

ABOLICJA PODATKOWA

KOMENTARZ

Adam Bartosiewicz
Ryszard Kubacki



ABC

a Wolters Kluwer business

Niniejsza **darmowa publikacja** zawiera jedynie fragment pełnej wersji całej publikacji.

Aby przeczytać ten tytuł w pełnej wersji [kliknij tutaj](#).

Niniejsza publikacja może być kopiowana, oraz dowolnie rozprowadzana tylko i wyłącznie w formie dostarczonej przez NetPress Digital Sp. z o.o., operatora [sklepu na którym można nabyć niniejszy tytuł w pełnej wersji](#). Zabronione są jakiegokolwiek zmiany w zawartości publikacji bez pisemnej zgody NetPress oraz wydawcy niniejszej publikacji. Zabrania się jej od-sprzedaży, zgodnie z [regulaminem serwisu](#).

Pełna wersja niniejszej publikacji jest do nabycia w sklepie internetowym [Salon Cyfrowych Publikacji ePartnerzy.com](#).

ABOLICJA PODATKOWA

ABOLICJA PODATKOWA

KOMENTARZ

Adam Bartosiewicz
Ryszard Kubacki



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2008

Stan prawny na 1 października 2008 r.

Wydawca:

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:

Ewa Fonkowicz

Skład, łamanie:

PIUS, Krystyna Lisiovska

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2008

ISBN: 978-83-7601-344-2

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. (022) 535 80 00

31-156 Kraków, ul. Zacisze 7

tel. (012) 630 46 00

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

Księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Ustawa z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	9
Art. 1	9
Uwagi ogólne. Geneza uchwalenia ustawy.....	9
Podstawowe założenia ustawy	16
Zakres podmiotowy i przedmiotowy ustawy	18
Art. 2	28
Uwaga wstępna	29
Przychody z pracy	29
Organy podatkowe	38
Zeznanie podatkowe.....	40
Definicje ustaw.....	41
Art. 3	41
Uwagi wstępne	42
Umorzenie zaległości podatkowej	44
Zwrot podatku	45
Umorzenie i zwrot podatku jednocześnie	45
Wyliczenie kwoty umorzenia lub podatku do zwrotu	46
Wniosek podatnika.....	50
Art. 4	55
Art. 5	62
Uwaga wstępna	63
Decyzja w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej lub zwrotu podatku	63

Wyplata kwoty zwrotu	68
Oprocentowanie kwoty zwrotu	61
Art. 6	73
Art. 7	76
Art. 8	79
Art. 9	71
Art. 10	85
Art. 11	88
Art. 12	81
Art. 13	95
Art. 14	97
Uwagi wstępne	98
Ulga abolicyjna	99
Zwolnienie od podatku	104
Art. 15	104
Art. 16	106
Art. 17	107
Art. 18	110
Wzory wniosku o umorzenie zaległości podatkowej oraz o zwrot podatku dochodowego od osób fizycznych i oświadczenia potwierdzającego uzyskanie przychodów z pracy oraz zapłatę podatku za granicą.....	113

WYKAZ SKRÓTÓW

- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)
- k.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 98, poz. 555 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
- u.p.a – ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późn. zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.)
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.)
- u.p.p.p. – ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.)
- u.z.p.d.o.f. – 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.)

USTAWA

z dnia 25 lipca 2008 r.

o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

(Dz. U. z dnia 6 sierpnia 2008 r. Nr 143, poz. 894)

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 określone 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 na terytoriach wymienionych w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Uwagi ogólne. Geneza uchwalenia ustawy

1. Po dniu 1 maja 2004 r., kiedy to Polska stała się członkiem Unii Europejskiej, przed polskimi obywatelami stopniowo otwierały się możliwości korzystania z legalnego wykonywania pracy za granicą. Niektórzy polscy obywatele wyjeżdżali do innych państw członkowskich jedynie do pracy, inni zaś zdecydowali się przenieść do innego państwa na stałe (nie wykluczając wszakże powrotu w bliżej niezidentyfikowanej przyszłości).

W związku z takimi wyjazdami i osiągnięciem przychodów za granicą, które były tam opodatkowane podatkiem dochodowym, pojawił się problem opodatkowania dochodów tych podatników w Polsce. Należy przy tym zauważyć, że przychody z pracy najemnej osiąmane za granicą przez omawianych podatników z reguły właśnie tam podlegały opodatkowaniu. Zaistniał zatem problem tzw. podwójnego opodatkowania.

2. W przypadku podwójnego opodatkowania normy prawne więcej niż jednego państwa obejmują opodatkowaniem dany przedmiot (dochód czy też majątek), natomiast w sytuacji odmiennej normy prawne żadnego z państw nie nakładają podatku na dany przedmiot.

Konkurencja różnych systemów podatkowych do opodatkowania tego samego przedmiotu (przede wszystkim dochodu) zachodzi przede wszystkim dlatego, że niemal wszystkie państwa powszechnie i jednocześnie stosują dwie zasady opodatkowywania dochodów:

- 1) zasadę rezydencji, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają wszelkie dochody danego podmiotu, który ma miejsce zamieszkania na terytorium danego państwa, niezależnie od miejsca (źródła) ich powstania;
- 2) zasadę źródła, w myśl której – niezależnie od miejsca zamieszkania podmiotu – opodatkowaniu w danym państwie podlegać będą te dochody, które w państwie tym powstały.

Jednoczesne stosowanie tych dwóch zasad może prowadzić do kolizji ustawodawstw w przypadku opodatkowania niektórych dochodów. Oba państwa zainteresowane są bowiem opodatkowaniem tego samego dochodu: jedno państwo, w którym podmiot ma miejsce zamieszkania – zgodnie z zasadą rezydencji, natomiast drugie państwo, będące źródłem dochodu – w oparciu o zasadę źródła.

Zjawiska podwójnego opodatkowania z oczywistych względów nie są pożądane i akceptowane przez ustawodawstwa poszczególnych państw. W celu ich uniknięcia większość państw wypracowało i włączyło do swojego ustawodawstwa (czy to bezpośrednio, czy to w postaci stosowanych umów międzynarodowych) odpowiednie metody eliminowania podwójnego opodatkowania.

3. Najprostszym sposobem eliminacji podwójnego opodatkowania jest przyznanie tylko jednemu z państw prawa do opodatkowania danego dochodu. Normatywnym tego wyrazem są niektóre postanowienia dwustronnych umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opo-

datkowania (umowy UPO), które precyzują, że dany dochód podlega opodatkowaniu tylko w jednym z umawiających się państw. Drugie państwo nie ma wówczas prawa do opodatkowania tego dochodu również u siebie.

W większości przypadków umowy UPO zawierają jednak postanowienie, że danego rodzaju dochód może podlegać opodatkowaniu w jednym z państw (najczęściej – w państwie źródła). Tego rodzaju postanowienie nie oznacza, że podatnik może wybrać sobie państwo, w którym opodatkuje swój dochód i zapłaci podatek. Postanowienie to wskazuje natomiast, że państwo źródła ma prawo opodatkować dany dochód bez względu na to, czy dochód ten podlegał będzie opodatkowaniu w drugim państwie (rezydencji).

W przypadku tego rodzaju postanowień powstaje problem zastosowania odpowiedniej metody eliminacji podwójnego opodatkowania. Analiza postanowień umów międzynarodowych oraz ustawodawstwa wewnętrznego pozwala na wyróżnienie dwóch podstawowych metod eliminacji podwójnego opodatkowania.

Pierwszą z tych metod jest metoda zaliczenia. W literaturze przedmiotu metoda ta nazywana jest także metodą potrącenia, metodą odliczenia albo kredytem podatkowym. W nomenklaturze międzynarodowej metoda ta nazywana jest *tax credit*. Najogólniej rzecz ujmując, metoda zaliczenia polega na tym, że jedno z państw (stron umowy) zalicza na rzecz podatku należnego – obliczanego od sumy wszystkich, krajowych i zagranicznych, dochodów – podatek zapłacony przez podatnika w drugim państwie od dochodu, który tam został opodatkowany. Wyróżnia się dwa warianty tej umowy: zaliczenie pełne oraz zaliczenie z progresją. Metoda zaliczenia charakterystyczna jest dla państw anglosaskich.

Drugą metodą jest metodą wyłączenia (ang. *exemption method*). Polega ona na tym, że jedno z państw-stron umowy rezygnuje z opodatkowania danego dochodu (zwalnia go od podatku), który to dochód jest opodatkowany w drugim z państw-stron umowy.

4. Metoda wyłączenia polega na tym, że dany dochód opodatkowany jest tylko w jednym państwie (zazwyczaj u źródła), ponieważ drugie z państw rezygnuje z opodatkowania tego dochodu, najczęściej poprzez zwolnienie go od podatku.

W takim przypadku dochód opodatkowany w jednym państwie nie jest w ogóle – choćby teoretycznie – opodatkowany w tym drugim pań-

stwie. Nie oznacza to jednak, że ów dochód, opodatkowany w państwie uzyskania, nie może wpływać na wielkość podatku płaconego w drugim kraju (państwie rezydencji). Uzależnione to jest jednak od przyjętego przez dane państwo wariantu metody wyłączenia: czy jest to wyłączenie pełne, czy też wyłączenie z progresją. Wybór odpowiedniego wariantu metody wyłączenia determinowany jest zwykle przez konstrukcję podatku dochodowego w danym państwie (jako podatku liniowego bądź też progresywnego).

W przypadku zastosowania metody wyłączenia pełnego dochody uzyskiwane w innym państwie nie mają żadnego wpływu na sposób opodatkowania oraz wielkość podatku płaconego w drugim państwie.

Z podstawy opodatkowania wyłącza się bowiem w całości dochód uzyskany w drugim państwie. Opodatkowaniu w danym państwie podlega zatem wyłącznie dochód tam osiągnięty.

Przykład

Łączny dochód – 20.000; dochód w państwie A – 14.000; dochód w państwie B – 6000

Stawka podatkowa w państwie A – do 15.000 – 20%; powyżej 15.000 – 30%

Stawka podatkowa w państwie B – 25%

Podatek od dochodu w państwie A – $14.000 \times 20\% = 2800$

Podatek od dochodu w państwie B – $6000 \times 25\% = 1500$

Łączny podatek = $2800 + 1500 = 4300$

Drugim wariantem, w jakim może być zastosowana metoda wyłączenia, jest wyłączenie z progresją. W przypadku tej metody dochód uzyskany w drugim państwie również podlega wyłączeniu spod podstawy opodatkowania w pierwszym państwie. Fakt uzyskania dochodu w drugim państwie może jednak wpływać na wielkość podatku płaconego w pierwszym państwie. W przypadku wyłączenia z progresją stawka podatkowa właściwa dla dochodu uzyskiwanego w państwie ustalana jest jak dla sumy dochodów uzyskanych w tym państwie, jak i za jego granicami.

Przykład

Łączny dochód – 20.000; dochód w państwie A – 14.000; dochód w państwie B – 6000

Stawka podatkowa w państwie A – do 15.000 – 20%; powyżej 15.000 – 30%

Stawka podatkowa w państwie B – 25%

Podatek od dochodu w Państwie A (łącznie 14.000) będzie zapłacony: od dochodu wynoszącego 5.000 według stawki 30% (taka jest bowiem w sumie dochodów nadwyżka kwalifikująca się do stawki 30%); od dochodu wynoszącego 9.000 - według stawki 20%

Podatek w państwie A – $9.000 \times 25\% + 5.000 \times 30\% = 2.250 + 1.500 = 3.750$

Podatek od dochodu w państwie B – $6.000 \times 25\% = 1500$

Łączny podatek = $3750 + 1500 = 5250$

Obciążenia podatkowe w przypadku stosowania metody wyłączenia z progresją mogą być większe. Z drugiej jednak strony metoda ta prowadzi do bardziej równomiernego rozkładania ciężarów podatkowych.

5. Drugą z metod eliminacji podwójnego opodatkowania jest metoda zaliczenia. Metoda ta nazywana jest także metodą potrącenia, metodą odliczenia albo kredytem podatkowym. W nomenklaturze międzynarodowej metoda ta nazywana jest *tax credit*.

Metoda zaliczenia polega na tym, że jedno z państw (stron umowy) zalicza na rzecz podatku należnego – obliczanego od sumy wszystkich, krajowych i zagranicznych, dochodów – podatek zapłacony przez podatnika w drugim państwie od dochodu, który tam został opodatkowany. Wyróżnia się dwa podstawowe warianty tej umowy: zaliczenie pełne oraz zaliczenie z progresją. Metoda zaliczenia charakterystyczna jest dla państw anglosaskich.

W zależności od tego, czy odliczeniu podlega cały zapłacony w państwie źródła podatek, czy też jedynie jego określona część, wyróżniamy zaliczenie pełne oraz zaliczenie zwykłe (proporcjonalne).

W przypadku zaliczenia pełnego państwo siedziby pozwala na odliczenie całego podatku zapłaconego w państwie źródła od uzyskanych i opodatkowanych tam dochodów.

Przykład

Łączny dochód – 20.000; dochód w państwie A – 14.000; dochód w państwie B – 6000

Stawka podatkowa w państwie A – do 15.000 – 20%; powyżej 15.000 – 25%

Stawka podatkowa w państwie B – 30%

Podatek zapłacony w państwie B = 1800

Podatek należny w państwie A = $(15.000 \times 20\%) + (5000 \times 25\%) = 3000 + 1250 = 4250$

Podatek do zapłaty w państwie A = $4250 - 1800 = 2450$

Niniejsza **darmowa publikacja** zawiera jedynie fragment pełnej wersji całej publikacji.

Aby przeczytać ten tytuł w pełnej wersji [kliknij tutaj](#).

Niniejsza publikacja może być kopiowana, oraz dowolnie rozprowadzana tylko i wyłącznie w formie dostarczonej przez NetPress Digital Sp. z o.o., operatora [sklepu na którym można nabyć niniejszy tytuł w pełnej wersji](#). Zabronione są jakiegokolwiek zmiany w zawartości publikacji bez pisemnej zgody NetPress oraz wydawcy niniejszej publikacji. Zabrania się jej od-sprzedaży, zgodnie z [regulaminem serwisu](#).

Pełna wersja niniejszej publikacji jest do nabycia w sklepie internetowym [Salon Cyfrowych Publikacji ePartnerzy.com](#).