



**do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
(druk nr 208)**

I. Cel i przedmiot ustawy

Wprowadzane opiniowaną ustawą zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej ustawą PIT) dotyczą przede wszystkim:

- 1) kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw własności intelektualnej,
- 2) ulgi z tytułu użytkowania sieci Internet,
- 3) ulgi z tytułu wychowywania dzieci.

W zakresie **kosztów uzyskania przychodów** z tytułu praw własności intelektualnej (praw własności przemysłowej oraz praw autorskich i praw pokrewnych) opiniowana ustawa przewiduje ograniczenie stosowania kosztów zryczałtowanych. Zgodnie z nowelizacją roczny limit w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców, z tytułów wymienionych w art. 22 ust. 9 pkt 1 – 3 ustawy PIT, wyniesie połowę kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej (czyli 42.764 zł). Oznacza to, że z pełnych 50% kosztów uzyskania przychodów będą mogli skorzystać tylko ci podatnicy, którzy w roku podatkowym osiągnęli przychody (z tytułu przeniesienia praw własności intelektualnej) w wysokości do 85. 528 zł. Od nadwyżki, z przedmiotowych tytułów ponad tą kwotę, podatnicy nie odliczą kosztów uzyskania przychodów. Limit 42.764 zł dotyczyć będzie łącznie, wszystkich kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 9 ust. 9 pkt 1 – 3. W dalszym ciągu natomiast podatnicy będą mieli prawo do odliczenia całości faktycznie poniesionych kosztów.

W odniesieniu do **ulgi internetowej**, opiniowana ustawa przewiduje jej likwidację. W obecnym stanie prawnym ulga ta wynosi nie więcej niż 760 zł z kwoty wydatków na Internet i jest odliczana od dochodu podatnika.

Zmieniając zasady funkcjonowania **ulgi z tytułu dzieci**, opiniowana ustawa zwiększa wysokość ulgi dla rodzin z trojgiem i więcej dzieci oraz pozostawia niezmienną wysokość ulgi dla rodzin z jednym lub dwoma dziećmi, przy czym – jednocześnie – uzależnia przyznanie ulgi dla rodzin z jednym dzieckiem od kryterium dochodowego.

W obecnym stanie prawnym podatnicy mają prawo odliczyć od podatku 1/6 kwoty zmniejszającej podatek, określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej (czyli 92, 67 zł), na każde dziecko, za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym podatnik wykonywał władzę rodzicielską.

W myśl nowelizacji z ulgi w powyższej wysokości będą mogli nadal skorzystać wszyscy podatnicy wychowujący dwoje dzieci oraz ci podatnicy wychowujący jedno dziecko, których dochód nie przekroczył w roku podatkowym kwoty 112.000 zł (dla podatników – małżonków lub podatników samotnie wychowujących dziecko w rozumieniu art. 6 ust. 4 ustawy PIT) albo kwoty 56.000 zł (dla pozostałych podatników). Przy czym na dochód limitujący przyznanie ulgi składać się mają dochody opodatkowane według skali podatkowej (art. 27 ustawy PIT) oraz dochody z kapitałów pieniężnych (art. 30b ustawy PIT) i opodatkowane liniowo dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej (art. 30c ustawy PIT).

Podatnicy wychowujący troje lub więcej dzieci uzyskają prawo do ulgi w zwiększonej wysokości. W myśl nowelizacji ulga ta wyniesie 1/6 kwoty zmniejszającej podatek na pierwsze i na drugie dziecko, 1/4 kwoty zmniejszającej podatek (czyli 139,01 zł) na trzecie dziecko oraz 1/3 kwoty zmniejszającej podatek (czyli 185,34 zł) na czwarte i każde kolejne dziecko.

Poza opisanymi wyżej zmianami opiniowana ustawa wprowadza do ustawy PIT, także inne zmiany dotyczące m. in. zasad odliczania od przychodów kosztów faktycznie poniesionych, jednoznacznego przesądzenia o możliwości uwzględnienia przez pracodawcę kosztów z tytułu przeniesienia praw własności intelektualnej w zaliczce na podatek, czy też zakresu przedmiotowego ustawy PIT (w tym ostatnim zakresie zmiana polega na usunięciu w art. 2 ust. 1 pkt 2, odesłania do nieobowiązującej ustawy z dnia 8 czerwca 2001 r. o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia).

Ustawa ma znaleźć zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2013 r. Na ten dzień został też określony termin wejścia w życie ustawy.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił opiniowaną ustawę na 23. posiedzeniu w dniu 12 października 2012 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 591). Pierwsze czytanie projektu, zgodnie z art. 37 ust. 2 Regulaminu Sejmu, odbyło się na posiedzeniu plenarnym Sejmu. Następnie projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Najistotniejsze zmiany wprowadzone przez Komisję dotyczyły doprecyzowania przepisów stanowiących o kosztach uzyskania przychodów oraz przepisów dotyczących zasad odliczenia ulgi na dzieci małżonków pozostających w związku małżeńskim jedynie przez część roku podatkowego. Komisja wprowadziła także inne zmiany o charakterze techniczno-legislacyjnym, m. in. zmieniające materię przedłożenia rządowego o przepis aktualizujący odesłanie wyznaczające zakres przedmiotowy ustawy (odesłanie do nieobowiązującej ustawy o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia). W trakcie drugiego czytania (na 22. posiedzeniu Sejmu) wnoszono o odrzucenie projektu ustawy, a także o przyjęcie 18 dodatkowych poprawek. Poprawki te m. in. zmierzały do pozostawienia dotychczasowych zasad odliczania kosztów uzyskania przychodów dla twórców i zasad rozliczania ulgi internetowej, lub też do zmodyfikowania tej ostatniej (zmiana wysokości ulgi, wprowadzenie kryterium dochodowego). Cały szereg poprawek dotyczył ulgi na dzieci. W tym zakresie poprawki m. in. poszerzały krąg beneficjentów ulgi (o podatników podatku liniowego, o podatników podatku rolnego oraz o podatników rozliczających się ryczałtem), zwiększały wysokość ulgi i rezygnowały z kryterium dochodowego uprawniającego do ulgi na jedno dziecko, wprowadzały możliwość uwzględnienia ulgi w zaliczkach odprowadzanych przez płatników podatku oraz przewidywały możliwość rozliczenia ulgi w latach następnych (jeżeli kwota podatku zadeklarowana w zeznaniu uniemożliwiałaby odliczenie w danym roku podatkowym). Ostatecznie Sejm nie przyjął wniosków zgłoszonych w drugim czytaniu i (w trzecim czytaniu na 23. posiedzeniu Sejmu) uchwalił ustawę w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję Finansów Publicznych.

Na etapie prac legislacyjnych w Sejmie sygnalizowano wątpliwości związane z konstytucyjnością rozwiązania wprowadzającego kryterium dochodowe przy ustalaniu prawa do ulgi na jedno dziecko, przy jednoczesnym pominięciu takiego kryterium w odniesieniu do prawa do ulgi z tytułu wychowywania więcej niż jednego dziecka. W opiniach prawnych Biura Analiz Sejmowych wskazywano między innymi, że „wyłączenie z prawa do korzystania z ulgi osób mających jedno dziecko, a przyznanie prawa do takiej ulgi

osobom z większą ilością dzieci, w sytuacji, gdy takie osoby mają dochody przypadające na członka rodziny w podobnej wysokości, może zostać uznane za niezgodne z zasadą równego traktowania. W takim wypadku, w którym przyznanie ulgi nie prowadzi do osiągnięcia żadnego celu społecznego, czy też gospodarczego, ilość dzieci nie może być uznana za kryterium uzasadniające zróżnicowanie opodatkowania.”¹

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 2 lit. d noweli, art. 22 ust. 10 ustawy PIT.

Proponowane, nowe rozwiązania dotyczące zasad odliczania kosztów przychodów z tytułu przeniesienia praw własności intelektualnej powodują, że nie każde faktycznie poniesione koszty, wyższe niż koszty ryczałtowe, będzie można odliczyć od przychodu.

Zgodnie z art. 22 ust. 10 ustawy PIT (nienowelizowanym, w tym zakresie, przez opiniowaną ustawę) jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich (praw własności przemysłowej) były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej określonej w ust. 9 pkt 1-3, koszty uzyskania przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych. W myśl przepisu, oznacza to, że podatnik może odliczyć koszty faktycznie poniesione, jeżeli udowodni, że przekroczyły one 50% przychodu. Takie brzmienie przepisu pozwalało podatnikowi (dotychczas), w każdej sytuacji, rozliczyć koszty faktycznie poniesione, jeśli były one wyższe niż koszty ryczałtowe.

Wobec wprowadzenia limitu odliczenia kosztów ryczałtowych (nie więcej niż kwota 42.764 zł) może się pojawić wątpliwość, czy przedmiotowy przepis pozwoli odliczyć podatnikowi te faktycznie poniesione koszty, które mieszczą się w przedziale kwotowym od 42.764 zł do 50% przychodów. Na przykład podatnik uzyskujący przychody z tytułu przeniesienia praw autorskich oraz z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku w wysokości 200.000 zł, będzie mógł odliczyć od przychodu zryczałtowane koszty w wysokości 42. 764 zł. Jednocześnie odliczając faktycznie poniesione koszty będzie musiał zastosować się do art. 22 ust. 10, który stanowi wprost, że w takim wypadku podatnik musi udowodnić, iż faktycznie poniesione koszty przekroczyły normę procentową określoną w art. 22 ust. 9 pkt 1 – 3, czyli 100.000 zł (50% z 200.000 zł). Biorąc pod uwagę, nie literalne brzmienie przepisu, a jego cel, zasadnym byłoby aby podatnik mógł rozliczyć również udowodnione koszty w wysokości niższej niż 100.000, chociaż nie

¹ Prof. Marek Kalinowski, opinia zlecona BAS z dnia 20 sierpnia 2012 r.

stanowiące już 50% uzyskania przychodu. Dążąc do dostatecznej precyzji przepisów, tak aby oddawały w sposób adekwatny intencje ustawodawcy proponuje się poniższą poprawkę.

Propozycja poprawki:

w art. 1 w pkt 2, dodaje się lit. e w brzmieniu:

„e) po ust. 10 dodaje się ust. 10a w brzmieniu:

„10a. Przepis ust. 10 stosuje się również, jeżeli podatnik udowodni, że w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1–3 były wyższe niż kwota określona w ust. 9a.”;

2) art. 1 pkt 4 lit. a noweli, art. 27f ust. 2 pkt 3 ustawy PIT.

Nowe brzmienie art. 27f ust. 2 pkt 3 ustawy PIT wskazuje, że w przypadku wychowywania przez podatnika trojga i więcej dzieci, odliczeniu na pierwsze i drugie dziecko podlega kwota stanowiąca 1/6 kwoty zmniejszającej podatek. Przepis ten może być więc rozumiany w ten sposób, że odliczenie obejmuje jedynie 1/6 kwoty zarówno za pierwsze jak i drugie dziecko (w sumie 1/6 kwoty), a nie odrębnie 1/6 kwoty za pierwsze i 1/6 kwoty za drugie dziecko (w sumie 2/6 kwoty). Na to ostatecznie wskazuje zarówno intencja projektu ustawy jak i sama konstrukcja jej przepisów (gradacja ulgi, ustęp pierwszy w art. 27f), należy jednak mieć na uwadze, że podstawową metodą interpretacji tekstów prawnych jest wykładnia językowa. W tym wypadku, aby wyinterpretować z przepisu pożądaną normę (1/6 kwoty na pierwsze i 1/6 kwoty na drugie dziecko), należałoby „przełamać” wykładnię językową wykładnią celowościową, odwołującą się do *ratio legis*. Mając na względzie postulat formułowania przepisów w sposób jasny i nie budzący wątpliwości, tak aby adekwatnie do intencji ustawodawcy oddawały treść normy, proponuje się poniższą poprawkę.

Propozycja poprawki:

w art. 1 w pkt 4 w lit. a, w ust. 2 w pkt 3:

a) w lit. a skreśla się wyrazy „i drugie dziecko”,

b) po lit a dodaje się lit.... w brzmieniu:

„...) 1/6 kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, na drugie dziecko,”;

3) art. 1 pkt 4 lit. b noweli, art. 27f ust. 2a ustawy PIT.

Wątpliwość budzi limit dochodów branych pod uwagę, przy ustaleniu prawa do ulgi z tytułu wychowywania jednego dziecka. Zgodnie z nowelizacją od podatku obliczonego od dochodów opodatkowanych wg skali podatkowej, podatnik będzie miał prawo odliczyć ulgę z tytułu wychowywania jednego dziecka, z uwzględnieniem limitu dochodów nie tylko opodatkowanych skalą podatkową, ale także dochodów z kapitałów pieniężnych oraz dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej. Pytanie budzi zasadność „rozszerzenia” kryterium dochodowego na dochody opodatkowane w inny sposób niż skalą podatkową. I tak np. zauważyć można, że osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą może opodatkować dochody na zasadach ogólnych (skala podatkowa lub podatek liniowy). W takim wypadku dochody te będą brane pod uwagę przy zastosowaniu ulgi na jedno dziecko. Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą może też skorzystać z ryczałtowych form opodatkowania, czyli ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych albo karty podatkowej (dochody z tego tytułu nie będą brane przy limicie uzasadniającym prawo do ulgi). Jak argumentują wnioskodawcy ustawy, uzasadnieniem dla takiego zróżnicowania sytuacji podatkowej dwóch grup podatników, jest brak możliwości ustalenia faktycznie uzyskanego dochodu dla podatników opłacających podatek w formie ryczałtu. Takie uzasadnienie nie wydaje się być wystarczające. W dalszym ciągu pozostaje pytanie, dlaczego wybrane kategorie dochodów (z pominięciem kategorii innych) będą brane pod uwagę przy ustalaniu sytuacji dochodowej podatnika, warunkującej prawo do ulgi.

4) art. 1 pkt 5 lit. a noweli, art. 32 ust. 2 ustawy PIT.

Wskazana jest zmiana techniczno – legislacyjna. Za dobrą praktykę legislacyjną przyjąć należy, w zakresie wprowadzenia zmian do ustawy, ograniczenie tych zmian jedynie do nadania nowego brzmienia fragmentowi jednostki (punktowi, literze, zdaniu), w miejsce nadawania nowego brzmienia całej jednostce redakcyjnej (artykułowi, ustępowi). W istotnej mierze poprawia to czytelność zmiany dla adresatów ustawy. W przedmiotowym przypadku zasadnym jest konsekwentne posłużenie się techniką wprowadzenia zmian zastosowaną już w art. 1 pkt 2 lit. d noweli.

Propozycja poprawki:

w art. 1 w pkt 5 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) w ust. 2 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Za dochód, o którym mowa w ust. 1 i 1a, uważa się uzyskane w ciągu miesiąca przychody w rozumieniu art. 12 oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez płatnika, po odliczeniu kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 lub w ust. 9 pkt 1–3 oraz po odliczeniu potrąconych przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b lub pkt 2a.”;

Szymon Giderewicz
starszy legislator