

**Ustawa**  
**z dnia** **2008 r.**

**o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących przychody poza terytorium  
Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1)</sup>**

**Art. 1.**

1. Ustawę stosuje się do podatnika, który przynajmniej w jednym roku podatkowym, w okresie od 2002 roku do 2007 roku, podlegał obowiązkowi podatkowemu określonymu w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym i uzyskiwał w tym roku przychody z pracy, do których miał zastosowanie art. 27 ust. 9 albo 9a ustawy o podatku dochodowym.
2. Ustawy nie stosuje się do przychodów uzyskiwanych w krajach i terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.<sup>2)</sup>).

**Art. 2.**

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) przychodach z pracy – rozumie się przez to dochody (przychody) osiągnane poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13 i 14 ustawy o podatku dochodowym;
- 2) urzędzie skarbowym - rozumie się przez to naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania podatnika w dniu złożenia przez niego wniosku, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przy czym w przypadku wspólnego wniosku małżonków mających różne miejsca zamieszkania - naczelnika urzędu skarbowego wskazanego we wniosku, jeżeli jest on właściwy ze względu na miejsce zamieszkania przynajmniej jednego z małżonków;

---

<sup>1)</sup> Niniejszą ustawą zmienia się ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawę z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700 i 703, Nr 86, poz. 958, Nr 103, poz. 1100, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1315 i 1324, z 2001 r. Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190 i Nr 125, poz. 1363, z 2002 r. Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 93, poz. 820, Nr 141, poz. 1179, Nr 169, poz. 1384, Nr 199, poz. 1672, Nr 200, poz. 1684 i Nr 230, poz. 1922, z 2003 r. Nr 45, poz. 391, Nr 96, poz. 874, Nr 137, poz. 1302, Nr 180, poz. 1759, Nr 202, poz. 1957, Nr 217, poz. 2124 i Nr 223, poz. 2218, z 2004 r. Nr 6, poz. 39, Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 121, poz. 1262, Nr 123, poz. 1291, Nr 146, poz. 1546, Nr 171, poz. 1800, Nr 210, poz. 2135 i Nr 254, poz. 2533, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 57, poz. 491, Nr 78, poz. 684, Nr 143, poz. 1199, Nr 155, poz. 1298, Nr 169, poz. 1419 i 1420, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 94, poz. 651, Nr 107, poz. 723, Nr 136, poz. 970, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353, Nr 217, poz. 1589 i Nr 251, poz. 1847 oraz z 2007 r. Nr 165, poz. 1169, Nr 171, poz. 1208 i Nr 176, poz. 1238.

- 3) zeznaniu podatkowym – rozumie się przez to zeznanie (korektę zeznania), w którym obliczono należny podatek za rok podatkowy, objęty wnioskiem, o którym mowa w art. 3, zgodnie z obowiązującymi w tym roku przepisami prawa podatkowego;
- 4) ustawie o podatku dochodowym – rozumie się przez to 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.<sup>3)</sup>);
- 5) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.<sup>4)</sup>);
- 6) ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym – rozumie się przez to ustawę z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930, z późn. zm.<sup>5)</sup>).

### Art. 3.

1. Urząd skarbowy, na wniosek podatnika, sporządzony według ustalonego wzoru:
  - 1) umarza zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych, powstałą za dany rok podatkowy, którego dotyczy wniosek w okresie od 2002 roku do 2007 roku, w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za ten rok podatkowy przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym (umorzenie zaległości), lub
  - 2) zwraca kwotę stanowiącą różnicę pomiędzy podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za dany rok podatkowy, którego dotyczy wniosek w okresie od 2002 roku do 2007 roku, przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym - w

---

<sup>3)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 136, poz. 970, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i 1354, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249, poz. 1824 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 219, Nr 99, poz. 658, Nr 115, poz. 791 i 793, Nr 176, poz. 1243, Nr 181, poz. 1288, Nr 191, poz. 1361 i 1367, Nr 192, poz. 1378 i Nr 211, poz. 1549.

<sup>4)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199, z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635 oraz 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 192, poz. 1378, Nr 195, poz. 1414 i Nr 225, poz. 1671.

<sup>5)</sup> Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 104, poz. 1104 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 125, poz. 1363 i 1369 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 141, poz. 1183, Nr 169, poz. 1384, Nr 172, poz. 1412 i Nr 200, poz. 1679, z 2003 r. Nr 45, poz. 391, Nr 96, poz. 874, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302 i Nr 202, poz. 1958, z 2004 r. Nr 210, poz. 2135 i Nr 263, poz. 2619, z 2005 r. Nr 143, poz. 1199, Nr 164, poz. 1366 i Nr 169, poz. 1420 oraz z 2006 r. Nr 183, poz. 1353 i Nr 217, poz. 1588.

przypadku dokonania wpłaty podatku dochodowego należnego za ten rok podatkowy wynikającego ze złożonego zeznania podatkowego (zwrot).

2. Umorzenie zaległości powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę, w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość.
3. Zwrot obejmuje również wpłacone odsetki za zwłokę, w części odpowiadającej kwocie zwrotu.
4. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio do opłaty prolongacyjnej.
5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o umorzenie zaległości oraz wzór wniosku o zwrot kwoty wraz z objaśnieniami, co do sposobu wypełnienia, terminu i miejsca składania, mając na celu umożliwienie identyfikacji podatnika, urzędu skarbowego, do którego składany jest wniosek, poprawnego obliczenia kwoty umorzenia zaległości lub kwoty zwrotu oraz określenia formy wypłaty zwrotu.

#### **Art. 4.**

1. Podatnik jest zobowiązany dołączyć do wniosku, o którym mowa w art. 3 ust. 1:
  - 1) kopie dokumentów potwierdzających uzyskanie przychodów z pracy i zapłatę podatku za granicą;
  - 2) zeznanie podatkowe za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek – w przypadku, gdy wniosek dotyczy umorzenia zaległości.
2. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się jeżeli podatnik złożył zeznanie podatkowe przed dniem wystąpienia z wnioskiem o umorzenie zaległości.

#### **Art. 5.**

1. W sprawie umorzenia zaległości oraz zwrotu urząd skarbowy wydaje, bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku, decyzję, w której określa wysokość umorzonej kwoty zaległości lub kwoty zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 2.
2. W przypadku wniosku dotyczącego roku 2002 decyzję, o której mowa w ust. 1, wydaje się do dnia 30 listopada 2008 r.
3. Kwotę zwrotu wypłaca się:
  - 1) w kasie urzędu skarbowego,
  - 2) za pośrednictwem poczty,
  - 3) za pośrednictwem banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej- w terminie miesiąca od dnia doręczenia decyzji określającej wysokość tej kwoty.
4. Kwota zwrotu wypłacana za pośrednictwem poczty jest pomniejszana o koszty jej przesłania.
5. Kwota zwrotu nie podlega oprocentowaniu, z zastrzeżeniem ust. 6.
6. W przypadku, gdy decyzja określająca wysokość kwoty zwrotu nie została wydana w terminie, o którym mowa w ust. 1, lub kwota zwrotu nie została wypłacona w terminie, o którym mowa w ust. 3, kwota zwrotu podlega oprocentowaniu w wysokości opłaty prolongacyjnej, o której

mowa w art. 57 § 2 Ordynacji podatkowej, według stawki obowiązującej w dniu, w którym upłynął termin wypłaty kwoty zwrotu.

7. Oprocentowanie, o którym mowa w ust. 6, przysługuje za okres:
  - 1) od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin na wydanie decyzji do dnia wypłacenia kwoty zwrotu włącznie, w przypadku gdy decyzja określająca wysokość kwoty zwrotu nie została wydana w terminie określonym w ust. 1,
  - 2) od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin wypłacenia kwoty zwrotu, do dnia jej wypłacenia włącznie, w przypadku gdy kwota zwrotu nie została wypłacona w terminie, o którym mowa w ust. 3
  - chyba, że do opóźnienia w wydaniu decyzji lub w zwrocie kwoty przyczynił się podatnik lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od urzędu skarbowego.
8. Kwota zwrotu nie podlega wypłacie, jeżeli podatnik posiada zaległości podatkowe lub bieżące zobowiązania podatkowe. Przepisy art. 76 § 1 i 2 oraz art. 76a Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

#### **Art. 6.**

Umorzenie zaległości oraz zwrot stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

#### **Art. 7.**

Wniosek, o którym mowa w art. 3, należy złożyć w terminie:

- 1) miesiąca od dnia wejścia w życie ustawy – w przypadku, gdy wniosek dotyczy roku 2002;
- 2) 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy – w przypadkach innych niż wymieniony w pkt 1.

#### **Art. 8.**

Podatnicy są obowiązani do przechowywania i udostępniania na wezwanie organu podatkowego dokumentów potwierdzających uzyskanie przychodów z pracy i zapłatę podatku za granicą, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek, określony w art. 3 ust.1.

#### **Art. 9.**

1. W przypadku, gdy w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek, o którym mowa w art. 3 ust. 1, toczy się postępowanie podatkowe, postępowanie w sprawie umorzenia zaległości lub zwrotu zawiesza się do dnia uprawomocnienia się decyzji kończącej postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.
2. Nie podlega karze za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe - w zakresie związanym z zobowiązaniem podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek

o umorzenie – podatnik, któremu urząd skarbowy umorzył zaległość podatkową, w trybie art. 3 ust. 1 pkt 1.

3. W przypadku, gdy umorzenie zaległości podatkowej, w trybie art. 3 ust. 1 pkt 1, dotyczy tylko części zaległości podatkowej, przepis ust. 2 stosuje się pod warunkiem zapłaty pozostałej części zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.
4. Wszczęte postępowanie egzekucyjne oraz postępowanie karne skarbowe dotyczące zobowiązania podatkowego za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek określony w art. 3 ust. 1, zawiesza się do dnia wydania decyzji w sprawie umorzenia lub zwrotu.

#### **Art. 10.**

W sprawach nieuregulowanych w niniejszej ustawie stosuje się odpowiednio przepisy:

- 1) ustawy o podatku dochodowym;
- 2) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym;
- 3) Ordynacji podatkowej.

#### **Art. 11.**

Przepisy ustawy stosuje się odpowiednio do przychodów z pracy opodatkowanych zgodnie z art. 30c ustawy o podatku dochodowym oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

#### **Art. 12.**

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.<sup>3)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) po art. 27f dodaje się art. 27g w brzmieniu:

"Art. 27g. 1. Podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określone w art. 3 ust. 1, 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, jeżeli w roku podatkowym uzyskiwał poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13 i 14, i rozlicza te dochody na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a.

2. Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę pomiędzy 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.
3. Odliczenia nie stosuje się, gdy dochody ze źródeł, o których mowa w ust. 1, uzyskane zostały w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.<sup>2)</sup>).
4. Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do podatku obliczanego zgodnie z art. 30c.”;

- 2) po art.52d dodaje się art. 52e w brzmieniu:

"Art. 52e. Zwalnia się od podatku dochodowego kwoty umorzenia oraz zwrotu wynikające z ustawy z dnia ..... o szczególnych rozwiązaniach dla osób fizycznych uzyskujących przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr ... poz. ....).”.

#### **Art. 13.**

W ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930, z późn. zm.<sup>5)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) po art. 13 dodaje się art. 13a w brzmieniu:

„Art. 13a. Do ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, obniżonego zgodnie z art. 13, stosuje się odpowiednio art. 27g ustawy o podatku dochodowym.”;

2) po art. 57 dodaje się art. 57a w brzmieniu:

„Art. 57a. Zwalnia się od podatku kwoty umorzenia oraz zwrotu wynikające z ustawy z dnia ..... o szczególnych rozwiązaniach dla osób fizycznych uzyskujących przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr .... poz. ....).”.

#### **Art. 14.**

Przepisy:

1) art. 27g ustawy wymienionej w art. 12,

2) art. 13a ustawy wymienionej w art. 13

- w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2008 r.

#### **Art. 15.**

Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

# Uzasadnienie

Zgodnie z obowiązującymi przepisami regulującymi opodatkowanie dochodów osób fizycznych podatnicy, mający miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Jednocześnie w odniesieniu do niektórych kategorii dochodów uzyskanych za granicą podatnicy ci podlegają obowiązkowi podatkowemu w państwie uzyskania dochodów. Teoretycznie okoliczność taka powinna skutkować koniecznością zapłaty podatku w obu państwach – w państwie uzyskania dochodu oraz w państwie zamieszkania podatnika. Zapobiegać tej niekorzystnej dla podatników sytuacji mają dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawierane pomiędzy zainteresowanymi państwami.

Zgodnie z postanowieniami tych umów dochody, które osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Polsce osiąga z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej mogą być opodatkowane tylko w jednym państwie (tzn. w państwie miejsca zamieszkania podatnika albo w państwie „źródła” uzyskiwanych dochodów) lub w obu państwach (tzn. w państwie miejsca zamieszkania podatnika oraz w państwie „źródła” uzyskiwanych dochodów).

W sytuacji, w której umowa przyznaje prawo do opodatkowania danej kategorii dochodów obu państwom - w państwie miejsca zamieszkania będzie miała zastosowanie metoda unikania podwójnego opodatkowania wynikająca z umowy. Polskie przepisy normujące opodatkowanie dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne odnoszą się do dwóch alternatywnych metod unikania podwójnego opodatkowania dochodów, tj. do:

- metody zaliczenia proporcjonalnego oraz
- metody wyłączenia z progresją.

Zastosowanie pierwszej ze wskazanych metod polega na zaliczeniu podatku zapłaconego za granicą na poczet podatku należnego w kraju miejsca zamieszkania podatnika, obliczonego od całości dochodów - w takiej proporcji, w jakiej dochód ze źródeł zagranicznych pozostawał w stosunku do całości dochodu podatnika.

Metoda wyłączenia z progresją polega na tym, że dochód uzyskany za granicą jest zwolniony od podatku w kraju miejsca zamieszkania podatnika, jednak dochód ten brany jest pod uwagę przy obliczaniu stawki podatkowej, według której podatnik będzie zobowiązany rozliczyć podatek od dochodów podlegających opodatkowaniu w kraju miejsca zamieszkania.

W umowach zawartych przez Polskę, metodę wyłączenia z progresją stosuje się m.in. w przypadku: Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (dla dochodów osiągniętych po 1 stycznia 2007 r.), Grecji, Hiszpanii, Luksemburga, Niemiec, Portugalii, Szwecji, Włoch, Kanady, Ukrainy, natomiast metoda zaliczenia proporcjonalnego funkcjonuje m.in. w umowach z: Belgią, Holandią, Finlandią, Danią, Stanami Zjednoczonymi, Rosją i Australią. W stosunku do dochodów uzyskanych w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, z późn. zm.) przewidują stosowanie metody zaliczenia proporcjonalnego.

Jakkolwiek obie z opisanych metod mają na celu wyeliminowanie niekorzystnych dla podatników konsekwencji związanych z uzyskiwaniem dochodów poza państwem rezydencji podatkowej,

niemniej jednak przewidziany nimi odmienny mechanizm rozliczania podatku oraz różnice w systemach podatkowych państw powodują, że praktycznie przy każdym poziomie osiągniętych dochodów w Polsce i za granicą oraz każdym poziomie stawek podatkowych w obu krajach, metoda wyłączenia z progresją gwarantuje podatnikowi łącznie niższy poziom obciążenia podatkowego. Jedynie w przypadku znacznie wyższych stawek podatkowych za granicą (i niższych progów w zakresie kwot wolnych od opodatkowania), w stosunku do stawek stosowanych w Polsce, obie metody zrównują się pod względem obciążeń podatkowych. Jednakże, z uwagi na nierównomierność poziomów dochodów w Polsce i w innych krajach taka sytuacja praktycznie nie występuje.

W praktyce powoduje to, że podatnik rozliczający swoje dochody z zastosowaniem metody zaliczenia proporcjonalnego jest zobowiązany do zapłaty w Polsce podatku w wysokości wyższej niż „dopłata” wynikająca z zastosowania progresji podatkowej do dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Różnica ta jest największa w odniesieniu do tych podatników pracujących za granicą, którzy nie uzyskali w ogóle dochodów w Polsce. W takiej sytuacji podatnicy uzyskujący dochody podlegające opodatkowaniu z zastosowaniem metody wyłączenia z progresją nie są zobowiązani do dokonania rozliczenia w Polsce (złożenia zeznania).

Tym samym stosowanie w praktyce metody wyłączenia z progresją i metody zaliczenia proporcjonalnego prowadzi do różnego traktowania na gruncie polskiego prawa podatkowego osób fizycznych, będących polskimi rezydentami, wykonujących tożsamą działalność za granicą.

Różnica w traktowaniu podatników przez obie metody nabrała szczególnego znaczenia po otwarciu rynków pracy przez kraje tzw. „starej Unii”, przy czym najbardziej znanym przykładem jest Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej. Na zaobserwowany wówczas znaczny wzrost liczby Polaków poszukujących pracy za granicą miała wpływ w szczególności sytuacja na polskim rynku pracy. Wysoki wskaźnik bezrobocia, a w mniejszych miastach i na wsi praktycznie brak miejsc pracy, nie dawały osobom poszukującym zatrudnienia innego wyboru, jak tylko emigrację zarobkową.

Zgodnie z danymi podanymi przez GUS (źródła statystyczne i pozastatystyczne), w końcu 2006 r. poza granicami Polski – na emigracji czasowej – przebywało ok. 1.950 tys. mieszkańców naszego kraju, w tym 1.600 tys. w Europie. Zdecydowana większość emigrantów z Polski przebywa w krajach członkowskich Unii Europejskiej – w końcu 2006 r. było ich ok. 1.550 tys. (najwięcej w Wielkiej Brytanii – ok. 580 tys. oraz w Niemczech – ok. 450 tys.). W okresie naszego członkostwa w UE liczba ta się podwoiła; w końcu 2004 r. w krajach UE przebywało czasowo ok. 750 tys. mieszkańców naszego kraju; w końcu 2005 r. – już ok. 1.170 tys., a w 2006 r. liczba czasowych emigrantów zwiększyła się o kolejne 380 tys. Szacunek ten uwzględnia także tych Polaków, którzy od dłuższego czasu przebywali poza granicami Polski, w tym krajach UE, bez względu na ich status pobytu.

Jedynym czynnikiem wyboru państwa zatrudnienia, którym kierowały się te osoby była możliwość podjęcia w nich pracy zarobkowej. Poza sferą ich świadomości pozostawały kwestie uwarunkowań ekonomicznych i zróżnicowania systemów podatkowych kraju ich rezydencji i kraju, w którym uzyskiwali dochody, a tym bardziej wpływu tych systemów na poziom ich przyszłych obciążeń podatkowych w Polsce. W szczególności wynikało to z faktu, iż w powszechnym rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają zabezpieczyć interes podatnika w ten sposób, że zapłata przez niego podatku w kraju uzyskania dochodu zwalnia go z obowiązku podatkowego w miejscu zamieszkania (rezydencji podatkowej). Opłacając podatek w kraju zatrudnienia uważali oni, że tym samym wypełnili już wszystkie swoje obowiązki podatkowe. Warto podkreślić, iż



powyższa nieświadomość istnienia obowiązku podatkowego osób uzyskujących dochody za granicą powodowała zdecydowanie dalej idące konsekwencje w stosunku do osób osiągających te dochody w państwie, z którym Rzeczpospolita Polska miała podpisaną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującą zastosowanie metody odliczenia proporcjonalnego. W szczególności na podatniku tym ciążył obowiązek złożenia zeznania podatkowego bez względu na fakt uzyskiwania jakichkolwiek dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Natomiast obowiązek taki nie powstawał w przypadku podatników uzyskujących dochody z zagranicy podlegające opodatkowaniu z zastosowaniem metody wyłączenia z progresją i nie uzyskujących dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce.

Mając na uwadze opisaną powyżej nierówność w poziomie obciążeń podatników uzyskujących dochody ze źródeł położonych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy mieć wzgląd na wynikającą z art. 32 Konstytucji zasadę równości wobec prawa. Jakkolwiek zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego dopuszczalność zróżnicowanego traktowania podmiotów należących do tej samej klasy (kategorii) wymaga wskazania wspólnej istotnej cechy faktycznej lub prawnej uzasadniającej wyróżnienie określonej grupy podmiotów z ogółu. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. (K 41/02) „przy takim ujęciu równości ocena jej zachowania przenosi się na płaszczyznę kryteriów wyróżnienia poszczególnych grup obywateli, których sytuacja prawna została uregulowana w sposób zróżnicowany. O naruszeniu zasady równości wobec prawa może zadecydować wybór takiego a nie innego kryterium różnicowania; kryterium musi bowiem być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych”.

W odniesieniu do podatników, mających miejsce zamieszkania w Polsce, a uzyskujących dochody w całości lub części poza jej terytorium (cecha relewantna decydująca o wyodrębnieniu danej kategorii podatników) wspomnianym kryterium różnicowania sytuacji prawnej tychże podmiotów jest w konsekwencji miejsce (państwo) uzyskiwania dochodów. Ocena powyższego kryterium pod kątem jego prawnej doniosłości, uzasadniającej zróżnicowane traktowanie takich samych podmiotów, dokonana w oparciu o wskazania wynikające z dorobku Trybunału Konstytucyjnego<sup>1</sup> prowadzi do wniosku, iż nie posiada ono tej cechy. Uzasadnieniem dla tej tezy może być wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 1989 r. K 3/89, w którym Trybunał odmówił przyznania przymiotu prawnej doniosłości kryterium różnicowania obywateli ze względu na miejsce ich zamieszkania, uznając, iż okoliczność ta ma charakter przypadkowy.

Należy podkreślić, iż powyższa konkluzja nie może stanowić powodu do podważania konstytucyjności umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujących rozliczenie dochodu osiągniętego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przy zastosowaniu metody proporcjonalnego zaliczenia. Nie wdając się w szczegółowe rozważania na ten temat należy wskazać, iż decyduje o tym zasygnalizowany na wstępie, szczególny charakter tych umów. Stwierdzenie, iż kryterium różnicowania podatników wyłącznie ze względu na miejsce osiągnięcia dochodów nie posiada cechy prawnej doniosłości, nie oznacza, iż w tym konkretnym przypadku nie może ono znaleźć zastosowania, jako „wypadkowa” rozwiązań przyjętych w umowach

---

<sup>1</sup> por. np. wyroku TK z dnia 30 października 2007 r. (K 36/2006). W orzeczeniu tym wskazano, iż odstępstwo od zasady równości jest dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

- 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;
- 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;
- 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

międzynarodowych. Przemawia za tym sama istota umowy międzynarodowej, jako aktu, którego ostateczna treść nie jest zależna wyłącznie od woli jednej ze stron.

Niemniej faktem jest, iż hipotetyczne zastosowanie każdej z wymienionych metod z osobna do tego samego stanu faktycznego prowadzić będzie, co do zasady, do zróżnicowania poziomu obciążenia podatnika ciężarami publicznymi. W konsekwencji, określona przepisami prawa podatkowego, mniej korzystna dla podatników jednolita metoda zaliczenia proporcjonalnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej stanowi kryterium wyodrębnienia adresatów przedmiotowej ustawy. Co ważne, wyeliminowanie nierówności wynikających z zastosowania tej metody jest prawem, a nie obowiązkiem ustawodawcy.

Projektowana regulacja nie obejmuje swym zakresem przedmiotowym m.in. przychodów z emerytur i rent, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, kapitałów pieniężnych i praw majątkowych czy odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części. W uproszczeniu, dla określenia tej kategorii przychodów można posłużyć się pojęciem przychodów ze źródeł położonych zagranicą. Kategorii tej można przeciwstawić przychody z działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Już tak ogólnie określone kryterium podziału wskazuje na odrębności pomiędzy obiema kategoriami przychodów, związane przede wszystkim ze sposobem ich uzyskania.

Pierwsza kategoria, wyłączona spod działania ustawy, obejmuje przychody, których uzyskanie wiąże się z posiadaniem przez podatnika określonego statusu (emeryt, rencista) bądź składników majątku (dochody z nieruchomości, praw). Ich uzyskanie nie wymaga „aktywności” rozumianej jako włączenie się w życie gospodarcze kraju. Nie wymusza również fizycznej obecności w państwie ich uzyskania. Jej przeciwieństwem jest druga z wyróżnionych kategorii, która wymusza od podatnika aktywność w poszukiwaniu źródła przychodu. Należy podkreślić, iż przedstawiony podział ma również podstawy normatywne w treści art. 27 ust. 8-9a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku osobowym od osób fizycznych.

Istotą projektowanej regulacji jest stworzenie rozwiązania przewidującego fikcję prawną, nieistnienia różnic w zakresie traktowania polskich rezydentów uzyskujących dochody z określonych źródeł przychodów położonych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Dotyczy to zarówno przeszłości (umorzenie i zwrot), jak i przyszłości (ulga). Rozwiązanie to nie narusza art. 9 i 91 Konstytucji. Decyduje o tym konstrukcja prawna dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Umowy te nie kreują obowiązków podatkowych. Na ich podstawie wynagrodzenie za pracę i inne podobne dochody, które osiąga osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym umawiającym się państwie, a wykonująca pracę w drugim mogą być opodatkowane w tym drugim państwie. Proponowane regulacje oznaczają, że Rzeczpospolita Polska, dla zrównania sytuacji prawno-podatkowej swoich rezydentów, rezygnuje z części przynależnego jej podatku.

Realizacja celu zamierzonego przez projektodawcę wymaga uwzględnienia wielu stanów faktycznych, które potencjalnie mogły zaistnieć w odniesieniu do podatników będących adresatami ustawy. Z czysto aksjologicznego punktu widzenia wyróżnić można dwa (wyłącznie) przeciwstawne sposoby zachowania się adresatów ustawy w odniesieniu do kryterium zastosowania się do norm prawych. Zastosowanie powyższego kryterium prowadzi do uzyskania dychotomicznego podziału na podatników, którzy przestrzegali obowiązującego prawa i tych, którzy je naruszyli. Jest oczywiste, iż uwzględnienie wartości konstytucyjnych wymaga, aby projektowana regulacja nie stawiała tych pierwszych w sytuacji mniej korzystnej niż tych ostatnich. Przedstawione kryterium podziału, z uwagi na swój zasadniczy charakter, wpływa w głównej mierze

na zakres swobody normodawcy co do kształtu projektowanych regulacji. Jest ono również punktem wyjścia do określenia dalszych możliwych konfiguracji prawnych, jakie mogły powstać w stosunku do podatnika obowiązane rozliczyć w kraju przychody osiągnęte za granicą. Wyczerpujące określenie tych sytuacji ma znaczenie decydujące.

Bazując na powyższym kryterium podziału należy wskazać na, wynikające z obowiązującego stanu prawnego, konsekwencje prawne:

- a) niedopełnienia przez podatnika (adresata ustawy) obowiązków związanych z rozliczeniem dochodu uzyskanego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- b) zastosowania się przez niego do obowiązujących norm prawa podatkowego.

Oczywiście konsekwencje te będą różne, w zależności od wagi naruszonych obowiązków oraz etapu na jakim miało miejsce naruszenie. Niemniej można ogólnie wskazać, iż – w odniesieniu do pierwszej z ww. grup podatników - w grę wchodzić tu będzie konieczność zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, ewentualnie również opłaty prolongacyjnej, a także możliwość pociągnięcia podatnika do odpowiedzialności karno-skarbowej, a w konsekwencji konieczność zapłaty orzeczonej grzywny oraz kosztów postępowania lub odbycia orzeczonej kary pozbawienia wolności. Stwierdzenie popełnienia przestępstwa skarbowego rodzi ponadto dalsze konsekwencje, w tym m.in. zamieszczenie danych o osobie sprawcy w Krajowym Rejestrze Karnym.

Rozwiązania przyjęte w projekcie zmierzają do wyeliminowania wskazanych wyżej konsekwencji związanych z niewykazaniem prawidłowej wysokości dochodów osiągniętych za granicą lub nieuiszczeniem kwoty należnego podatku. Nie będzie to jednoznaczne z całkowitym uwolnieniem podatnika od obowiązku zapłaty w Polsce podatku od dochodów uzyskanych poza jej terytorium. Przewiduje się bowiem, że nastąpi to w części odpowiadającej różnicy pomiędzy kwotą podatku obliczonego zgodnie z metodą zaliczenia proporcjonalnego, a kwotą obliczoną w oparciu o metodę wyłączenia z progresją. Przyjęte rozwiązanie gwarantuje, iż nie zostanie naruszona, wynikająca z art. 84 Konstytucji zasada sprawiedliwości podatkowej, która jest urzeczywistniana poprzez powszechność i równość opodatkowania.

Z uwagi na uwarunkowania związane z pojęciem czynu na gruncie prawa karnego skarbowego nie można zastosować tej samej metody, tj. częściowej „depenalizacji” zachowań wyczerpujących znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w odniesieniu do uchylania się od opodatkowania dochodów uzyskanych zagranicą. Oznacza to konieczność całkowitego wyłączenia możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności karnoskarbowej za ten czyn.

Aby projektowana regulacja odpowiadała konstytucyjnym zasadom równości i sprawiedliwości konieczne było wprowadzenie rozwiązania eliminującego zróżnicowanie sytuacji prawnej osób, które płaciły podatki zgodnie z obowiązującym prawem i tych, które – według ustawy – mogłyby skorzystać z umorzenia części zaległości podatkowej. Temu celowi służy wprowadzenie instytucji zwrotu odpowiedniej części zapłaconego podatku podatnikom, którzy wypełnili ciążący na nich obowiązek podatkowy.

Projektowana regulacja jest korzystna dla podatników. Tym samym nadanie niniejszej ustawie mocy wstecznej nie narusza zasad demokratycznego państwa prawnego.

### **Art. 1 ustawy dotyczy zakresu podmiotowego regulacji**

Art. 1 ust. 1 stanowi, iż ustawa ma zastosowanie do podatnika, który co najmniej w jednym roku podatkowym z lat 2002 - 2007 podlegał w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu

i jednocześnie uzyskiwał w tym roku przychody z pracy, do których miała zastosowanie metoda zaliczenia proporcjonalnego.

Określony powyżej zakres czasowy wynika z postanowień art. 70 § 1 ustawy Ordynacji podatkowej. Na podstawie tego przepisu zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Projektowana regulacja może zatem objąć jedynie zobowiązanie podatkowe, które nie uległo jeszcze przedawnieniu. Z końcem 2007 r. przedawniły się zobowiązania podatkowe dotyczące 2001 r. Pierwszym rokiem podatkowym, który można ująć w regulacji jest zatem rok 2002. Z kolei końcowa data zawarta w przepisie, tj. rok 2007 wynika z faktu upływu terminu płatności podatku (okres rozliczeniowy za ten rok kończy się z dniem 30 kwietnia 2008 r.). Ten rok jest zatem ostatnim, co do którego nie można zastosować "rozwiązania na przyszłość" w postaci zwolnienia części podatku, a takie unormowanie projekt przewiduje dokonując stosownej zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 1 ust. 2 normuje przesłankę negatywną, której spełnienie wyklucza możliwość zastosowania regulacji zawartych w ustawie. Przepis ten przewiduje, iż ustawa nie ma zastosowania do przychodów uzyskiwanych w krajach i na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.). Nie znajduje się uzasadnienia do preferowania krajów, które stosują nieuczciwą konkurencję podatkową (tzw. raje podatkowe).

#### **Art. 2 ustawy dotyczy słowniczka ustawy**

Art. 2 pkt 1 normuje pojęcie przychodów z pracy, przez które rozumie się przychody ze stosunku pracy (oraz stosunków pokrewnych - art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), przychody z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 ww. ustawy), przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 14 ww. ustawy).

Art. 2 pkt 2 normuje pojęcie urzędu skarbowego, przez które rozumie się naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania podatnika w dniu złożenia przez niego wniosku, przy czym w przypadku wspólnego wniosku małżonków mających różne miejsca zamieszkania - naczelnika urzędu skarbowego wskazanego we wniosku, jeżeli jest on właściwy ze względu na miejsce zamieszkania przynajmniej jednego z małżonków.

Art. 2 pkt 3 normuje pojęcie zeznania podatkowego, przez które rozumie się zeznanie podatkowe lub korektę zeznania, w którym obliczono należny podatek za rok podatkowy, który jest objęty wnioskiem, zgodnie obowiązującymi w tym roku przepisami prawa podatkowego.

Jak wynika z postanowień art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.) przepisami prawa podatkowego w jej rozumieniu są przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Art. 2 pkt 4, 5 i 6 definiują pojęcia innych ustaw, do przepisów których projektowana ustawa odwołuje się i są to:

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.) - pkt 4,
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) - pkt 5,

- ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930, z późn. zm.) - pkt 6.

### **Art. 3 ustawy dotyczy umorzenia zaległości podatkowej oraz zwrotu podatku wpłaconego przez podatnika**

Art. 3 ust. 1 pkt 1 normuje umorzenie zaległości podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych na wniosek podatnika, sporządzony według ustalonego wzoru, powstałych za dany rok podatkowy w okresie od 2002 roku do 2007 roku, w wysokości stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, a kwotą odpowiadającą temu podatkowi obliczonemu za każdy rok podatkowy przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym. Umorzenie dotyczyć będzie kwot zaległości. Przepis ten, w celu zapewnienia przejrzystości ustawy, definiuje pojęcie "umorzenia zaległości".

Art. 3 ust. 1 pkt 2 normuje zwrot kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego, a kwotą odpowiadającą temu podatkowi obliczonemu za każdy rok podatkowy przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym - w przypadku dokonania wpłaty podatku dochodowego należnego za dany rok podatkowy wynikającego ze złożonego zeznania podatkowego. Przepis ten, w celu zapewnienia przejrzystości ustawy, definiuje pojęcie "zwrotu".

Art. 3 ust. 2 stanowi, iż wraz z umorzeniem "należności głównej", umorzeniu podlegają także odsetki za zwłokę, w takiej części, w jakiej została umorzona należność główna.

Art. 3 ust. 3 przewiduje, iż zwrot obejmuje także uiszczone odsetki za zwłokę, w części odpowiadającej kwocie zwrotu.

Art. 3 ust. 4 zakłada, że do opłaty prolongacyjnej stosować się będzie przepisy normujące zwrot odsetek.

W art. 3 ust. 5 zawarto delegację ustawową dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru wniosku o umorzenie zaległości podatkowej oraz zwrot podatku.

### **Art. 4 reguluje procedurę złożenia wniosku, której zastosowanie spowoduje umorzenie lub zwrot kwoty podatku**

Art. 4 ust. 1 stanowi, iż podatnik obowiązany jest dołączyć do wniosku kopie dokumentów potwierdzających uzyskanie przychodów z pracy i zapłatę podatku za granicą, a w przypadku, gdy wniosek dotyczy umorzenia zaległości, podatnik obowiązany jest również dołączyć zeznanie podatkowe za rok podatkowy, którego ten wniosek dotyczy,

Art. 4 ust. 2 stanowi, iż podatnik składający wniosek o umorzenie podatku nie dołącza zeznania, jeżeli przed dniem złożenia wniosku już złożył takie zeznanie.

### **Art. 5 reguluje procedurę umorzenia zaległości lub zwrotu podatku**

Art. 5 ust. 1 przewiduje, iż w sprawie umorzenia zaległości oraz zwrotu kwoty urząd skarbowy, bez zbędnej zwłoki, nie później, niż w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku, wydaje decyzję, w której określa kwotę umorzenia lub zwrotu.

Art. 5 ust. 2 przewiduje, iż w przypadku wniosków dotyczących zobowiązania podatkowego należnego za 2002 r., decyzję w sprawie umorzenia zaległości lub zwrotu wydaje się do dnia 30 listopada 2008 r.

W art. 5 ust. 3 unormowano sposób zwrotu kwoty podatku. Przewiduje się, iż kwota zwrotu wypłacana jest w kasie urzędu skarbowego, za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej w terminie miesiąca od dnia doręczenia decyzji określającej wysokość tej kwoty.

Art. 5 ust. 4 przewiduje, iż kwota zwrotu wypłacana za pośrednictwem poczty jest pomniejszana o koszty jej przesłania.

W art. 5 ust. 5 określono że, kwota zwrotu co do zasady, nie podlega oprocentowaniu. Sytuacje, w których kwota ta podlega oprocentowaniu wskazano w kolejnym przepisie, tj. w ust. 6. Stanowi on, iż w przypadku, gdy decyzja określająca wysokość kwoty zwrotu nie została wydana w terminie określonym w ustawie lub kwota zwrotu nie została wypłacona w terminie uregulowanym w ustawie, kwota zwrotu podlega oprocentowaniu w wysokości opłaty prolongacyjnej, o której mowa w art. 57 § 2 Ordynacji podatkowej, ustalonej w przypadku odroczenia terminu płatności podatków stanowiących dochód budżetu państwa, obowiązującej w dniu, w którym upłynął termin wypłaty kwoty zwrotu.

W ust. 7 w art. 5 wskazano, iż w przypadku, gdy decyzja określająca wysokość kwoty zwrotu nie została wydana w terminie ustawowym, oprocentowanie liczy się od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin na wydanie decyzji do dnia wypłaty kwoty zwrotu włącznie (pkt 1). W przypadku, gdy kwota zwrotu nie została wypłacona w terminie określonym w ustawie oprocentowanie liczy się, od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin wypłacenia kwoty zwrotu, do dnia jej wypłacenia włącznie (pkt 2).

Przepis ten jednocześnie stanowi, iż oprocentowanie to nie przysługuje, gdy do opóźnienia w zwrocie kwoty przyczynił się podatnik lub opóźnienie w zwrocie kwoty powstało z przyczyn niezależnych od urzędu skarbowego.

W art. 5 ust. 8 przewiduje się, iż do zwrotu kwoty, zwrotu wpłaconych odsetek za zwłokę oraz oprocentowania, o którym mowa w ust. 6 stosuje się odpowiednio art. 76 § 1 i 2 oraz art. 76a Ordynacji podatkowej. Przepisy te stanowią, iż:

- nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (art. 76 § 1),
- nadpłaty, których wysokość nie przekracza wysokości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, podlegają z urzędu zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku - na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wystąpi o ich zwrot (art. 76 § 2),
- w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. W przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych przepisy art. 55 § 2 i art. 62 § 1 stosuje się odpowiednio (art. 76a § 1),
- zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem:
  - 1) powstania nadpłaty - w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 oraz § 2;
  - 2) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 76a § 2).

## **Art. 6 dotyczy pomocy publicznoprawnej**

Przepis ten stanowi, iż umorzenie zaległości oraz zwrot kwoty stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

## **Art.7 dotyczy terminów, w jakich należy złożyć wniosek w sprawie umorzenia zaległości/zwrotu podatku**

W przypadku, gdy wniosek dotyczy 2002 roku należy go złożyć w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie ustawy, a w pozostałych przypadkach, w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy.

## **Art. 8 dotyczy obowiązku przechowywania przez podatników dokumentów**

Artykuł ten stanowi, iż podatnicy są obowiązani do przechowywania i udostępniania na wezwanie organu podatkowego dokumentów potwierdzających uzyskanie przychodów z pracy poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i zapłatę podatku za granicą, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy, którego dotyczy wniosek składany przez podatnika.

Proponowana regulacja umożliwi organowi podatkowemu zweryfikowanie danych podanych we wniosku podatnika, potwierdzających zasadność wydania decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej lub zwrotu podatku.

## **Art. 9 dotyczy postępowań egzekucyjnych i karnych skarbowych dotyczących należności objętych wnioskiem podatnika**

Art. 9 ust. 1 stanowi, iż w przypadku, gdy w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek, o którym mowa w art. 3 ust. 1, toczy się postępowanie podatkowe, postępowanie w sprawie umorzenia zaległości lub zwrotu zawiesza się do dnia uprawomocnienia się decyzji kończącej postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Art. 9 ust. 2 przewiduje, że nie podlega karze za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe - w zakresie związanym z zobowiązaniem podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek o umorzenie – podatnik, któremu urząd skarbowy umorzył zaległość podatkową.

Art. 9 ust. 3 stanowi, iż w przypadku, gdy umorzenie zaległości podatkowej dotyczy tylko części zaległości podatkowej, przepis ust. 2 stosuje się pod warunkiem zapłaty pozostałej części zaległości podatkowej, wraz z odsetkami za zwłokę.

Art. 9 ust. 4 przewiduje, iż wszczęte postępowanie egzekucyjne oraz postępowanie karne skarbowe dotyczące zobowiązania podatkowego za rok podatkowy, którego dotyczy wniosek podatnika, zawiesza się do dnia wydania decyzji w sprawie umorzenia lub zwrotu.

## **Art. 10 odsyła, w sprawach nieregulowanych w ustawie, do przepisów prawa podatkowego, zarówno ogólnego, jak i normującego opodatkowanie poszczególnych dochodów**

Artykuł ten stanowi, iż w sprawach nieregulowanych w niniejszej ustawie stosuje się odpowiednio przepisy:

- ustawy o podatku dochodowym,
- ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym,
- Ordynacji podatkowej.

**Art. 11 umożliwia stosowanie ustawy również do przychodów z pracy, które nie są opodatkowane według skali podatkowej**

Przepisy ustawy stosuje się odpowiednio do dochodów (przychodów) opodatkowanych zgodnie z art. 30c ustawy o podatku dochodowym (tj. przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej przy zastosowaniu 19% stawki) oraz przychodów opodatkowanych stosownie do postanowień ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

**Art. 12 dotyczy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

Art. 12 pkt 1 dodaje w ustawie o podatku dochodowym, art. 27g, normujący ulgę w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z projektowanym art. 27g, podatnik podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną na zasadach określonych w ustawie, jeżeli w roku podatkowym uzyskiwał poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychody z pracy, przychody z działalności wykonywanej osobiście, przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej i rozlicza te przychody przy zastosowaniu metody zaliczenia proporcjonalnego (art. 27g ust.1).

Odliczeniu podlega kwota stanowiąca różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym przy zastosowaniu metody zaliczenia proporcjonalnego, a kwotą podatku obliczonego od dochodów, określonych w przepisie normującym ulgę (ust. 1 projektowanego art. 27g), przy zastosowaniu do tych dochodów metody wyłączenia z progresją (art. 27g ust. 2).

Dodany do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych artykuł (art. 27g ust. 3) przewiduje ponadto, iż odliczenia nie stosuje się do dochodów uzyskanych w tzw. rajach podatkowych. Nie znajduje się uzasadnienia do preferowania krajów, które stosują nieuczciwą konkurencję podatkową.

Kolejny przepis stanowi, iż opisane powyżej regulacje stosuje się odpowiednio do podatku obliczanego zgodnie z art. 30c, tj. podatku od przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej przy zastosowaniu 19% stawki (art. 27g ust. 4).

Art. 12 pkt 2 dodaje w ustawie o podatku dochodowym nowe zwolnienie (art. 52e) i stosownie do jego postanowień opodatkowaniu nie podlegają kwoty umorzenia oraz zwrotu wynikające z projektowanej ustawy.

**Art. 13 dotyczy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym**

Przepis ten wprowadza do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym analogiczne rozwiązania, tj. odliczenie i zwolnienie z opodatkowania, jakie obowiązywać mają (stosownie do omówionego powyżej art. 12) w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

**Art. 14 dotyczy zmian zawartych w przepisach podatkowych**

Przepis ten stanowi, iż odliczenia uregulowane w art. 27g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w art. 13a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, mają zastosowanie do przychodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2008 r.

**Art. 15 dotyczy wejścia w życie ustawy**

Przepis ten stanowi, iż ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.



Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2007 r. Nr 68, poz. 449), zgodnie z przepisem art. 4 ust. 2, dopuszcza taką możliwość, z uwagi na ważny interes państwa, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Ważnym interesem państwa jest jak najszybsze uregulowanie kwestii.

## OCENA SKUTKÓW REGULACJI (OSR)

1. *Podmioty, na które oddziałuje akt normatywny* - przedmiotowy akt normatywny oddziałuje na podatników podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, którzy uzyskiwali (w latach 2002-2007) lub uzyskują obecnie, poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przychody z pracy (zdefiniowane w projektowanej ustawie), do których miała zastosowanie metoda zaliczenia proporcjonalnego.
2. *Konsultacje społeczne* – zgodnie z ustawą z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414) projekt zamieszczono na stronach Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów. Od tego momentu każdy może zgłosić zainteresowanie pracami nad projektem rozporządzenia (art. 7 ust. 1 ww. ustawy).  
Projekt został przekazany do konsultacji społecznych z Krajową Radą Doradców Podatkowych., Ogólnopolskim Porozumieniem Związków Zawodowych oraz z Niezależnym Samorządnym Związkiem Zawodowym "Solidarność".
3. *Wpływ regulacji na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego* – wejście w życie ustawy wpłynie na zmniejszenie dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Szacuje się, że skutek finansowy zwrotu podatku za lata 2002 – 2007 może wynieść ca' 300 mln zł.

Skutek dotyczący zwrotu podatku obliczono na podstawie analizy zeznań złożonych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy uzyskali poza granicami kraju przychody z pracy, z działalności wykonywanej osobiście i pozarolniczej działalności gospodarczej, i do których miała zastosowanie metoda zaliczenia proporcjonalnego.

Wg danych za 2006 r. podatek należny w Polsce tej grupy podatników, po odliczeniu podatku zapłaconego za granicą wyniósł ca' 100 mln zł.

Brak jest natomiast możliwości dokonania analogicznych analiz dla okresu 2002- 2005. Po raz pierwszy bowiem z zeznaniami za 2006 r. podatnicy składali załącznik PIT/ZG, w którym wykazywali dochody uzyskane za granicą i wysokość podatku tam zapłaconego w podziale na źródła przychodów. Do oszacowania wysokości podatku należnego za ten okres wykorzystano więc wskaźnik dotyczący kwot podatku zapłaconego za granicą odliczonego w zeznaniach podatkowych za lata 2004-2006.

Jednocześnie szacuje się, że wprowadzenie możliwości odliczenia od podatku w zeznaniu za 2008 r. kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy podatkiem obliczonym zgodnie z art. 27 ust. 9 lub 9a, a kwotą podatku obliczoną przy zastosowaniu do przychodów z pracy zasad określonych w art. 27 ust. 8 wpłynie na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych w 2009 r. z podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie ca' 200 mln zł. Kwotę obliczono przy założeniu, że z odliczenia skorzysta ca' 100 tys. podatników, odliczając od podatku średnio

kwotę 2 tys. zł (wg danych za 2006 r. przeciętny podatek należny podatników uzyskujących dochody za granicą, w krajach, do których miała zastosowanie metoda zaliczenia proporcjonalnego wyniósł 1 620 zł).

4. *Wpływ regulacji na rynek pracy* – przedmiotowa ustawa pobudzi rynek pracy, zachęci podatników uzyskujących w latach ubiegłych przychody za granicą do powrotu do kraju.
5. *Wpływ regulacji na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw* – przedmiotowy akt normatywny nie wpływa na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość.
6. *Wpływ regulacji na sytuację i rozwój regionalny* – proponowana ustawa nie wpływa na sytuację i rozwój regionów.
7. *Wstępna ocena zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej* - materia regulowana objęta przedłożonym projekcie nie jest objęta prawem Unii Europejskiej.