

*Iwa Kuchciak**, *Radostaw Witczak**

ABOLICJA PODATKOWA W CZASIE KRYZYSU

Kryzys, który wystąpił w gospodarce światowej na przełomie 2008 i 2009 r. ma wielowymiarowy charakter. Przyczynił się do pogorszenia sytuacji finansowej wielu podmiotów. Jednym z jego efektów jest spadek dochodów podatkowych i wzrastający deficyt budżetowy. Rządy w takim okresie nie dysponują odpowiednimi instrumentami zwiększenia wpływów. Z jednej strony mają możliwość podnoszenia istniejących podatków lub wprowadzenia nowych, jednak są to działania o charakterze antycyklicznym. Mogą przyczyniać się do pogorszenia sytuacji przedsiębiorstw i zmniejszania ich aktywności gospodarczej. Efektem tego może być z kolei redukcja wpływów podatkowych, a także – w razie wzrostu liczby bankrutujących jednostek gospodarczych – konieczność zapewnienia dodatkowych wydatków ze strony państwa. Co więcej, podwyższenie stawek podatkowych jest politycznie trudne do przeprowadzenia.

Innym sposobem zwiększenia dochodów podatkowych i jednocześnie poprawienia kondycji finansowej podatników może być przeprowadzenie abolicji podatkowej. Na takie rozwiązanie zdecydowano się w Irlandii pod koniec lat 80. ubiegłego wieku, kiedy to jednym z elementów programu gospodarczego mającego na celu zwiększenie bazy podatkowej oraz wpływów podatkowych stała się abolicja podatkowa¹.

Celem autorów artykułu jest przedstawienie abolicji podatkowej, jako jednego z elementów łagodzących skutki kryzysu finansowego. Poruszone zostanie zagadnienie uregulowań prawnych dotyczących osób osiągających dochody zagraniczne opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Stosowane bowiem w praktyce metody rozliczeń podatkowych prowadzą do odmiennego traktowania na gruncie polskiego prawa podatkowego osób fizycznych, będących polskimi rezydentami, a wykonujących tożsamą działalność poza granicami kraju.

* Adiunkt, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Uniwersytet Łódzki.

¹ K. Rybiński, *Ekonomiści i kiwony*, „Rzeczpospolita”, 25.04.2003, s. B5.

Wprowadzenie abolicji podatkowej powinno zniwelować te różnice i przyczynić się do powstania oszczędności podatkowych u części podatników oraz zabezpieczyć ich przed nałożeniem kar za niewłaściwe rozliczenie dochodu. Ze względu na rozmiar emigracji zarobkowej mającej miejsce po otwarciu rynków pracy przez kraje „starej” Unii Europejskiej oraz wpływ, jaki wywarł na nią globalny kryzys gospodarczy, ważne jest przeanalizowanie znaczenia abolicji podatkowej kierowanej do tej grupy osób.

1. POJĘCIA I RODZAJE ABOLICJI (AMNESTII PODATKOWEJ)

W literaturze decyzja o braku sankcji jest określana jako amnestia lub abolicja. Różnie rozumiane są powyższe pojęcia z punktu widzenia prawa i finansów.

Z punktu widzenia prawa pojęcie abolicji oznacza ustawowy zakaz wszczęcia postępowań w związku z określonymi kategoriami przestępstw i nakaz umorzenia postępowań już rozpoczętych a niezakończonych prawomocnym rozstrzygnięciem². Z innej perspektywy amnestia dla prawników jest generalnym aktem łaski sprowadzającym się do darowania lub złagodzenia orzeczonych kar za popełnione przestępstwa. Warunkiem zastosowania amnestii jest uprzednie prawomocne orzeczenie o popełnieniu przestępstwa. Amnestia na gruncie prawa dotyczy spraw już osądzonych³.

Na gruncie literatury finansowej amnestia podatkowa rozumiana jest „[...] jako pewien okres, w trakcie którego podatnicy (uczestnicy amnestii) mogą dobrowolnie ujawnić organom administracji skarbowej, iż nie dopełnili ciężących na nich określonych obowiązków podatkowych. Jednocześnie uczestnicy amnestii nie podlegają przewidzianej, przez prawo danego państwa, w takich sytuacjach odpowiedzialności administracyjnej, cywilnej i karnej”⁴. Należy zwrócić uwagę, że termin amnestii podatkowej jest tożsamy z prawnym rozumieniem terminu abolicji. Dlatego wydaje się uzasadnione używanie zamiennie pojęcia amnestii podatkowej z abolicją podatkową⁵. W niniejszej pracy używany będzie termin abolicji podatkowej w rozumieniu prawa, ze względu na fakt, iż jest ona wprowadzana aktem normatywnym.

Abolicja podatkowa może przybrać różne formy. Wyodrębnianie jej różnych rodzajów uzależnione jest od przyjętego kryterium⁶.

² A. Bojańczyk, *Odrębne instytucje, choć często idą w parze*, „Rzeczpospolita”, 24.10.2002, s. C3.

³ R. Gwiazdowski, *Abolicja – aspekty prawnopodatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 7–8.

⁴ R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 7, s. 3.

⁵ Por. M. Budzisz, *Obniżenie podatków zamiast abolicji*, „Rzeczpospolita”, 27.09.2002, s. A10.

⁶ Zob. R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, s. 3–4.

Według kryterium czasu trwania wyróżnia się abolicje podatkowe o ograniczonym z góry czasie trwania lub o nieograniczonym czasie trwania.

Kolejnym kryterium jest zakres podmiotowy jej uczestników. Wyodrębnić można abolicje podatkowe skierowane wyłącznie do określonego kręgu podatników lub do wszystkich podatników⁷.

Na podstawie kryterium przedmiotowego występują abolicje generalne dotyczące wszystkich lub większości podatków obowiązujących w danym państwie oraz abolicje o charakterze selektywnym dotyczące określonego podatku lub grupy podatków.

W zależności od nałożonych konsekwencji na podmioty w niej uczestniczące, wyróżnia się abolicje podatkowe, w których⁸:

- podatnicy zobowiązani są jedynie do zapłaty samego podatku, bez konieczności uiszczenia odsetek za zwłokę i ponoszenia jakichkolwiek sankcji,
- na uczestników nakłada się obowiązek zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, zarazem zwalnia się ich z odpowiedzialności karnej, administracyjnej lub cywilnej,
- podatnicy są zobowiązani do wpłaty podatku wraz z odsetkami, przy czym odpowiedzialność karna nie jest całkowicie wyłączona, a jedynie ograniczona,
- następuje procentowe lub kwotowe wyznaczenie podatku od ujawnionego majątku, dochodu lub obrotu,
- nakładane są dodatkowe obowiązki, takie jak zakup państwowych papierów wartościowych, wpłata ujawnionej kwoty na specjalne nieoprocentowane rachunki bankowe.

Niezależnie od rodzaju abolicji podatkowej jej wprowadzanie budzi liczne kontrowersje. Zwolennicy amnestii uznają, że przynosi ona następujące pozytywy:

- uzyskanie dodatkowych wpływów budżetowych,
- ujawnienie przedmiotów opodatkowania,
- ujawnienie metod oszustw podatkowych,
- podniesienie dyscypliny podatkowej.

Do pozytywnych skutków zalicza się możliwość uzyskania dodatkowych wpływów budżetowych. Efektem abolicji jest pozyskanie od podatników należnych a niewykazanych dotychczas kwot podatków. Ich odzyskanie w toku zwykłej działalności administracji skarbowej byłoby utrudnione, czasem niemożliwe, a w niektórych przypadkach nawet nieopłacalne⁹. Jej wprowadzenie

⁷ D. Handor, *Amnestia podatkowa i postępowanie oddłużeniowe w systemie finansów*, „Przeгляд Podatkowy” 1997, nr 6, s. 3.

⁸ R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, s. 3–4.

⁹ A. Gołdyn, *Amnestia podatkowa w świetle polskiego systemu prawnego*, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 3, s. 74.

umożliwia podatnikom, którzy nieświadomie, w wyniku nieznamomości przepisów naruszyli obowiązki podatkowe, zapłatę podatku bez narażania się na nałożenie sankcji¹⁰.

Kolejnym argumentem przemawiającym na korzyść abolicji jest ujawnienie dotychczas ukrytych przedmiotów opodatkowania. Przyczynia się to do zwiększenia w przyszłości wpływów podatkowych do budżetu państwa. Uznaje się, że podmioty, które z niej skorzystają, w następnych okresach będą wywiązywały się z nałożonych obowiązków podatkowych.

Następnym korzystnym skutkiem jest uzyskanie przez służby skarbowe danych dotyczących stosowanych przez podatników metod nielegalnego zmniejszania obciążeń podatkowych. W efekcie ich analizy mogą zostać udoskonalone sposoby przeciwdziałania oszustwom podatkowym.

Uchwalenie abolicji podatkowej przyczynić się może do podniesienia dyscypliny oraz kultury podatkowej. Uznaje się, że taka prawidłowość dotyczy szczególnie tych podatników, którzy z niej skorzystali. W niektórych sytuacjach abolicja podatkowa odbierana jest przez społeczeństwo jako działanie oczekiwane. Pozwala na ujawnienie przedmiotu opodatkowania i prawidłowe wypełnianie w przyszłości obowiązków podatkowych¹¹.

Obok pozytywnych aspektów wprowadzenia abolicji podatkowej wskazuje się również na jej negatywne konsekwencje. Zalicza się do nich:

- obniżenie dyscypliny podatkowej,
- niesprawiedliwość,
- konieczność poniesienia dodatkowych kosztów,
- zwiększenie ilości prób przekupywania urzędników.

Jednym z niekorzystnych efektów wprowadzenia abolicji jest obniżenie poziomu dyscypliny podatkowej. Może być ona potraktowana jako wyraz nieskuteczności państwa, niezdolnego do zebrania w sposób zgodny z prawem środków budżetowych. Spostrzeżona przez podatników niemoc państwa może przynieść skutki wręcz odwrotne do zamierzonych. Większa liczba podatników, w porównaniu z wielkością przed ogłoszeniem abolicji, zdecydować się może na podjęcie ryzyka popełnienia oszustwa podatkowego. Oceniać oni będą, że prawdopodobieństwo poniesienia konsekwencji z tego tytułu jest znacznie mniejsze niż wcześniej zakładali. Dodatkowo oczekiwać będą przeprowadzenia kolejnej abolicji podatkowej. Z powyższych względów w okresie bezpośrednio następującym po jej ogłoszeniu spaść może dyscyplina podatkowa¹².

¹⁰ Por. R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, s. 4.

¹¹ *Ibidem*, s. 4.

¹² Por. L. Lipińska, *Ustawodawczy bubel do Trybunału – abolicja i deklaracje majątkowe*, „Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika” 2002, nr 21, s. 8; R. Krasnodębski, *Amnestia a dyscyplina podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 9, s. 19.

Wprowadzenie abolicji podatkowej traktowane jest jako działanie niesprawiedliwe. Taki odbiór występuje u podatników wywiązujących się prawidłowo z nałożonych na nich obowiązków podatkowych. niesprawiedliwość dotyczy z jednej strony uczciwych podatników, a z drugiej strony podmiotów, które dokonywały oszustw podatkowych, lecz ich działania zostały wykryte i w konsekwencji nałożona została na nich kara¹³.

Kolejnym minusem zastosowania takiego środka zwalczania oszustw podatkowych jest poniesienie dodatkowych kosztów. Jej przeprowadzenie wymaga wydatkowania środków związanych z kosztami funkcjonowania instytucji odpowiedzialnych za jej przeprowadzenie, a także kosztami dotarcia z informacją do wszystkich zainteresowanych¹⁴.

Wraz z wprowadzeniem abolicji podatkowej pojawić się mogą lub nasilić próby przekupstwa pracowników administracji publicznej. Podatnicy zainteresowani będą uzyskaniem informacji, czy znajdują się w kręgu działania organów skarbowych¹⁵.

Jeśli państwo, pomimo negatywnych stron abolicji, zdecyduje się na jej uchwalenie, to powinno to zrobić w sposób umożliwiający jak najlepsze wykorzystanie tego środka zwalczania oszustw podatkowych. O sukcesie lub niepowodzeniu przeprowadzanej abolicji podatkowej zadecydować mogą różnorodne czynniki. Zaliczyć do nich można¹⁶:

- warunki uczestnictwa,
- zakres podmiotowy,
- zakres przedmiotowy,
- warunki techniczno-administracyjne jej wprowadzania,
- odpowiednia polityka informacyjna,
- zapewnienie środków finansowych,
- czas trwania,
- stopień komplikacji przyjętych rozwiązań.

Czynnikiem wpływającym na sukces abolicji podatkowej są warunki uczestnictwa podatników. Jednak wskazanie jednoznacznych zasad uczestnictwa, które zagwarantują jej powodzenie, nie jest proste. Wyrażane są różne opinie. Z jednej strony uznaje się, że najlepsze efekty daje przeprowadzenie abolicji podatkowej, w której uczestnicy zobowiązani są do wpłaty podatku wraz z odsetkami, a zwolnieni są z sankcji karnych. Rezygnacja z dotkliwych kar jest w zasadzie wystarczającym bodźcem skłaniającym do ujawnienia dochodu. Obowiązek zapłaty odsetek rekompensuje budżetowi brak wcześniejszych

¹³ Por. R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, s. 4.

¹⁴ D. Handor, *Amnestia podatkowa...*, s. 3.

¹⁵ A. Gołdyn, *Amnestia...*, s. 74.

¹⁶ R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa a dochody budżetu państwa*, „Przegląd Podatkowy” 1993, nr 8, s. 8.

możliwości korzystania z tych środków. Z drugiej strony w celu zachęcenia podatników do uczestnictwa proponuje się nie tylko rezygnację z odsetek za zwłokę, ale także obniżkę wysokości podatku¹⁷.

Kolejnym elementem wpływającym na skuteczność abolicji jest jej zakres podmiotowy. Uznaje się, że krąg podmiotów nią objętych powinien być jak najszerszy.

Określenie zbyt wąskiego kręgu podmiotów spowodować może niechęć do uczestnictwa w niej. Przyczyną jest obawa przed dostarczeniem służbom skarbowym informacji pozwalających na łatwe zidentyfikowanie innych osób niewywiązujących się z obowiązków podatkowych, a nie objętych abolicją.

W efekcie istnieje niebezpieczeństwo, że w stosunku do takich osób nie tylko wyznaczona zostanie wysokość ciężarów podatkowych, ale także zostaną nałożone sankcje. Zarazem przez niektórych przedstawicieli nauki wysuwany jest postulat, aby wyłączeniu podlegali podatnicy w stosunku do których administracja skarbowa prowadzi postępowanie podatkowe lub kontrolne.

Następną determinantą odgrywającą rolę w skutecznym wprowadzaniu abolicji jest jej zakres przedmiotowy. Podobnie jak w przypadku zakresu podmiotowego powinien być on jak najszerszy. Uznaje się, że abolicje odnoszące się wyłącznie do jednego podatku lub grupy podatków kończą się znacznie mniejszym sukcesem niż te o charakterze ogólnym¹⁸.

Kolejnym czynnikiem decydującym o sukcesie abolicji podatkowej są warunki techniczno-administracyjne jej wprowadzania. Proponuje się, aby nie była uchwalana jako środek samodzielny. Powinna być częścią polityki zmierzającej do poprawy wypełniania obowiązków podatkowych. Należy podjąć działania zmierzające do zwiększenia odpowiedzialności cywilnej lub karnej, dyskryminowania podmiotów dokonujących przestępstw podatkowych, a także poprawić skuteczność działania administracji skarbowej¹⁹.

Nie mniej ważnym elementem jest prowadzenie odpowiedniej polityki informacyjnej. Podejmowanie działań mających na celu poprawę skuteczności administracji skarbowej po uchwaleniu abolicji niesie ze sobą groźbę zlekceważenia przez podatników planowanych zmian lub niewiarę w ich wprowadzenie. Podatnicy muszą mieć świadomość, iż ma ona charakter jednorazowy, a po jej wprowadzeniu znacznie zwiększy się wykrywalność przestępstw podatkowych. W celu osiągnięcia przez Skarb Państwa zamierzonych efektów należy przeprowadzić odpowiednią kampanię informacyjno-reklamową. Powinna ona wykorzystywać nie tylko środki masowego przekazu, ale także mieć charakter

¹⁷ E. Chojna-Duch, *Abolicja podatkowa i deklaracje majątkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 10, s. 3–7.

¹⁸ R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa*, s. 3; A. Gołdyn, *Amnestia...*, s. 74.

¹⁹ Por. M. Budzisz, *Obniżenie podatków...*, s. A10; R. Krasnodębski, *Amnestia a dyscyplina...*, s. 19.

indywidualny przez wysyłanie do podatników broszur, ulotek wyjaśniających zasady i warunki uczestnictwa²⁰.

Skuteczne przeprowadzenie abolicji podatkowej niewątpliwie wiąże się też z koniecznością znalezienia źródeł jej finansowania. Wskazanie sposobu jej finansowania nie jest jednoznaczne. Proponowane są dwie możliwości: finansowanie z ogólnych środków budżetowych przeznaczonych dla administracji skarbowej lub utworzenie specjalnie funduszu celowego.

W literaturze zajmującej się tą problematyką uznaje się za lepsze rozwiązanie utworzenie specjalnie funduszu celowego. Uważa się je za bardziej praktyczne, pozwalające bezpieczniej zgromadzić potrzebne fundusze. W przypadku finansowania z funduszy ogólnych przeznaczonych dla administracji skarbowej istnieje niebezpieczeństwo, że na przeprowadzenie abolicji zabraknie odpowiednich kwot²¹. Wydaje się jednak, iż niezależnie od umiejscowienia w budżecie źródeł jej finansowania istotniejsze jest zagwarantowanie wystarczających środków.

Na efekt przeprowadzonej abolicji wpływa też czas jej trwania. Postuluje się, aby był na tyle długi, aby ewentualni uczestnicy mieli szanse uzyskać dokładne informacje o jej zasadach. Muszą mieć możliwość ich przeanalizowania, tak aby mogli podjąć decyzję o skorzystaniu z jej warunków. Zarazem jednak czas obowiązywania amnestii nie może być zbyt długi, ponieważ spowodować to może spadek zainteresowania jej wykorzystaniem.

Ostatnim czynnikiem decydującym o efektywności abolicji jest stopień skomplikowania zasad jej stosowania. Nie mogą one być zbyt skomplikowane. Charakteryzować powinny się prostotą rozwiązań i jasnością sformułowań. Uchwalając abolicję należy uwzględnić fakt, iż część podatników nie wypełnia swoich obowiązków z powodu niezajomości zasad opodatkowania. Przyjęte rozwiązania powinny być skierowane także do tej grupy podatników.

2. PIERWSZE PRÓBY WPROWADZENIA ABOLICJI PODATKOWEJ W POLSCE

Abolicja podatkowa jest instrumentem wykorzystywanym przez różne państwa²²; w Polsce próby jej wprowadzenia podjęto w roku 2002 i 2008.

W roku 2002 rząd zaproponował wprowadzenie abolicji podatkowej. Skierowana została ona do osób fizycznych. Obejmować miała dochody z nieujawnionych źródeł przychodu, czyli te sytuacje, kiedy następowało uzyskiwanie dochodu bez powiadomienia o tym organu podatkowego. W założeniach do-

²⁰ Por. *ibidem*, s. A10; por. R. Krasnodębski, *Amnestia a dyscyplina...*, s. 19.

²¹ R. Krasnodębski, *Amnestia podatkowa...*, s. 8–9.

²² Zob. szerz. http://www.mofnet.gov.pl/abolicja/na_swiecie.shtml na dzień 20.11.08.

tyczyć miała szczególnie dochodów z niezarejestrowanej działalności gospodarczej, pracy za granicą, pracy „na czarno” oraz wynajmu lokali²³. Swoim zakresem przedmiotowym miała nie obejmować zaniżenia podatków z tytułu zgłoszonej i znanej organom skarbowym działalności oraz przypadków, gdy zaniżanie było skutkiem błędu, niewłaściwej interpretacji prawa lub wprowadzeniem w błąd przez organy administracji skarbowej. Nie podlegały jej również dochody uzyskiwane z przestępstw. W projekcie przedstawionym przez Ministerstwo Finansów wysokość jednorazowego podatku, jaki powinien zapłacić uczestnik abolicji, planowana była na 7,5%²⁴. W toku prac legislacyjnych została ona podwyższona do 12%²⁵.

Wśród przyczyn wprowadzenia amnestii podawano różne argumenty. Zaliczono do nich uzyskanie informacji o sposobach niepłacenia podatku dochodowego, zwiększenie dyscypliny podatkowej, poszerzenie bazy podatkowej, zwiększenie wpływów budżetowych²⁶. Zakładano, iż umożliwi ona wyjście z szarej strefy części podatników i prowadzenie dalszej działalności legalnie²⁷.

Propozycje rządowe spotkały się z krytyką²⁸. Podnoszono, że jest to akt niesprawiedliwy, stawiający w korzystniejszej sytuacji osoby, które świadomie oszukiwały państwo. Wyrażano wątpliwości czy podmioty, które ujawnią się w wyniku przeprowadzonej abolicji, będą w przyszłości prawidłowo wywiązywać się z obowiązków podatkowych²⁹. Uważano, że nie spełni ona założonych celów. Liczba podmiotów, które się ujawnią, będzie niewielka, a planowane dochody nie zostaną zrealizowane³⁰. Wyrażano pogląd, że umożliwi ona legalizację dochodów z przestępczej działalności³¹. Ostatecznie pomimo uchwalenia ustawy przez parlament nie weszła ona w życie, ze względu na niezgodność z konstytucją³².

²³ I. Ożóg, *Abolicja podatkowa i deklaracje majątkowe – charakterystyka instytucji*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 7–8.

²⁴ E. Chojna-Duch, *Abolicja...*, s. 3–7.

²⁵ J. Dziedzic, *Abolicja podatkowa*, „Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika” 2002, nr 21, s. 8.

²⁶ E. Chojna-Duch, *Abolicja...*, s. 3–7.

²⁷ W. Ciesielski, *Czego nie lubię? Wszystkiego*, „Rzeczpospolita”, 16.09.2002, s. A10.

²⁸ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Albo przedwcześnie, albo za późno*, „Rzeczpospolita”, 06.09.2002, s. C2.

²⁹ R. Gwiazdowski, *Abolicja...*, s. 7–8.

³⁰ Por. L. Lipińska, *Ustawodawczy bubeł...*, s. 8.

³¹ Por. Z. Gilowska, *Asy jednorazowego użytku*, „Rzeczpospolita”, 04.09.2002, s. A7; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Konieczne są poprawki*, „Rzeczpospolita”, 18.09.2002, s. C2.

³² J. Kroner, I. Lewandowska, *Nie będzie abolicji i deklaracji majątkowych*, „Rzeczpospolita”, 21.11.2002, s. C1; W. Konieczny, *Abolicja podatkowa i deklaracje majątkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 36–38.

3. ZNACZENIE ABOLICJI PODATKOWEJ DLA PODATNIKÓW UZYSKUJĄCYCH NIEKTÓRE PRZYCHODY POZA TERYTORIUM POLSKI

Następną próbą wprowadzenia abolicji podatkowej było przyjęcie specjalnych uregulowań prawnych dla osób rozliczających się z dochodów uzyskiwanych z zagranicy. Wprowadzono je do polskiego ustawodawstwa 6 sierpnia 2008 r. w formie ustawy z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej³³.

Przesłanką wprowadzenia ustawy było zrównanie obciążenia podatkowego osób pracujących poza granicami Polski, wynikającego z różnic pomiędzy metodami unikania podwójnego opodatkowania. Ministerstwo Finansów promowało natomiast ustawę jako wprowadzającą znaczącą ulgę podatkową dla osób osiągających dochody zagraniczne opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ze względu na pokrycie się okresu czasu wprowadzenia ustawy oraz wystąpienia kryzysu na rynkach finansowych można traktować abolicję podatkową jako pewną formę pomocy dla podatników.

Według obowiązujących przepisów Polacy pracujący za granicą, którzy podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, zgodnie z umowami międzynarodowymi w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w zależności od tego, w którym kraju pracują, podatek należny budżetowi obliczają, stosując metodę proporcjonalnego odliczenia lub metodę wyłączenia z progresją³⁴.

Generalnie 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. 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.

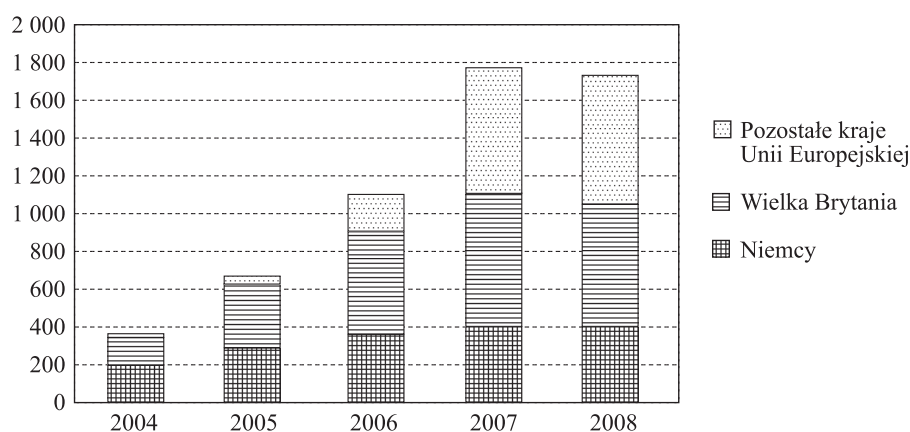
Tym samym stosowanie w praktyce metody wyłączenia z progresją i metody zaliczenia proporcjonalnego prowadzi do różnego traktowania na gruncie polskiego prawa podatkowego osób fizycznych, będących polskimi rezydentami,

³³ Ustawa z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (DzU, nr 143, poz. 894).

³⁴ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Abolicja podatkowa. Komentarz*, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008, s. 15.

wykonywujących tożsamą działalność za granicą. Niejednokrotnie, mimo takich samych dochodów, osoby stosujące metodę proporcjonalnego odliczenia (np. zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania z Belgią, Holandią, Finlandią, Wielką Brytanią, Danią, Stanami Zjednoczonymi, Rosją i Australią) musiały uiścić wyższy podatek niż ci, którzy stosowali drugą, korzystniejszą metodę (np. umowa z Grecją, Hiszpanią, Luksemburgiem, Niemcami, Portugalią, Szwecją, Włochami, Kanadą, Szwecją).

Różnica w traktowaniu podatników przez obie metody nabrała szczególnego znaczenia po otwarciu rynków pracy przez kraje tzw. „starej” Unii. Skalę zjawiska czasowej emigracji zarobkowej prezentuje wykres 1.



Wykres 1. Emigracja z Polski na pobyt czasowy w latach 2004–2008

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Zgodnie z danymi podanymi przez GUS, emigracja Polaków za granicę, począwszy od 2004 r. przybierała coraz większe rozmiary, co było związane z wejściem Polski do Unii Europejskiej i otwieraniem kolejnych rynków pracy. Odwrócenie tej tendencji widoczne jest w 2008 r. Globalny kryzys finansowy wyhamował dynamikę przepływów migracyjnych. Przede wszystkim na skutek kryzysu gospodarczego i jego konsekwencji dla rynków pracy wielu krajów, wzrosła liczba powrotów Polaków z zagranicy – głównie z Wielkiej Brytanii. Ze względu na skalę migracji oraz powrotu Polaków z wyjazdów w celach zarobkowych problematyka właściwego rozliczenia dochodów osiągniętych za granicą stała się paląca³⁵.

³⁵ Informacja w sprawie zatrudnienia obywateli polskich w państwach Europejskiego Obszaru Gospodarczego i Szwajcarii oraz obywateli państw EOG w Polsce, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa, maj 2009, s. 14–16.

Zakres podmiotowy abolicji podatkowej umożliwił skorzystanie z jej rozwiązań tylko tym podatnikom, którzy pracowali w kraju, z którym umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a tym krajem przewiduje metodę proporcjonalnego odliczenia. Warto przypomnieć, że wśród państw Unii Europejskiej, z którymi Polska ma podpisane umowy, jeszcze tylko pięć przewiduje taką metodę. Są to Austria, Belgia, Dania, Finlandia i Holandia. Za lata 2002–2007 możliwość skorzystania z abolicji obejmowała podatników:

1) którzy przynajmniej w jednym roku podatkowym w okresie od 2002 do 2007 roku uzyskiwali przychody z pracy za granicą, do których miała zastosowanie metoda proporcjonalnego odliczenia, i

2) w roku podatkowym, w którym uzyskali te przychody, podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, tj. podlegali obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów.

Zakres przedmiotowy obejmował przychody osiągnięte z pracy za granicą, tj. przychody ze stosunku pracy, przychody z działalności wykonywanej osobiście, przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych wg skali podatkowej, przychody z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Polski działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi³⁶.

Można wskazać na różne formy uzyskania korzyści dzięki abolicji podatkowej. W zależności od tego, czy podatnik rozliczył się w polskim urzędzie skarbowym, czy nie dopełnił tego obowiązku, czy ujawnił całe dochody, czy tylko ich część, ustawa za lata 2002 – 2007 przewiduje trzy rozwiązania:

1. Jeżeli podatnik nie rozliczył się z dochodów z pracy za granicą w polskim urzędzie skarbowym – wówczas możliwe jest umorzenie zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za dany rok podatkowy. Wysokość umorzenia stanowi różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego albo z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za ten rok podatkowy przy zastosowaniu do uzyskanych za granicą przychodów z pracy metody wyłączenia z progresją.

2. Jeżeli podatnik rozliczył się z dochodów z pracy za granicą w polskim urzędzie skarbowym i odprowadził podatek, to może mieć miejsce zwrot części

³⁶ Jak skorzystać z ustawy – informator dla podatników <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=3&dzial=1943&id=135909>, stan na 10.09.2009.

podatku stanowiący różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania podatkowego albo z decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego a kwotą odpowiadającą podatkowi obliczonemu za dany rok podatkowy przy zastosowaniu do uzyskanych za granicą przychodów z pracy metody wyłączenia z progresją.

3. Jeżeli natomiast podatnik rozliczył się tylko z części dochodów z pracy za granicą w polskim urzędzie skarbowym lub rozliczył całość tych dochodów, ale odprowadził tylko część podatku, to w takim wypadku możliwe jest umorzenie zaległości podatkowej i zwrot podatku³⁷.

Wprowadzono ograniczenie czasowe, to znaczy przepisy abolicyjne zastosowano do dochodów uzyskiwanych w latach 2002–2007. Z abolicji podatkowej nie mogą korzystać podatnicy, którzy zarabiają za granicą od 1 stycznia 2008 r. Dla nich Ministerstwo Finansów przygotowało specjalną ulgę abolicyjną, która została wprowadzona do ustawy o PIT i ustawy o ryczałcie ewidencjonowanym. Zgodnie z nią podatnicy, którzy zarabiają za granicą, będą mogli odliczać od podatku kwotę stanowiącą różnicę między podatkiem obliczonym zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia a kwotą podatku odliczonego od uzyskanych dochodów przy zastosowaniu metody wyłączenia z progresją³⁸.

Podstawowym warunkiem skorzystania z rozwiązań przyjętych w ustawie za lata 2002–2007 jest złożenie wniosku o umorzenie zaległości podatkowej oraz zwrot podatku dochodowego (PIT–AZ). We wniosku należało wskazać:

- rok podatkowy, którego dotyczy wniosek,
- dane identyfikacyjne podatnika,
- dane identyfikacyjne małżonka, jeżeli małżonkowie złożyli wspólne zeznanie podatkowe za rok, którego dotyczy wniosek,
- wysokość uzyskanych za granicą przychodów z pracy,
- wysokość kosztów uzyskania przychodów, określonych zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązujących w roku podatkowym, za który składany jest wniosek,
- wysokość zapłaconego za granicą podatku dochodowego,
- wysokość innych przychodów uzyskanych za granicą i zapłaconego podatku.

Prawidłowe wypełnienie wniosku wymagało wyliczenia pewnych wielkości. Przede wszystkim przychody z pracy (uzyskane za granicą) w walucie obcej

³⁷ Szerzej: ustawa z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

³⁸ W związku z przedawnieniem zobowiązań podatkowych za rok 2002 decyzja powinna zostać wydana nie później niż 30 listopada 2008 r. (aby uprawomocniła się w 2008 r.). Por. art. 1 i 2 ustawy z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

musiały zostać pomniejszone o diety w walucie obcej³⁹. Następnie podatnik dokonywał przeliczenia tak wyznaczonej kwoty na złote według kursu z dnia otrzymania bądź postawienia środków pieniężnych do dyspozycji, ogłaszanego przez bank, z usług którego korzystał i które mają zastosowanie przy kupnie walut obcych. W przypadku gdy bank stosował różne kursy walut lub podatnik nie korzystał z usług banku, to kierował się w wyliczeniach średnim kursem walut obcych z dnia uzyskania przychodu, ogłaszanym przez Narodowy Bank Polski.

W celu ustalenia kwoty podlegającej opodatkowaniu uwzględniał też koszty uzyskania przychodów wg zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązujących w roku podatkowym, którego dotyczył wniosek. Następnie wykazywał podatek zapłacony za granicą w pełnej wysokości, dokonując przeliczenia na złote według kursów z dnia zapłaty podatku. Jeśli bank stosował różne kursy walut lub podatnik nie korzystał z usług banku, to stosował kurs średni walut obcych z dnia zapłaty podatku ogłaszany przez Narodowy Bank Polski.

Do wniosku musi zostać dołączone oświadczenie na druku AZ-O potwierdzające wysokość uzyskanych przychodów z pracy za granicą i zapłaconego za granicą podatku (jeżeli podatnik był obowiązany do jego zapłaty). Ponadto jako załącznik powinno zostać dołączone zeznanie podatkowe za rok, którego dotyczy wniosek, chyba że podatnik złożył zeznanie podatkowe przed dniem wystąpienia z wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowej⁴⁰.

Wypełnione wnioski podatnicy składali osobiście lub przy pomocy pełnomocnika w terminie do 6 października 2008 r., gdy dotyczyły dochodów z 2002 r., a do 6 lutego 2009 r. w pozostałych przypadkach. Rozpatrzenia wniosku dokonywał naczelnik właściwego urzędu skarbowego i w ciągu 6 miesięcy, a w przypadku wniosków dotyczących 2002 r. – do 30 listopada 2008 r., wydawał decyzję. Określał w niej wysokość umorzonej kwoty zaległości podatkowej lub kwoty zwrotu podatku dochodowego albo też umorzonej kwoty zaległości podatkowej i kwoty zwrotu podatku dochodowego⁴¹.

Niestety, brak jest pełnych danych umożliwiających przeanalizowanie zainteresowania podatników abolicją podatkową. Na razie nie jest także dostępna

³⁹ Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 8 maja 2001 r. w sprawie szczególnych zasad ustalania oraz wysokości należności przysługujących pracownikowi z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (DzU nr 50, poz. 525, ze zm.), Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (DzU nr 236, poz. 1991, ze zm.).

⁴⁰ E. Matyszewska, *Abolicja podatkowa: zwrot lub umorzenie*, „Gazeta Prawna”, 08.04.2008, nr 69.

⁴¹ Abolicja podatkowa, <http://www.izbaskarbowa.lodz.pl/2694/>, stan na 12.10.2009.

informacja na temat podjętych decyzji, a tym samym ich wpływu na dochody budżetu państwa i koszty abolicji. Opierając się na dostępnych danych można obliczyć (tab. 1), jaka liczba wniosków została złożona w wybranych województwach.

Tabela 1. Liczba wniosków abolicyjnych

Województwo	Liczba wniosków ^a
Lubelskie	5 116
Lubuskie	2 300
Łódzkie	5 943
Małopolskie	7 558
Dolnośląskie	5 776
Pomorskie	5 485
Podlaskie	2 473
Kujawsko-pomorskie	6 436
Opolskie	5 528

^a Stan na koniec marca 2009 r.

Źródło: opracowanie na podstawie: E. Matyszewska, *Podatnicy są wzywani do usuwania błędów*, http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/314398,abolicja_podatnicy_sa_wzywani_do_usuwania_bledow.html, stan na 12.10.2009.

Na zakończenie można wskazać na utrudnienia, z jakimi spotkali się podatnicy chcący skorzystać z ustawy. Pewne problemy mogli mieć np. podatnicy, którzy rozliczali się łącznie z małżonkami, a już nie są w związku małżeńskim. Teoretycznie zgodnie z objaśnieniami do wniosku PIT – AZ może złożyć jeden z małżonków, lecz decyzja będzie wówczas dotyczyła zobowiązań obydwu małżonków; trudności z interpretacją pojawiają się, gdy jeden z małżonków nie chce skorzystać z abolicji. Klauzula niekaralności nie powinna dotyczyć małżonka, który wniosku nie złożył, natomiast złożenie wniosku odrębnie ze względu na wcześniejsze wspólne rozliczenie spowoduje nierozpatrywanie go.

Trudności w skorzystaniu z ustawy spotkały też podatników, wobec których toczyła się kontrola skarbową, gdyż nie mogli oni składać wówczas korekt deklaracji za okresy, których ona dotyczy, a abolicja wymaga złożenia korekty zeznania. Ponadto niezbędne jest przedłożenie dokumentów w określonym terminie, którego dochowanie ze względu na toczące się postępowanie nie jest możliwe⁴².

⁴² *Niedoprecyzowana abolicja podatkowa*, <http://www.podatki.egospodarka.pl/33682,Niedoprecyzowana-abolicja-podatkowa,1,65,1.html>, stan na 12.10.2009.

PODSUMOWANIE

Abolicja podatkowa jest kontrowersyjnym tematem. Nie jest zwykłym mechanizmem administrowania podatkami, lecz aktem fiskalnego ułaskawienia budującym złe nawyki w społeczeństwie i generującym dodatkowe koszty w budżecie państwa. Powołując się na wypowiedź Ministra Finansów, należy oczekiwać, iż zwrot podatków zapłaconych przez podatników w latach 2002–2007 będzie w granicach 300 mln zł. Umorzenia podatków z tego okresu to koszt rządu 320 mln zł. Koszt potencjalny ulgi na przyszłe lata to 220 mln zł rocznie.

Koszty te mogą być jednak równoważone przez korzyści, jakie osiągną obywatele. Za abolicją podatkową niewątpliwie przemawiają polscy obywatele powracający z emigracji zarobkowej. Czas pokaże, czy abolicja podatkowa przyniosła oczekiwany efekt, czy stała się dodatkową zachętą do zarabiania poza granicami kraju.

Iwa Kuchciak, Radosław Witczak

TAX – INCOME ABOLITION IN THE PERIOD OF FINANCIAL CRISIS**(Summary)**

Tax responses to the global economic crisis can be tax abolition for working abroad. First of all law will restore the basic sense of justice making equal rights of taxpayers working in different countries. Moreover the aim of the tax abolition is to make it easier for Poles working abroad to return to Poland.