



**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz
niektórych innych ustaw
(druk nr 661)**

I. Cel i przedmiot ustawy

Opiniowana ustawa zmienia ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Celem nowelizacji jest wprowadzenie - jako zasady - obowiązku rozliczenia rocznego zeznania podatkowego podatnika (pracownika) przez płatnika podatku (pracodawcę).

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 37 ust. 1 płatnicy, na których będzie ciążył obowiązek rocznego obliczenia podatku to: zakłady pracy, rolnicze spółdzielnie produkcyjne lub inne spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną, jednostki organizacyjne uczelni, placówki naukowe, jednostki organizacyjne wypłacające stypendia, areszty śledcze oraz zakłady karne pobierające zaliczki od należności za pracę tymczasowo aresztowanych oraz skazanych, centra integracji społecznej wypłacające świadczenia integracyjne i motywacyjną premię integracyjną.

W myśl nowelizacji pracodawca będzie obowiązany "z urzędu" sporządzić pracownikowi roczne obliczenie podatku, chyba że podatnik do 15 stycznia roku następującego po roku podatkowym (w roku rozliczenia podatku) przedstawi oświadczenie informujące pracodawcę o osobistym złożeniu zeznania podatkowego.

Pracodawca sporządzając zeznania podatkowe, może uwzględnić w rozliczeniu - na podstawie dodatkowych danych przekazanych przez pracownika w terminie do 15 stycznia - ulgę na korzystanie z internetu oraz ulgę na małoletnie dzieci, a także niestandardowe koszty uzyskania przychodu związane dojazdem pracownika do zakładu pracy. Pracodawca przekaze także 1% należnego podatku na rzecz, wskazanej przez pracownika, organizacji pożytku publicznego.

Podatnik będzie obowiązany do osobistego rozliczenia podatku (i złożenia stosownego oświadczenia) w trzech przypadkach.

Po pierwsze, gdy w danym roku podatkowym uzyskał, dochody z więcej niż jednego źródła (np. był zatrudniony u więcej niż jednego pracodawcy), z wyjątkiem dochodów, które nie podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych (według skali podatkowej z art. 27 ustawy).

Po drugie, w sytuacji, gdy opodatkowuje dochody wspólnie z małżonkiem lub na zasadach dotyczących osób samotnie wychowujących dzieci.

Po trzecie, gdy zamierza uwzględnić w zeznaniu podatkowym inne koszty i odliczenia niż wskazane w ustawie do obliczenia przez płatnika (inne niż rozliczane przez płatnika, "z urzędu" lub na wniosek podatnika).

Podatnik będzie mógł ponadto (po złożeniu stosownego oświadczenia) dokonać osobistego rozliczenia podatku w każdym innym przypadku niż wskazane powyżej.

Płatnicy mają obowiązek sporządzać roczne obliczenie podatku w terminie do końca lutego po upływie roku podatkowego i w tym samym terminie mają obowiązek przekazać to obliczenie do właściwego urzędu skarbowego.

Dodatkowym celem realizowanym przez opiniowaną ustawę jest wprowadzenie podstawy prawnej do przekazywania organom podatkowym przez organy rentowe rocznego obliczenia podatku na nośnikach cyfrowych.

Przedmiotowa ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2011 r. i znaleźć zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2010 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił opiniowaną ustawę na 50. posiedzeniu w dniu 25 września 2009 r. w oparciu o przedłożenie rządowe.

Projekt był przedmiotem prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do niego szereg poprawek mających w większości charakter redakcyjno - porządkujący. Komisja doprecyzowała m. in., że obowiązek sporządzenia rocznego obliczenia podatku spoczywa na płatnikach odprowadzających podatek w roku podatkowym i pozostających jednocześnie płatnikami w dniu 15 stycznia następnego roku oraz, że

obowiązek pokrycia niedopłaty podatku w przypadku osobistej wpłaty podatnika upływa w dniu 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym.

Najistotniejsze poprawki Komisji dotyczyły wyłączenia spod obowiązku sporządzania rocznego obliczenia podatku dwóch kategorii podmiotów. Po pierwsze, osób prawnych i ich jednostek organizacyjnych dokonujących wypłaty emerytur i rent z zagranicy. Po drugie agencji pracy tymczasowej, w odniesieniu do zatrudnianych przez te agencje pracowników tymczasowych. W obecnym stanie prawnym (na wniosek, bez uwzględnienia ulg i odliczeń), a także w myśl przedłożenia rządowego ("z urzędu") podmioty te powinny sporządzać za płatnika stosowne rozliczenie.

Komisja Finansów Publicznych przesądziła także o zastosowaniu egzekucji administracyjnej - zgodnie z ustawą z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - w przypadku zobowiązań podatkowych wynikających bezpośrednio z rocznego obliczenia podatku przez płatnika, w przypadku złożenia oświadczenia przez podatnika zawierającego stwierdzenie, że samodzielnie dokona dopłaty do kwoty podatku należnego wynikającego z rocznego obliczenia podatku.

Mniejszość Komisji Finansów Publicznych wniosła poprawkę zmierzającą do objęcia znowelizowanymi przepisami dochodów podatników uzyskiwanych od roku 2010 r.

Sejm uchwalił ustawę w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję wraz z poprawką mniejszości.

Akceptacji Izby nie uzyskał wniosek złożony podczas drugiego czytania, zgodnie z którym roczne obliczenie podatku przez płatnika miałoby następować nie "z urzędu", a na wniosek podatnika.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 2 noweli, art. 37 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powołany wyżej przepis pozwala na nieskładanie przez pracownika kolejnego oświadczenia, w którym wskazuje na ulgi i odliczenia do uwzględnienia przez pracodawcę, jeśli zakres danych podanych w "pierwszym" złożonym oświadczeniu nie uległ zmianie.

Oznacza to, że pracodawca dokonując rozliczenia podatku - w przypadku braku kolejnego oświadczenia pracownika - za każdym razem uwzględnia dane podane w "pierwszym" oświadczeniu. Nowe oświadczenia modyfikują zakres dotychczasowych danych.

W związku z powyższym rodzi się pytanie jak powinien zachować się pracownik, który chce, aby w dalszym ciągu rozliczał go pracodawca, nie uwzględniając jednak żadnych innych danych poza określonymi w art. 37 ust. 4 (bez dobrodziejstw art. 37 ust. 5). Wydaje się, że ustawodawca nie przewidział takiej sytuacji. Brak jest bowiem mechanizmu "powrotu" do rozliczania na zasadach ogólnych (przez pracodawcę, ale bez uwzględniania żadnych dodatkowych ulg i odliczeń.).

2) art. 1 pkt 2 noweli, art. 37 ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Powołany wyżej przepis odsyła do odrębnych przepisów regulujących status agencji pracy tymczasowej. Stosując odesłanie, ze względu na komunikatywność normy, należy jednoznacznie wskazać przepisy, do których się odsyła. Reguła ta znalazła wyraz w § 156 Zasad techniki prawodawczej. W tym wypadku właściwym powinno być odesłanie do przepisów ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 2, w art. 37 w ust. 13 wyrazy "agencjami pracy tymczasowej w rozumieniu odrębnych przepisów," zastępuje się wyrazami "agencjami zatrudnienia, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2008 r. Nr 69, poz. 415 z późn. zm.), świadczącymi usługi w zakresie pracy tymczasowej - ";

3) art. 1 pkt 3 noweli, art. 42f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dodawany art. 42f nakazuje organom rentowym przekazywanie właściwym urzędom skarbowym na nośnikach cyfrowych danych dotyczących deklaracji podatkowych i informacji o wysokości uzyskanych dochodów (art. 42 f ust. 1).

Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie miał obowiązek ogłaszania, w formie komunikatu, objaśnień dla organów rentowych, co do formatu zapisu danych oraz reguły kontroli tych danych (art. 42 f ust. 2).

Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza, że komunikat ministra właściwego do spraw finansów publicznych nie będzie miał charakteru wiążącego dla organów rentowych. W związku z tym organy rentowe będą mogły przekazywać dane na nośnikach cyfrowych w dowolnym formacie oraz nie będą musiały się podporządkować regułom kontroli tych danych.

Jeżeli wolą ustawodawcy jest obowiązywanie organów rentowych do stosowania określonego formatu zapisu i określonych reguł kontroli tych danych należy odpowiednie przepisy zawrzeć wprost w ustawie, albo w rozporządzeniu, które mógłby wydać minister właściwy do spraw finansów publicznych, albo w zarządzeniach właściwych ministrów ze względu na podporządkowanie organizacyjne poszczególnych organów rentowych.

Niezależnie od powyższych uwag właściwym wydaje się dokonanie zmian w omawianym przepisie, o charakterze redakcyjno – porządkującym.

Określenie "nośniki cyfrowe" należałoby zastąpić używanym na gruncie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne określeniem "informatyczne nośniki danych", a określenie "reguł kontroli danych" określeniem "reguł weryfikacji danych" w celu oddania istoty uchwalonej normy.

Propozycja poprawek:

1) w art. 1 w pkt 3, w art. 42f w ust. 1 wyrazy "nośnikach cyfrowych" zastępuje się wyrazami "informatycznych nośnikach danych";

2) w art. 1 w pkt 3, w art. 42f w ust. 2 wyraz "kontroli" zastępuje się wyrazem "weryfikacji";

4) art. 3 noweli, art. 28 § 1a ustawy – Ordynacja podatkowa.

Dodawany do art. 28, § 1a stanowi, że płatnikom (z wyłączeniem organów rentowych) przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu sporządzenia rocznego obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Wysokość wynagrodzenia nie została określona. Analiza uzasadnienia projektu ustawy oraz dołączonych do niego projektów aktów wykonawczych wskazuje, że wysokość wynagrodzenia zostanie wskazana w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 28 § 3.

W kontekście dodania § 1a, zakres delegacji ustawowej zawartej w art. 28 § 3 wydaje się niedostateczny. Przepis art. 28 § 1 dotyczy bowiem wynagrodzenia z tytułu terminowego wpłacania podatków. Natomiast przepis art. 28 § 1a dotyczy wynagrodzenia z tytułu sporządzenia rocznego obliczenia podatku. Przepis upoważniający (art. 28 § 3) stanowi o ustaleniu wynagrodzenia płatników (i inkasentów) pobierających podatki (w relacji do kwoty pobranych podatków). Upoważnia, więc do wykonania art. 28 § 1, a nie art. 28 § 1a. Wobec powyższego należy rozważyć rozszerzenie zakresu delegacji tak, aby uwzględnić w niej "nowy rodzaj" wynagrodzenia.

Mając na względzie powyższą uwagę zmianie powinien ulec, nie tylko zakres spraw przekazanych do uregulowania, ale i również wytyczne sformułowane w przepisie upoważniającym. Zamieszczenie pełnych wytycznych dotyczących treści rozporządzenia jest bowiem konstytucyjnym warunkiem poprawności przepisu. W tym przypadku stopień szczegółowości wytycznych powinien uniemożliwić ministrowi arbitralne podjęcie decyzji co do wysokości wynagrodzenia płatników.

Powyższe uwagi uzasadnia także projekt rozporządzenia. Różnicuje on bowiem wysokość wynagrodzenia płatników w zależności od sposobu przekazania rocznego obliczenia ("papierowo" lub "elektronicznie"). Żaden z przepisów ustawy nie upoważnia ministra do wprowadzenia takiego rozwiązania.

Szymon Giderewicz

legislator