się zwrotem „danina solidarnościowa” posłużył się zwrotem „podatek dochodowy” i wprowadził progresywną stawkę podatkową dla określonych rodzajów dochodów, znikłyby problemy związane z niepoprawną legislacją. Wydaje się też, iż faktycznie taka była intencja ustawodawcy, aby zastąpić określeniem danina solidarnościowa podwyższenie stawek PIT. Pośrednio potwierdza to pozostawiona nazwa ustawy, bo pomimo dodania w niej regulacji dotyczących nowego podatku nazwa ustawy pozostała bez zmian. Tymczasem w prawie podatkowym stosuje się zwyczajowo inne rozwiązania, np. ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Jeżeli tak jest istotnie, to tym bardziej jest to dowód na naruszenie zasad poprawnej legislacji w omawianym zakresie (art.31 ust.3 w związku z art.2 Konstytucji RP).

Warto również wskazać, że w związku z potencjalną podwyżką składek ZUS związana ze zniesieniem ograniczenia w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Trybunał Konstytucyjny będzie orzekał w tej kwestii w dniu 30 października br.), po wprowadzeniu dodatkowo daniny solidarnościowej a także wprowadzeniu dodatkowych składek na Pracownicze Plany Kapitałowe (2% dochodów netto od lipca 2019 r.) dojdzie do nieuzasadnionego bardzo gwałtownego wzrostu obciążeń daninami publiczno-prawnymi osób o najwyższych dochodach.

Duże wątpliwości Krajowej Rady Doradców Podatkowych budzi również sama zmiana w art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie według projektu dodaje się wyrazy „oraz daninę solidarnościową”. Taka redakcja powoduje, że zgodnie z zasadami prawidłowej techniki legislacyjnej, powstaje konieczność zmiany nazwy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem wprowadzenie nowej instytucji jaką - w zaproponowanym brzmieniu projektu - jest danina solidarnościowa sprawia, że ustawa oprócz podatku dochodowego od osób fizycznych reguluje kolejne - odrębne - zagadnienie. W konsekwencji tej zmiany powstałby obowiązek zmiany kilkudziesięciu ustaw, gdzie zastosowano odesłanie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co bez wątpienia samo w sobie stanowiłoby poważne naruszenie zasad techniki prawodawczej.

II. Uwagi do poszczególnych przepisów projektu

1.Art.30h ust.3 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art.20 pkt 4 projektu)

W uzasadnieniu projektu wskazano, iż podstawą opodatkowania „będą dochody (przychód minus koszty minus ww. pomniejszenia) podlegające wykazaniu w rocznym obliczeniu podatku PIT-40A (...) oraz w zeznaniach PIT-36, PIT-36L, PIT-37, PIT-38 oraz PIT-CFC (...)”

Tymczasem w projekcie ustawy - w art.30h ust.3 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art.20 pkt 4 projektu) - przyjęto, iż podstawą opodatkowania będą dochody „wykazywane”.

Zgodnie zatem z projektem podstawa opodatkowania obejmie dochody wykazywane faktycznie w zeznaniu, a nie dochody podlegające wykazaniu, jak wskazano w uzasadnieniu. Regulacje w obecnym brzmieniu powodować mogą uchylenie karalności w stosunku do osób, które wykazały daninę solidarnościową zgodnie z faktyczną kwotą zeznania np. PIT-36L, chociaż w zeznaniu tym wykazano kwotę dochodu zaniżoną niezgodnie z przepisami.

W tym kontekście nieprawidłowa kwota daniny solidarnościowej będzie poprawnie rozliczoną daniną solidarnościową w rozumieniu art.30h ust.5 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W powyższych rozważaniach pominąć należy różnice pomiędzy zwrotem „wykazywane” a „wykazane”, bo choć zastosowanie zwrotu „wykazywane” może stanowić naruszenie zasad poprawnej legislacji przez wprowadzenie wątpliwości odnośnie podstawy opodatkowania daniną, to wada ta może zostać usunięta w drodze interpretacji przepisu prawa.

2.Art.30h ust.4 w związku z art.30h ust.1 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art.20 pkt 4 projektu)

Każda osoba fizyczna, objęta nieograniczony i ograniczonym obowiązkiem podatkowym, jest zobowiązana do złożenia w Polsce deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej.

Wynika to bezpośrednio ze wskazania określonego w art.30h ust.4 w związku z ust.1 (art.20 pkt 4 projektu), który odnosi obowiązek składania deklaracji wprost do osób fizycznych, bez żadnych ograniczeń. Jest to rozwiązanie odmienne, niż przyjęte w art.45 ust.1, 1a czy 1aa ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie zeznania podatkowe mają obowiązek składać „podatnicy”, a nie „osoby fizyczne”, jak w przypadku daniny solidarnościowej.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku nr 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Zarazem takie ujęcie obowiązku składania deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej prowadzi do nałożenia rygoru sankcji karnej na każdą osobę fizyczną na świecie, bez względu na to, czy osoba ta posiada jakikolwiek związek z Rzeczpospolitą Polską, czy też nie. Takie rozwiązania są dopuszczalne, jednak powodują, iż skuteczność ścigania przestępstwa będzie znikoma, gdyż inne państwa nie będą wydawać Polsce ani osób, które jedynie nie złożyły deklaracji, ani też osób, które zobowiązane były zapłacić daninę solidarnościową i nie złożyły deklaracji.

Należy zarekomendować odniesienie obowiązku złożenia deklaracji do podatników daniny solidarnościowej, aby uniknąć nie tylko karania osób zagranicznych nie zobowiązanych do zapłaty daniny, ale również aby obniżyć koszty poboru podatku poprzez zniesienie obowiązku złożenia deklaracji przez osoby, których dochody nie przekroczyły ustawowego progu, a które są wg projektu również objęte obowiązkiem złożenia deklaracji.

Oprócz wątpliwości natury podmiotowej Krajowa Rada Doradców Podatkowych wskazuje na wątpliwości co do formy składania deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej. Zgodnie z przepisem art. 45ba ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych deklaracje i informacje, o których mowa w art. 35 ust. 10, art. 38 ust. 1a i 1b, art. 39 ust. 1-4, art. 42 ust. 1a-4, art. 42a ust. 1 oraz art. 42e ust. 5 i 6 tejże ustawy, składa się urzędowi skarbowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Proponowany projekt nie wpisuje się we wskazany powyżej katalog, co w konsekwencji może prowadzić do wątpliwości natury interpretacyjnej odnośnie tego, czy istnieje inna niż fizyczna, możliwość złożenia przedmiotowej deklaracji w urzędzie skarbowym.

3.Art.30h ust.5 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art.20 pkt 4 projektu)

Stwierdzenie, iż deklaracja o wysokości daniny solidarnościowej zawiera „poprawne rozliczenie daniny” powoduje, iż deklaracja nie zawierająca poprawnego rozliczenia nie będzie deklaracją o wysokości daniny solidarnościowej. W efekcie nie będzie możliwe skorygowanie deklaracji, co narusza podstawowe zasady Ordynacji podatkowej dotyczące prawa podatnika do korekty, a zarazem przełoży się to na zwiększoną ilość oświadczeń w zakresie czynnego żalu, które w każdym przypadku - wobec braku korekty - będą kończyć się obligatoryjnym postępowaniem podatkowych w sprawie określenia kwoty daniny solidarnościowej.

Należy zarekomendować zmianę na „kwotę daniny solidarnościowej”, ewentualnie również (dane pozwalające ustalić kwotę daniny solidarnościowej”, chociaż najbardziej prawidłowe byłoby usunięcie ust.5.

**4.Art.30h ust.5 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
(art.20 pkt 4 projektu)**

Projekt stwierdza, iż deklaracja o wysokości daniny solidarnościowej zawierać powinien „*dane umożliwiające prawidłową identyfikację osoby fizycznej i urzędu skarbowego*”. Jest to wadliwe sformułowanie, bowiem albo dane umożliwiają identyfikację osoby, albo nie; innymi słowy nie istnieją dane umożliwiające nieprawidłową identyfikację podatnika, gdyż takie dane po prostu nie identyfikują podatnika.

Zastosowane rozwiązanie bez wyraźnej potrzeby odbiega od rozwiązań stosowanych dotąd w nowelizowanej ustawie (por. art.26 ust.6b, art.41 ust.2b, art.45b, art..45c ust.9, art.45ca ust.10, art.45d), co może budzić wątpliwości natury interpretacyjnej odnośnie tego, jak szczegółowe dane winny znaleźć się w deklaracji podatkowej.

W ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, w proponowanych przepisach brakuje upoważnienia dla Ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej. Jak wskazano na przykładach obowiązującej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wszystkie zeznania podatkowe składane na podstawie tejże ustawy, są określone w rozporządzeniu w formie wzorów. Natomiast w art. 30h ust. 5 znowelizowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazano, że: „*Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępnia na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w formie dokumentu elektronicznego, wzór deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej*”. Jest to przepis niekompletny bowiem nie wskazuje, kto określi wzór deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej, a jedynie zobowiązuje ministra do jego udostępnienia. Ponad to, należałoby zobowiązać tego samego ministra do przygotowania oraz udostępnienia wraz z wzorem deklaracji stosowane objaśnienia co do sposobu jej wypełniania, w tym miejsca składania.

Powyższe uwagi pokazują, że przedstawiony projekt wymaga dogłębnej analizy pod względem skutków proponowanych regulacji, zaś Krajowa Rada Doradców Podatkowych deklaruje dalsze zaangażowanie w całym procesie konsultacyjno-legislacyjnym dotyczącym wprowadzenia tak istotnej instytucji jaką jest danina solidarnościowa.

Prof. dr hab. Adam Mariański

Przewodniczący Krajowej Rady
Doradców Podatkowych