

UZASADNIENIE

Przedkładany projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi realizację zmian zapowiedzianych przez Prezesa Rady Ministrów w exposé wygłoszonym w dniu 18 listopada 2011 r. Proponowane zmiany dotyczą takich preferencji podatkowych jak: uprawnienie do korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców, ulgi z tytułu użytkowania sieci Internet oraz ulgi na dzieci.

Obecny stan prawny

Koszty uzyskania przychodów w wysokości 50% z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych

W obecnym stanie prawnym na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 1 – 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”, 50% koszty uzyskania przychodów przysługują w stosunku do przychodów uzyskanych przez twórców:

- z tytułu przeniesienia prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego,
- z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną,
- z tytułu korzystania z praw autorskich oraz z praw pokrewnych przez artystów wykonawców, w rozumieniu odrębnych przepisów lub rozporządzenia przez nich tymi prawami, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy PIT, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej określonej w art. 22 ust. 9 pkt 1 – 3, koszty uzyskania przychodów przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych (art. 22 ust. 10 ustawy PIT).

Ulga z tytułu użytkowania sieci Internet

Na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6a ustawy PIT podatnik może zmniejszyć podstawę opodatkowania o wydatki ponoszone z tytułu użytkowania sieci Internet, w wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 760 zł.

Ulga z tytułu wychowywania dzieci

Ulga na dzieci uregulowana jest w art. 27f ustawy PIT.

Odliczeniu od podatku podlega kwota stanowiąca 1/6 kwoty zmniejszającej podatek określonej w pierwszym przedziale skali podatkowej, za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym podatnik w stosunku do małoletniego dziecka:

- 1) wykonywał władzę rodzicielską,
- 2) pełnił funkcję opiekuna prawnego, jeżeli dziecko z nim zamieszkiwało,
- 3) sprawował opiekę przez pełnienie funkcji rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą.

Kwota odliczenia wynosi 92,67 zł miesięcznie na każde dziecko. Rocznie jest to kwota 1.112,04 zł.

Odliczenie dotyczy łącznie obojga rodziców, opiekunów prawnych dziecka albo rodziców zastępczych pozostających w związku małżeńskim. Kwotę tę mogą odliczyć od podatku w częściach równych lub w dowolnej proporcji przez nich ustalonej.

Na powyższych zasadach z odliczenia może również skorzystać podatnik, który – w związku z wykonywaniem ciężącego na nim obowiązku alimentacyjnego oraz w związku ze sprawowaniem funkcji rodziny zastępczej – utrzymywał w roku podatkowym pełnoletnie dziecko:

- które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywało zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- do ukończenia 25 roku życia uczące się w szkole, o której mowa w przepisach o systemie oświaty, przepisach o szkolnictwie wyższym lub w przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli w roku podatkowym nie uzyskało dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b w łącznej wysokości przekraczającej kwotę stanowiącą iloraz kwoty zmniejszającej podatek oraz stawki

podatku, określonych w pierwszym przedziale skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, z wyjątkiem renty rodzinnej.

Obecnie preferencja ta nie jest uzależniona od wysokości uzyskanego przez podatnika dochodu czy też liczby dzieci.

Proponowane zmiany

Koszty uzyskania przychodów

Proponuje się ograniczenie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów z tytułu uzyskania przychodów z:

- przeniesienia prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego,
- opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną,
- praw autorskich oraz praw pokrewnych przez artystów wykonawców, w rozumieniu odrębnych przepisów lub rozporządzenia przez nich tymi prawami.

Uprawnienie do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania określonej w art. 84 Konstytucji RP, z którego wynika, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Niewątpliwie przywilejem podatkowym jest opodatkowanie połowy uzyskanych dochodów przez pewną grupę podatników (np. artyści, dziennikarze, naukowcy, wynalazcy), bez względu na podstawie jakiej umowy został on uzyskany (rodzaj zawartej umowy).

Z kolei w przypadku pracowników uzyskujących wynagrodzenie ze stosunku pracy, w ramach którego stworzone zostanie dzieło korzystające z ochrony praw autorskich, pracodawca stosuje dwa rodzaje kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ustawy PIT:

- ust. 2 pkt 1, tj. w wysokości 111 zł 25 gr miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1.335 zł, oraz
- ust. 9 pkt 3, tj. w wysokości 50% uzyskanego przychodu w z tytułu praw autorskich (po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne).

W konsekwencji podatnik korzystający z praw autorskich (lub praw pokrewnych) w ramach stosunku pracy oprócz pracowniczych kosztów uzyskania przychodów może stosować także – w odniesieniu do przychodów, do których ma zastosowanie ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych – 50% koszty. Nie ma zatem wątpliwości, iż pracownicy ci dodatkowo korzystają z jeszcze jednej preferencji podatkowej.

Z tych względów w projekcie zaproponowano wprowadzenie rocznego limitu w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów, który wyniesie 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. 42.764 zł.

Należy mieć na uwadze, że powyższy limit będzie dotyczyć łącznych dochodów, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów uzyskanych w roku podatkowym zarówno w ramach stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych.

Podatnik nadal będzie miał prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodów faktycznie poniesionych.

Ulga z tytułu użytkowania sieci Internet

Celem wprowadzenia tego odliczenia było zrekompensowanie podatnikom wzrostu cen dostawy usługi spowodowanej podniesieniem stawki podatku VAT z 7% do 22%. Proponuje się likwidację tej ulgi, gdyż w ostatnich latach z uwagi na konkurencję na rynku dostawców mediów elektronicznych ceny dostępu do sieci Internet uległy znacznej obniżce. Ponadto u podstaw przedkładanej propozycji leży malejące społeczne znaczenie tej ulgi ze względu na dynamiczny rozwój usług internetowych i powszechność korzystania z Internetu. O ile zatem ulga przyczyniła się do zniwelowania „szoku cenowego” związanego z opodatkowaniem usług dostępu do Internetu podatkiem VAT, kiedy ceny usług były relatywnie wysokie, o tyle obecnie, kiedy ceny tych usług spadły, nie jest już czynnikiem warunkującym decyzję o zakupie tej usługi.

Ulga z tytułu wychowywania dzieci

Ulga na dzieci to jeden z elementów polityki prorodzinnej, który przez system podatkowy ma za zadanie wsparcie rodzin z dziećmi. Ta forma pomocy państwa, z uwagi na niekorzystną sytuację demograficzną kraju powinna promować przede wszystkim rodziny wielodzietne. Dlatego też uznano za zasadne przekonstruowanie funkcjonującej od 2007 r. ulgi, polegające na:

- zwiększeniu ulgi dla rodzin z trojgiem i więcej dzieci,

- ograniczeniu ulgi dla rodzin z jednym dzieckiem przez wprowadzenie limitu dochodów.

Proponuje się zatem następujące zmiany w stosowaniu tego odliczenia:

1) w przypadku podatników:

- pozostających w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy posiadających w roku podatkowym wyłącznie jedno dziecko, na które przysługuje odliczenie, ulga nie będzie przysługiwała, jeżeli łączne dochody małżonków przekraczają kwotę 112.000 zł,
- niepozostających w związku małżeńskim, ale będących osobami samotnie wychowującymi dziecko wymienionymi w art. 6 ust. 4 ustawy PIT, posiadających w roku podatkowym wyłącznie jedno dziecko, na które przysługuje odliczenie, ulga nie będzie przysługiwała, jeżeli dochody tego podatnika przekroczą kwotę 112.000 zł,
- niepozostających w związku małżeńskim, posiadających w roku podatkowym wyłącznie jedno dziecko, na które przysługuje odliczenie, ulga nie będzie przysługiwała, jeżeli dochody podatnika przekroczą kwotę 56.000 zł.

Propozycja zawarta w projekcie wyklucza możliwość zastosowania odliczenia określonym powyżej podatnikom, których dochody (po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne) przekroczą w roku podatkowym określone powyżej kwoty.

Przy czym, aby założony powyżej cel został zrealizowany, zaproponowano, aby spełnienie przesłanki dotyczącej kryterium dochodowego rozpatrywać przy uwzględnieniu dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych określonych w ustawie PIT (przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania), tj. dochodów:

- opodatkowanych wg skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ustawy PIT (przykładowo dochody z pracy, działalności wykonywanej osobiście, z działów specjalnych produkcji rolnej i z pozarolniczej działalności gospodarczej, emerytury i renty, dochody z praw majątkowych),
- z kapitałów pieniężnych (przykładowo dochody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych) opodatkowanych przy zastosowaniu 19% stawki podatkowej (art. 30b ustawy PIT),
- z pozarolniczej działalności gospodarczej i z działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych przy zastosowaniu 19% stawki podatkowej (art. 30c ustawy PIT).

W kryterium dochodowym nie uwzględnia się dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych przy zastosowaniu 19% stawki podatkowej, uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, z uwagi na specyfikę tego opodatkowania, tj. opodatkowania dochodu jedynie w okresie 5 lat od dnia nabycia nieruchomości i praw majątkowych, jak również możliwości nieopodatkowania uzyskanego dochodu w okresie 5 lat, w przypadku zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy PIT (wolne od podatku są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe).

Uwzględnienie zatem dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w kryterium dochodowym różnicowałoby podatników ze względu na okres, w którym nastąpiło zbycie, jak i na możliwość zastosowania zwolnienia. Takie zróżnicowanie mogłoby zostać uznane za naruszenie konstytucyjnej zasady równości i sprawiedliwości społecznej.

Ponadto z uwagi na brak możliwości ustalenia faktycznie uzyskanego dochodu z kryterium dochodowego wyłączono dochody podatników, którzy:

- wybrali sposób opodatkowania w formach zryczałtowanych (ryczałt ewidencjonowany i karta podatkowa),
- opłacają podatek zryczałtowany za pośrednictwem płatnika.

Wprowadzenie tego typu rozwiązania mogłoby spotkać się z zarzutem niekonstytucyjności przepisów, gdyż kreowałoby nierzeczywisty dochód. W tym miejscu należy przywołać wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 listopada 2005 r., sygn. akt P 3/05. Powołane orzeczenie dotyczyło postanowień art. 5 ust. 10 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz. U. Nr 228, poz. 2255, z późn. zm.).

Przepis ten stanowił, iż w przypadku osób rozliczających się z podatku na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, dochód deklarowany w oświadczeniu, o którym mowa w art. 23 ust. 4 pkt 3 lit. a ustawy o świadczeniach rodzinnych, nie może być niższy od kwoty odpowiadającej sześciokrotności sumy należnego zryczałtowanego podatku dochodowego i składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Norma ta określała przesłanki uzyskania prawa do zasiłku rodzinnego dla grupy osób, wyróżnionej ze względu na formę opodatkowania dochodu. Szczególny charakter tego przepisu wyrażał się w tym, że wyodrębniał grupę osób utrzymujących dzieci ze względu na formę

opodatkowania dochodu, a także tym, iż prawo do zasiłku rodzinnego tych osób uwarunkowane zostało normatywnym, a nie rzeczywistym dochodem rodziny (sześciokrotność sumy należnego zryczałtowanego podatku dochodowego i składki na ubezpieczenie zdrowotne). Przepis ten w istocie był jedynie formułą ustalającą nierzeczywisty dochód podatnika. Trybunał Konstytucyjny uznał, iż omawiany przepis był niezgodny z art. 2, art. 32 i art. 71 ust. 1 Konstytucji RP.

W świetle powyższego uwzględnienie wyłącznie dochodów podatnika opodatkowanych na ogólnych zasadach, o których mowa w art. 27, 30b i 30c, jest zgodne z ratio legis proponowanego rozwiązania. Należy bowiem zauważyć, iż Konstytucja RP nie zawiera szczególnych uregulowań lub wytycznych dla ustawodawcy odnośnie do zasad systemu podatkowego, w tym także dotyczącego podatku od dochodów osobistych. Ustawa zasadnicza stanowi jedynie, iż:

- każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP),
- nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji RP).

Przepis art. 84 Konstytucji RP normuje zasadę powszechności opodatkowania. Z kolei art. 217 Konstytucji RP stanowi nie tylko gwarancję praw podatnika, ale także, w związku z art. 84, wyraża zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo (przez decyzje ustawodawcze) ma prawo obciążania podatkiem podmiotów znajdujących się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań publicznych.

Natomiast w art. 2 i 32 Konstytucji RP sformułowane zostały zasady sprawiedliwości i równości społecznej. Zasady te w prawie podatkowym były w przeszłości wielokrotnie przedmiotem kontroli konstytucyjnej. Trybunał Konstytucyjny uznaje, że zasada równości jest przestrzegana wtedy, gdy każdy obywatel może stać się adresatem każdej z norm przyznających określone prawo obywatelskie. Nie można więc różnicować obywateli ze względu na kryteria powodujące powstanie zamkniętych kategorii o zróżnicowanym statusie prawnym (sygn. akt K 10/93). Sprawiedliwość podatkowa jest pewnym uszczegółowieniem ogólnej zasady sprawiedliwości społecznej i dotyczy tylko sprawiedliwości obciążeń. Wyrazem sprawiedliwości podatkowej jest zwłaszcza powszechność i równość opodatkowania.

Realizacja konstytucyjnych zasad równości oraz sprawiedliwości społecznej nie oznacza konieczności przyznawania wszystkim kategoriom obywateli jednakowych praw i jednakowych obowiązków. Niejednokrotnie prawidłowa realizacja tych zasad wymaga kształtowania praw i obowiązków w sposób zróżnicowany. Poszczególne kategorie podmiotów powinny być traktowane równo, według jednakowej miary, tylko wówczas, gdy u podnóża określonych regulacji prawnych leży jednakowa sytuacja faktyczna tych kategorii podmiotów. Istnieje zatem prawo ustawodawcy do odmiennego kształtowania sfery praw i obowiązków poszczególnych kategorii podmiotów, jeżeli te odmiennie zasady będą wynikać z odmienności ich sytuacji faktycznej.

Sprawą podstawową dla oceny dochowania zasady równości jest ustalenie cechy istotnej, z uwagi na którą przepisy prawa dokonały zróżnicowania sytuacji prawnej swoich adresatów. Z konstytucyjnej zasady równości wynika więc dla ustawodawcy obowiązek równego traktowania obywateli i innych podmiotów. Zasada ta wiąże nie tylko, gdy ustawodawca ogranicza prawa lub obowiązki, ale także gdy przyznaje prawa lub nakłada obowiązki. W każdym przypadku podmioty należące niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie.

Nierówne traktowanie podatnika (podatników) posiadającego (posiadających) jedno dziecko nie musi oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji RP. Wysokość uzyskanych w roku podatkowym dochodów (zwłaszcza w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych) może stanowić cechę różnicującą podatnika (małżonków) wychowującego (wychowujących) jedno dziecko, która uzasadnia ich odmiennie traktowanie w zakresie możliwości skorzystania z preferencji. Podatnicy dysponujący dochodami w innej wysokości (w tym konkretnym przypadku mieszczącymi się w zaproponowanych w nowelizacji limitach dla osób pozostających przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim i osób samotnie wychowujących dzieci w wysokości 112.000 zł i o połowę niższym dla osób niepozostających w związku małżeńskim albo przekraczającymi zaproponowane w nowelizacji limity) nie są w takiej samej sytuacji faktycznej. Warto także wskazać, iż wprowadzenie w prorodzinnym podatkowym instrumencie kryterium dochodowego ściśle nawiązuje do rozwiązań obowiązujących w innych przepisach dotyczących polityki prorodzinnej, czego przykładem mogą być chociażby przepisy dotyczące świadczeń rodzinnych,

- 2) w przypadku podatnika (podatników) posiadającego (posiadających) dwoje dzieci zasady odliczenia pozostają bez zmian, tj. ulga będzie przysługiwała bez względu na uzyskany w roku podatkowym dochód,
- 3) w odniesieniu do podatnika (podatników) posiadającego (posiadających) troje i więcej dzieci, kwota ulgi ulegnie zwiększeniu na:
 - a) trzecie dziecko o 50% kwoty obecnie obowiązującej i wyniesie miesięcznie 139,01 zł (roczna kwota odliczenia 1.668,12 zł),
 - b) czwarte i każde następne dziecko o 100% kwoty obecnie obowiązującej i wyniesie miesięcznie 185,34 zł (roczna kwota odliczenia 2.224,08 zł)– bez względu na wysokość uzyskanych dochodów.

Dodatkowo należy wskazać, iż państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej kładzie przede wszystkim duży nacisk na wsparcie rodzin wielodzietnych, dlatego też w podatku dochodowym prawo do odliczenia podatkowego, co do zasady, przysługuje podatnikowi (rodzinie) z co najmniej dwójką dzieci. Jednakże z uwagi na poszanowanie nakazu wynikającego z art. 18 i art. 71 Konstytucji, projektowane odliczenie uwzględni także rodziny posiadające jedno dziecko, ale w tym przypadku wprowadza kryterium dochodowe.

Omówienie poszczególnych przepisów ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Art. 1 pkt 1 nowelizacji – zmiana dotyczy art. 22 ustawy PIT (koszty uzyskania przychodów)

W lit. a nadawane jest nowe brzmienie ust. 4 w art. 22 ustawy PIT, które de facto polega na zastąpieniu wyrazów „ust. 5 i 6” wyrazami „ust. 5, 6 i 10”. Przepis ten dotyczy odliczania od przychodów kosztów faktycznie poniesionych w danym roku podatkowym i stanowi doprecyzowanie obecnie obowiązującej regulacji.

W lit. b tiret drugie dotyczy dodania w ust. 9 po pkt 1 – 3 regulacji, która wprowadza roczny limit kosztów uzyskania przychodów, które mogą być zastosowane do przychodów za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, w tym z tytułu opłaty licencyjnej oraz z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, mający wynosić 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy PIT. Podatnik

uzyskujący przychody z tych tytułów będzie mógł w ramach kosztów uzyskania przychodów uwzględnić maksymalnie kwotę 42.764 zł, co oznacza, że 50% koszty uzyskania przychodów nie będą miały zastosowania do przychodów (po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne) w wysokości przekraczającej kwotę 85.528 zł. Konsekwencją dodania powyższej regulacji jest zmiana porządkowa zawarta w tiret pierwsze, polegająca na zastąpieniu po pkt 1 i 2 średników – przecinkami.

Art. 1 pkt 2 nowelizacji – zmiana dotyczy art. 26 ustawy PIT (odliczenia od dochodu)

Proponowany przepis uchyla pkt 6a w art. 26 ust. 1 stanowiący podstawę do odliczenia od dochodu w zeznaniu podatkowym ulgi na Internet.

Art. 1 pkt 3 nowelizacji – zmiana dotyczy art. 27f ustawy PIT (ulga na dzieci)

W lit. a nadawane jest nowe brzmienie ust. 2 w art. 27f. Nowe brzmienie ust. 2 określa zasady obliczania kwoty przysługującego odliczenia, zawiera szczególne regulacje dotyczące podatników wychowujących jedno dziecko (ust. 2 pkt 1), gdyż wprowadza ograniczenie stosowania ulgi na jedno dziecko, w zależności od wysokości uzyskanego przez podatnika dochodu. Łączne dochody podatników pozostających w związku małżeńskim oraz podatnika wymienionego w art. 6 ust. 4 ustawy PIT, tj. osoby samotnie wychowującej dziecko, przekraczające kwotę 112.000 zł oraz podatnika niepozostającego w związku małżeńskim, ale niebędącego osobą samotnie wychowującą dziecko przekraczające w roku podatkowym kwotę 56.000 zł oznaczają brak możliwości skorzystania z odliczenia.

Ponadto nowelizowany ustęp stanowi o podwyższeniu miesięcznej kwoty odliczenia na trzecie i kolejne dziecko (ust. 2 pkt 3).

Wysokość ulgi na:

- pierwsze i drugie dziecko nadal wynosić będzie 92,67 zł za każdy miesiąc kalendarzowy,
- na trzecie dziecko – 139,01 zł za każdy miesiąc kalendarzowy,
- na czwarte i każde kolejne dziecko – 185,34 zł za każdy miesiąc kalendarzowy.

W lit. b dodawane są ust. 2a – 2d.

Ust. 2a określa, jakie dochody należy brać pod uwagę przy ustalaniu prawa do ulgi na jedno dziecko. I tak będą to dochody:

- opodatkowane według skali podatkowej, np. dochody z pracy (art. 27 ustawy PIT),
- z kapitałów pieniężnych opodatkowane przy zastosowaniu 19% stawki podatku, np. z odpłatnego zbycia papierów wartościowych (art. 30b ustawy PIT),

- z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowane przy zastosowaniu 19% stawki podatku (art. 30c ustawy PIT).

Dochody te pomniejszać się będzie dodatkowo o zapłacone (pobrane przez płatnika) w roku podatkowym składki na ubezpieczenia społeczne.

Limit dochodów w wysokości 112.000 zł dotyczyć będzie podatników pozostających przez cały rok w związku małżeńskim i osób samotnie wychowujących dzieci. Przykładowo z ulgi skorzystają ci małżonkowie, z których jeden uzyskał w roku podatkowym dochody w wysokości 112.000 zł, a drugi nie uzyskał żadnych dochodów, lub każdy z nich uzyskał dochody nie wyższe niż 56.000 zł.

Jednakże w przypadku małżonków ta wysokość dochodów będzie brana pod uwagę jedynie w sytuacji, gdy małżeństwo trwa przez cały rok podatkowy. Jeżeli podatnik pozostawał w związku małżeńskim jedynie przez część roku podatkowego (np. styczeń – sierpień), przy określaniu prawa do ulgi na jedno dziecko będzie brał pod uwagę wyłącznie swoje dochody. Warunek pozostawania przez cały rok w związku małżeńskim podyktowany jest między innymi tym, iż w przypadku małżonków rozwiedzionych trudno byłoby byłym partnerom ustalić wysokość łącznych, faktycznie uzyskanych w roku dochodów.

W tej sytuacji podatnik nie miałby możliwości skorzystania z przedmiotowej ulgi, mimo że on sam spełnia wszystkie warunki do tego odliczenia.

Podobnie może być w sytuacji podatnika, który wstąpił w związek małżeński w trakcie roku podatkowego i de facto przez cały rok sam zajmował się dzieckiem, a jego dochody nie przekraczały np. 40 tys. zł (zatem prawo do ulgi mu przysługuje), jednakże z uwagi na wstąpienie w związek małżeński, np. w grudniu, mógłby prawo do zastosowania ulgi utracić ze względu na dochody, które obecny małżonek uzyskał np. w wysokości 100 tys. zł (łącznie dochody przekroczyłyby limit w wysokości 112 tys. zł).

Z tych względów proponuje się, aby w przypadku małżonków obowiązywał warunek pozostawania w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy.

Natomiast w dodawanym ust. 2b określono, kiedy przysługuje podatnikowi odliczenie na drugie, trzecie lub kolejne dziecko. Zgodnie z tym przepisem odliczenie będzie przysługiwać nawet w sytuacji, gdy podatnik tylko przez jeden dzień wychowywał drugie lub kolejne dziecko. Oczywiście przy obliczaniu wysokości odliczenia będzie się brać pod uwagę tylko te miesiące, w których dziecko było w rodzinie.

Dla lepszego zobrazowania powyższych zasad ustalania zarówno prawa do ulgi, jak i jej wysokości poniżej przedstawia się przykłady prawidłowego jej stosowania.

Przykład 1

W roku podatkowym małżonkowie uzyskali z tytułu wynagrodzenia za pracę łącznie 69.857 zł. Dodatkowo sprzedali na giełdzie akcje, z których dochód wyniósł 19.730 zł. Zatem łącznie uzyskana w danym roku podatkowym kwota wyniosła 89.587 zł. Po odliczeniu kosztów uzyskania przychodów (2.670 zł) i składek na ubezpieczenia społeczne wynoszących 9.577,39 zł uzyskana kwota dochodu wyniosła 77.339,61 zł, zatem nie przekroczyła określonego w ustawie limitu 112.000 zł. Oznacza to, że małżonkom przysługuje prawo do odliczenia ulgi na jedno dziecko.

Przykład 2

W roku podatkowym małżonkowie uzyskali z tytułu wynagrodzenia za pracę łącznie 126.000 zł. Innych dochodów nie osiągnęli. Po odliczeniu kosztów uzyskania przychodów (2.670 zł) i składek na ubezpieczenia społeczne (17.274,60 zł) kwota dochodu wyniosła 106.055,40 zł, co oznacza, że małżonkom przysługuje prawo do odliczenia ulgi na jedno dziecko, gdyż kwota uzyskanego dochodu nie przekroczyła kwoty 112.000 zł.

Przykład 3

Podatnicy (małżeństwo) do czerwca wychowują lub utrzymują troje dzieci, na które przysługuje ulga, a od lipca tylko dwoje (w czerwcu jedno z dzieci zmieniło stan cywilny). Kwota odliczenia do czerwca włącznie wyniesie 1.946,10 zł (92,67 zł x dwoje dzieci x 6 miesięcy oraz 139,01 zł x jedno dziecko x 6 miesięcy), a od lipca do końca roku za poszczególne miesiące wyniesie 1.112,04 zł (92,67 zł x dwoje dzieci x 6 miesięcy). Kwota ta dotyczy łącznie obojga małżonków.

Przykład 4

Osoba samotnie wychowująca dziecko ma jedno własne małoletnie dziecko, a od 1 września staje się rodzicem zastępczym dla trojga dzieci swojej siostry, która została pozbawiona praw rodzicielskich. Wszystkie dzieci spełniają kryteria do zastosowania ulgi na dzieci. Kwota odliczenia w tym przypadku wyniesie 1.112,04 zł (92,67 zł x własne dziecko x 12 miesięcy) + 370,68 zł (92,67 zł x pierwsze dziecko przysposobione x 4 miesiące) + 556,04 zł (139,01 zł x drugie dziecko przysposobione, które jest trzecim dzieckiem w rodzinie x 4 miesiące) + 741,36 zł (185,34 zł x trzecie dziecko przysposobione, które jest czwartym dzieckiem w rodzinie x 4 miesiące), tj. łącznie kwotę 2.780,12 zł.

Ust. 2c stanowi część obowiązującego przed zmianą brzmienia ust. 2. Przepis ten reguluje kwestie dotyczące utraty prawa do odliczenia ulgi.

Ust. 2d wskazuje, kogo nie będzie się uważać za podatnika pozostającego w związku małżeńskim, na potrzeby ustalania jego prawa do korzystania z ulgi w zakresie dochodowości. Ponieważ orzeczenie separacji nie rozwiązuje związku małżeńskiego, ale powoduje powstanie rozdzielności majątkowej, proponuje się w przypadku osób pozostających w separacji nie ustalać łącznego dochodu tych małżonków.

W konsekwencji za podatnika pozostającego w związku małżeńskim dla ustalenia prawa do ulgi nie będzie się uważać osoby będącej w separacji oraz osoby, której małżonek został pozbawiony praw rodzicielskich lub odbywa karę pozbawienia wolności.

Art. 1 pkt 4 nowelizacji – zmiana dotyczy art. 32 ustawy PIT (pobór zaliczek przez zakład pracy)

Zmiana brzmienia ust. 2 zaproponowana w lit. a związana jest z zastosowaniem przez płatnika – pracodawcę 50% kosztów uzyskania przychodów.

Mimo nowego brzmienia przepisu ust. 2 w art. 32 ustawy, zmiana de facto polega na zastąpieniu wyrazów „po odliczeniu kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1 lub 3” wyrazami „po odliczeniu kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 lub w art. 22 ust. 9 pkt 1 – 3”, z których jednoznacznie wynika, iż pracodawca, obliczając dochód, może zastosować także 50% koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez podatnika np. z praw autorskich lub praw pokrewnych.

W lit. b zaproponowano dodanie ust. 7 w art. 32 ustawy. Norma ta umożliwi pracownikowi złożenie płatnikowi oświadczenia o niestosowaniu przy obliczaniu zaliczek na podatek 50% kosztów uzyskania przychodów. Regulacja ta obliguje płatnika do zaprzestania potrącania 50% kosztów, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym pracownik złożył oświadczenie.

Przepis ma na celu zapobieżenie sytuacji, w której pracownik, uzyskujący przedmiotowe przychody od kilku płatników stosujących 50% koszty uzyskania przychodów, po zakończeniu roku podatkowego będzie zmuszony dokonać znacznej dopłaty podatku.

Art. 1 pkt 5 nowelizacji – zmiana dotyczy art. 41 ustawy PIT (pobór zaliczek przez płatników)

Proponuje się dodanie ust. 11 w art. 41. Regulacja jest analogiczna do zawartej w pkt 4 nowelizacji, z tym że dotyczy innych płatników niż zakład pracy. Płatnicy zobligowani do poboru zaliczki na podatek od przychodów, do których zastosowanie ma przykładowo ustawa – Prawo własności przemysłowej, nie będą uwzględniać 50% kosztów uzyskania przychodów na wniosek podatnika zawarty w oświadczeniu, o którym mowa w dodawanym ust. 11 w art. 41.

Art. 2 i 3 nowelizacji określa obowiązywanie i wejście w życie ustawy.

Projekt został przekazany do zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. W dniu 28 marca 2012 r. odbyło się posiedzenie Komisji, która pozytywnie zaopiniowała przedmiotowy projekt.

Projekt ustawy jest ujęty w Wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów na 2012 r., projekty ustaw, część A (lp. 2), zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.).

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa, z chwilą przekazania projektu ustawy do uzgodnień z członkami Rady Ministrów, projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej. Zgodnie z § 11a ust. 1 i ust. 2 pkt 1 uchwały nr 49 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. Nr 13, poz. 221, z późn. zm.), organ wnioskujący udostępnił projekt ustawy w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Nie zgłoszono zainteresowania pracami nad tym projektem w trybie przewidzianym w ustawie o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa.

Materia regulowana przez projekt ustawy nie jest objęta prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy nie podlega obowiązkowi notyfikacji zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Podmioty, na które oddziałuje akt normatywny

Przedmiotowy akt normatywny będzie oddziaływał na osoby fizyczne uzyskujące dochody opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych wychowujące jedno dziecko, których dochody przekraczają górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, podatników wychowujących troje i więcej dzieci, podatników korzystających z 50% kosztów uzyskania przychodów, podatników korzystających dotychczas z tzw. ulgi na Internet.

2. Konsultacje społeczne

Przedmiotowy projekt przekazano do konsultacji społecznych z następującymi partnerami społecznymi: Stowarzyszenie Autorów Zaiaks, Związek Polskich Artystów Plastyków, Związek Artystów Wykonawców, Związek Polskich Artystów Fotografików, Stowarzyszenie Polskich Artystów Muzyków, Związek Artystów Scen Polskich, Stowarzyszenie Dziennikarzy Polskich, Stowarzyszenie Dziennikarzy Rzeczypospolitej Polskiej, Katolickie Stowarzyszenie Dziennikarzy, Konferencja Rektorów Akademickich Szkół Polskich (KRASP), Business Centre Club, Pracodawcy RP, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Narodowy Bank Polski, NSZZ „Solidarność”, Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych, Stowarzyszenie Filmowców Polskich, Krajowa Izba Producentów Audiowizualnych, Związek Zawodowy Twórców Kultury, Porozumienie „Łazienki Królewskie”, Stowarzyszenie Architektów Polskich, Polskie Stowarzyszenie Jazzowe, Stowarzyszenie Muzyków Rozrywkowych STOMUR, Stowarzyszenie Tłumaczy Polskich, Związek Literatów Polskich, Stowarzyszenie Pisarzy Polskich, Stowarzyszenie Autorów i Wydawców „Polska Książka”, Związek Zawodowy Aktorów Polskich, Stowarzyszenie Tłumaczy Audiowizualnych STAW, Związek Rzemiosła Polskiego, Forum Związków Zawodowych.

Uwagi zgłosili:

Business Centre Club (BBC)

BBC pozytywnie ustosunkował się do kierunku zaproponowanych zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W zakresie propozycji dotyczących ulgi na dzieci zasugerował rozważenie możliwości zlikwidowania w ogóle ulgi dla rodzin z jednym dzieckiem i przeznaczenie uzyskanych w ten sposób środków na zaspokojenie potrzeb rodzin wielodzietnych.

Odnosząc się do tej uwagi, zauważyć należy, iż w obecnych uwarunkowaniach ekonomicznych system podatkowy powinien wspierać przede wszystkim rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji finansowej, nawet jeżeli posiadają tylko jedno dziecko oraz z uwagi na niekorzystną sytuację demograficzną także rodziny wielodzietne. W konsekwencji całkowita likwidacja ulgi dla podatników (rodzin) wychowujących jedno dziecko nie jest obecnie rozważana.

Ogólnopolskie Porozumienie Zawiazków Zawodowych (OPZZ)

OPZZ negatywnie zaopiniowało projekt nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Likwidacja ulgi internetowej

W opinii stwierdzono, że wprowadzenie w 2005 r. ulgi na Internet zwiększyło zainteresowanie gospodarstw domowych inwestycjami w rozwój i postęp i przyczyniło się w sposób znaczący do wzrostu liczby podatników korzystających z Internetu. Mimo tego wzrostu Polska nadal plasuje się poniżej średniej europejskiej (w Szwecji dostęp do szerokopasmowego Internetu posiada blisko 90% gospodarstw domowych).

W ocenie OPZZ propozycja rządu spowoduje osłabienie dynamiki dostosowania się do zmian, w tym zmian na rynku pracy. Ulga internetowa ułatwia dostęp do nowych technologii, dzięki którym obywatele uzyskują możliwość kształcenia się i znalezienia zatrudnienia. Jest to także wsparcie procesu cyfryzacji wyrównującego tempo rozwoju regionów i pomagającego walczyć z wykluczeniem społecznym i cyfrowym. Położenie przez rząd nacisku na informatyzację społeczeństwa i administracji publicznej powinno uwzględniać to, że Internet nie jest powszechny w całej Polsce, a jego koszty są nadal relatywnie wysokie.

W ocenie OPZZ ostatnie protesty społeczne wywołane brakiem konsultacji społecznych dokumentu ACTA spowodowały, że rząd – wyciągając wnioski z możliwych do przewidzenia skutków wzrostu zainteresowania siecią Internet – ma zamiar planowo, za pomocą instrumentów fiskalnych, ten dostęp społeczeństwu ograniczyć.

Koszty uzyskania przychodów

OPZZ zauważa, że zaproponowana zmiana jest niezasadna i zmierza do pogorszenia sytuacji prawnej artystów i twórców, wskazując, iż:

- jest to kolejny cios w polską kulturę, wynalazczość czy innowacyjność, w imię doraźnego efektu budżetowego,
- nie dostrzega się, że obecne dochody twórców nie wynikają z jakiegokolwiek uprzywilejowania, że rosną koszty prowadzonej przez nich działalności, w tym także działalności o charakterze naukowym,
- zaproponowane rozwiązanie zniechęci do prowadzenia działalności twórczej oraz do angażowania się w działalność kulturalną i naukową.

Zmiany w uldze prorodzinnej

W ocenie OPZZ propozycja nie dotyka istoty problemu, który związany jest z technicznym aspektem korzystania z ulgi, pozostającym bez zmian. Zaproponowane rozwiązanie nie poprawi, wbrew założeniom projektu ustawy, sytuacji podatników o najniższych dochodach. Wskazano także, iż nie wszyscy podatnicy mogą skorzystać z pełnego odliczenia ulgi z uwagi na osiągnięte dochody, a przedstawione propozycje nie rozwiążą problemu rodzin wielodzietnych o niskich dochodach. Zdaniem OPZZ potrzebna jest kompleksowa polityka prorodzinna, a nie doraźne środki.

W opinii podkreślono także, że zmiany w zakresie przedmiotowej ulgi skorelowane z likwidacją ulgi internetowej uderzą dodatkowo w rodziny, ponieważ z ulgi z tytułu użytkowania sieci Internet najczęściej korzystają rodziny mające dzieci.

Wskazano także, że polski system podatkowy nie ma charakteru prorodzinnego, mimo że państwo powinno pomagać rodzinie, o czym stanowi art. 71 Konstytucji RP. Nielicznymi rozwiązaniami podatkowymi wspierającymi rodzinę są: możliwość wspólnego opodatkowania dochodów małżeństwa oraz osób samotnie wychowujących dzieci. Rozwiązania te z pewnością należy uznać za ważne, ale niewystarczające w kontekście skali ubóstwa i wykluczenia społecznego w Polsce. W ocenie OPZZ priorytetowym celem rządu powinno być zmniejszenie obciążeń podatkowych rodzin o najniższych dochodach, po to, aby posiadanie dzieci nie wiązało się z zagrożeniem ubóstwem. W tym celu niezbędne są zmiany w systemie podatkowym, ale o charakterze systemowym, o co od wielu lat postuluje OPZZ. Powinno się je wzmocnić innymi rozwiązaniami z zakresu polityki społecznej, a przyjęty mechanizm ukierunkować na

pomoc najmniej zarabiającym podatnikom. Zdaniem OPZZ pomoc państwa powinna być adresowana do rodzin najuboższych, spełniających określone kryteria dochodowe. Nie gwarantują tego proponowane rozwiązania. Należy mieć ponadto na uwadze, że samo wprowadzenie zmian w uldze na dzieci nie jest wystarczającą zachętą do powiększania rodziny. Istotne są przede wszystkim: trwały wzrost gospodarczy, stabilna sytuacja zawodowa rodziców (ograniczenie tzw. „umów śmieciowych”) oraz przyjazne pracownikom środowisko pracy. W opinii OPZZ wskazano, że w badaniach dotyczących przyczyn spadku współczynnika dzietności kobiety bardzo często wskazują jako negatywną przesłankę do macierzyństwa trudność w powrocie do pracy po urodzeniu dziecka. Zadaniem państwa jest stworzenie otoczenia prawnego i faktycznego sprzyjającego rodzicielstwu w sposób kompleksowy. Ułatwienie rodzicom połączenia obowiązków wychowawczych z obowiązkami wynikającymi z pracy zwiększy liczbę kobiet czynnych zawodowo, zmniejszy transfery socjalne i poprawi sytuację materialną rodzin.

OPZZ negatywnie odnosi się do propozycji nieuznawania za osoby pozostające w związku małżeńskim osób pozbawionych wolności. W ocenie OPZZ zaproponowana w projekcie definicja podatnika pozostającego w związku małżeńskim nie uwzględnia już istniejących rozwiązań zawartych w prawie cywilnym i tworzy dodatkową regulację i definicję.

Odnosząc się do zgłoszonych uwag, należy zauważyć, iż przypisywanie ulgom w podatku dochodowym od osób fizycznych stymulującej roli przy podejmowaniu przez podatników życiowych decyzji wydaje się nieuzasadnione. Ulgi podatkowe stanowią instrument polityki podatkowej państwa mający wspierać podjęte przez podatników decyzje.

Ustosunkowując się do uwagi dotyczącej ulgi na Internet, należy jeszcze raz podkreślić, iż została ona wprowadzona z dniem 1 stycznia 2005 r., a jej pierwotny cel – polegający na złagodzeniu skutków opodatkowania usług dostępu do Internetu według 22% stawki podatku VAT wynikającej z konieczności dostosowania przepisów prawa krajowego do wymogów prawa wspólnotowego – został już zrealizowany.

Propozycja likwidacji przedmiotowej ulgi była poprzedzona głęboką analizą opartą na badaniach Głównego Urzędu Statystycznego.

Z danych GUS wynika, że liczba korzystających z Internetu stale wzrasta. W 2004 r. dostęp do sieci Internet posiadało 26% gospodarstw domowych. Od 2004 r. przybyło 2,7 mln gospodarstw domowych mających możliwość korzystania z Internetu. W 2008 r.

łączna liczba takich gospodarstw zbliżyła się do 6 mln (48% populacji). Największy odsetek gospodarstw domowych z dostępem do Internetu to gospodarstwa domowe z dziećmi (61% w 2008 r.) oraz gospodarstwa domowe położone w dużych miastach (56% w 2008 r.). Na obszarach wiejskich w 2008 r. co trzecie gospodarstwo domowe posiadało dostęp do sieci Internet, niemniej odsetek tych gospodarstw cechuje największa dynamika wzrostu (w 2004 r. było to zaledwie 15% gospodarstw domowych).

Za całkowicie nieuprawniony należy także uznać podniesiony argument, iż propozycja likwidacji ulgi jest wynikiem protestów społecznych wywołanych brakiem konsultacji społecznych dokumentu ACTA i jej celem jest ograniczenie społeczeństwu dostępu do sieci Internet. Należy zauważać, iż omawiana zmiana przedstawiona została w exposé Prezesa Rady Ministrów wygłoszonym w dniu 18 listopada 2011 r., natomiast protesty społeczne, o których mowa w opinii OPZZ, miały miejsce w bieżącym roku.

W zakresie uwagi dotyczącej stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców należy zauważyć, że zaproponowane zmiany nie likwidują, lecz jedynie ograniczają ich wysokości do kwoty 42.764 zł.

To ograniczenie nie będzie jednak dotyczyć 97% podatników korzystających z 50% kosztów uzyskania przychodów, zatem dla tej grupy podatników sytuacja prawopodatkowa pozostanie bez zmian. Z analizy zeznań podatkowych za 2010 r. wynika bowiem, iż ok. 17 tysięcy podatników, co stanowi zaledwie 3% podatników, uzyskujących przychody, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów, wykazało koszty z tego tytułu wyższe od wprowadzonego limitu. Średnie roczne koszty na podatnika tej grupy wyniosły ok. 78 tys. zł.

Podkreślenia wymaga również, iż dla tej grupy podatników proponowana nowelizacja nie przewiduje zmiany w zakresie stosowania kosztów faktycznie poniesionych. Zgodnie bowiem z obowiązującymi przepisami, jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z 50% normy, to przyjmuje się koszty w wysokości faktycznie poniesionych (art. 22 ust. 10 ustawy PIT). Prawo to nie jest ograniczone żadnym limitem.

Ustosunkowując się do uwagi OPZZ w zakresie ulgi na dzieci, należy jeszcze raz podkreślić, że stanowi ona tylko jeden z wielu elementów polityki prorodzinnej. Z tego instrumentu wsparcia mogą skorzystać jedynie podatnicy podatku dochodowego i to tylko opodatkowani według skali podatkowej (z ulgi nie korzystają rolnicy, podatnicy

opodatkowani według jednolitej 19% stawki podatkowej oraz podatnicy opodatkowani według zryczałtowanych form).

Natomiast z samej istoty ulgi podatkowej wynika, iż ma ona na celu obniżenie zobowiązania podatkowego. Zatem może być zastosowana tylko do wysokości należnego podatku.

Odnosząc się do uwagi zgłoszonej w zakresie braku uznania za podatnika pozostającego w związku małżeńskim osoby pozbawionej wolności, zauważa się, że ta definicja obowiązuje od 2001 r., tj. od ponad dziesięciu lat (art. 6 ust. 4 ustawy PIT).

Racjonalny ustawodawca nie powinien w jednej ustawie stosować odmiennych kryteriów w instytucjach skierowanych na realizację tego samego celu, a elementem polityki prorodzinnej jest nie tylko ulga na dzieci, ale również preferencyjne opodatkowanie dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci, dla których ta definicja ma zastosowanie.

Konferencja Rektorów Akademickich Szkół Polskich (KRASP), Krajowa Izba Producentów Audiowizualnych (KIPA), Stowarzyszenie Filmowców Polskich (SFP), Stowarzyszenie Autorów Zaiks, Stowarzyszenie Polskich Artystów Muzyków (SPAM), Związek Polskich Artystów Plastyków, Stowarzyszenie Dziennikarzy Polskich, Związek Artystów Scen Polskich (ZASP), Związek Polskich Artystów Fotografików (ZPAF), Stowarzyszenie Tłumaczy Audiowizualnych (STAW), Związek Zawodowy Aktorów Polskich

W przedmiotowych opiniach odniesiono się wyłącznie do propozycji ograniczenia 50% kosztów uzyskania dla twórców, oceniając ją negatywnie, głównie wskazując, że:

- od lat kilku lat nie zwiększają się nakłady na naukę i szkolnictwo wyższe,
- wprowadzenie limitu stosowania 50% kosztów uzyskania spowoduje, że naukowcy i nauczyciele akademicy będą gorzej traktowani niż osoby osiągające przychody z art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 ustawy, którym przysługują 20% koszty uzyskania przychodów,
- ideą wprowadzenia 50% zryczałtowanych kosztów uzyskania dla twórców i artystów była specyfika tego rodzaju działalności, a także zróżnicowanie ich sytuacji podatkowej z innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą,
- likwidacja 50% kosztów uzyskania przychodów pozbawi wielu twórców głównego źródła utrzymania, bowiem wynagrodzenia autorskie pobierane przez organizacje

- zbiorowego zarządzania są dla wielu twórców i artystów wykonawców substytutem emerytury, a państwo „ma obowiązek zapewnienia godziwego życia osobom starszym, które w XX wieku współtworzyły polską kulturę”,
- ograniczenie 50% kosztów uzyskania dla twórców i artystów nie przyniesie spodziewanych wpływów do budżetu, a wręcz odwrotnie może wpłynąć na ich obniżenie, gdyż twórcy zdecydują o prowadzeniu działalności twórczej w ramach działalności gospodarczej opodatkowanej wg 19% stawki podatkowej.

Odnosząc się do tych uwag, należy zauważyć, iż poziom wydatków ponoszonych z budżetu państwa na realizację zadań publicznych determinowany jest sytuacją finansów publicznych. Mimo ograniczeń budżetowych przy konstruowaniu ustaw budżetowych na kolejne lata zapewnienie odpowiedniego poziomu finansowania zadań z obszaru nauki jest traktowane priorytetowo. Na przestrzeni ostatnich lat nakłady na tę dziedzinę ponoszone ze środków publicznych systematycznie wzrastają.

Należy również zauważyć, że regulacjami tzw. „ustaw okołobudżetowych”, mrozącymi w latach 2011 i 2012 wielkość wynagrodzeń w jednostkach sektora finansów publicznych na poziomie roku poprzedniego, nie zostały objęte uczelnie publiczne.

Ponadto należy podkreślić, że 50% zryczałtowane koszty wprowadzone w latach 20-tych XX wieku miały uzasadnienie w związku z sytuacją społeczno-ekonomiczną kraju.

Obecnie to rozwiązanie wymaga zmian z uwagi na transformację rzeczywistości społecznej, jaka dokonała się w Polsce od momentu ich ustanowienia (blisko pięćdziesiąt lat), przede wszystkim w zakresie ustrojowym, społecznym, gospodarczym i technologicznym.

Zmiany, jakie zaszły w poziomie oraz dostępności do wykształcenia Polaków, wpłynęły na znaczące powiększenie kręgu odbiorców kultury. Ponadto nieznanne w latach dwudziestych technologie (telewizja, Internet itd.) wpłynęły nie tylko na zwiększenie liczebności tej grupy, ale także stworzyły lepsze uwarunkowania pracy dla samych twórców. Zmiany społeczne w Polsce oraz postęp technologiczny spowodowały także zmiany w zakresie podmiotowym samego pojęcia „twórca”. Obecnie zatem artyści i pozostali twórcy mają niewątpliwie inne możliwości i warunki, w porównaniu z istniejącymi w latach dwudziestych XX wieku, które uzasadniały wprowadzenie zryczałtowanych kosztów uzyskania.

Należy także pamiętać, iż twórcom autorom oraz artystom wykonawcom ustawodawca przyznał prawo do zastosowania 50% kosztów przy każdym przychodzie z praw

autorskich, jak i z praw pokrewnych, tj. pierwszego stosunku prawnego dotyczącego stworzonego dzieła czy wykonania, w przypadku rozporządzenia prawem lub jego zbyciem.

Dodatkowo należy zauważyć, że obecnie twórcy mają możliwość uwzględnienia kosztów faktycznie poniesionych, tak jak podatnicy prowadzący działalność gospodarczą.

Odnosząc się do uwagi w zakresie gorszego traktowania twórców w stosunku do osób uzyskujących przychody np. z umowy zlecenia, do której stosuje się 20% koszty uzyskania przychodów, nie jest ona zasadna. Sytuacja prawnopodatkowa tych grup podatników jest inna.

W przypadku uzyskiwania dochodów z tytułu zawartej umowy zlecenia 20% koszty uzyskania przychodów stosowane są do konkretnego zlecenia i dotyczą nakładów poniesionych na wykonanie tej konkretnej umowy, z którą wiąże się uzyskanie przychodu. W wyniku tej umowy nie powstaje jednak produkt umożliwiający jego ponowne wykorzystanie w celu uzyskania kolejnego przychodu.

Odnosząc się do twierdzenia że państwo „ma obowiązek zapewnienia godziwego życia osobom starszym, które w XX wieku współtworzyły polską kulturę”, należy wskazać, że to nie system podatkowy, a system ubezpieczeń społecznych służy celom zabezpieczenia finansowego osób po zakończeniu okresu ich aktywności zawodowej.

3. Wpływ regulacji na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

Koszty uzyskania przychodów

Szacuje się, że wprowadzenie rocznego limitu w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów wynoszącego 42.764 zł wpłynie na wzrost dochodów sektora finansów publicznych w kwocie 164 mln zł.

W 2010 r. ok. 17 tysięcy podatników, co stanowi zaledwie 3% podatników, uzyskujących przychody, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów, wykazało koszty z tego tytułu wyższe od wprowadzonego limitu. Średnie roczne koszty na podatnika tej grupy wyniosły ok. 78 tys. zł.

Proponowane rozwiązanie w zakresie kosztów uzyskania przychodów wpłynie na wzrost przeciętnego podatku podatnika tej grupy w stosunku do przychodu o ok. 7 pkt procentowych.

Ulga z tytułu użytkowania sieci Internet

Likwidacja ulgi podatkowej wpłynie na wzrost dochodów sektora finansów publicznych w kwocie 424 mln zł.

Do oszacowania skutków likwidacji ulgi przyjęto wielkości z rozliczania za 2010 r. Z ulgi tej korzystało ok. 4 milionów podatników, odliczając od dochodu (przychodu) wydatki w łącznej kwocie 2,3 mld zł; przeciętnie podatnik odliczył 571 zł.

Ulga z tytułu wychowywania dzieci

Proponowane zmiany w zakresie ulgi na dzieci, tj. ograniczenie ulgi dla podatników, których dochód po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne przekracza określony limit, oraz podwyższenie o 50% kwoty ulgi na trzecie i 100% na czwarte i każde następne dziecko wpłynie na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych w kwocie 3 mln zł.

Wielkości oszacowano na podstawie danych wykazanych w zeznaniach za 2010 r. (PIT-36 i PIT-37) oraz w załączniku (PIT/O). Uwzględnione zostały również dodatkowe dochody pomniejszone o składki na ubezpieczenia społeczne podatników, wykazane w zeznaniach PIT-36L, PIT-38, które będą brane pod uwagę przy ocenie warunku korzystania z ulgi na jedno dziecko.

Dokonując oceny skutków finansowych uwzględniono również zaproponowane limity dla osób niepozostających w związku małżeńskim.

Przeprowadzona analiza nie uwzględnia natomiast oceny wysokości łącznych dochodów małżonków, w sytuacji gdy dokonali oni rozliczenia za 2010 r. w sposób indywidualny. Brak jest możliwości na obecnym etapie łączenia dochodów małżonków składających odrębne zeznania.

Przyjmując powyższe założenia, liczba rodzin, dokonujących w zeznaniach za 2010 r. odliczenia na jedno dziecko, których z uwagi na wysokość dochodu dotyczyć będzie ograniczenie, wyniosła 159 tys., natomiast liczba rodzin, korzystających z odliczenia na troje i więcej dzieci – 294 tys.

Jednocześnie dla 2,3 mln rodzin wychowujących jedno dziecko oraz dla 1,4 mln rodzin wychowujących dwoje dzieci regulacje dotyczące ulgi na dzieci pozostaną bez zmian.

Zmiany w zakresie ulgi na dzieci oznaczają, w przypadku rodzin:

- z jednym dzieckiem – obniżenie przeciętnej kwoty odliczenia z 915 zł do 906 zł (kwoty dotyczą osób uprawnionych do korzystania z odliczeń); w odniesieniu do liczby rodzin obecnie korzystających z ulgi przeciętna kwota obniży się do 849 zł,
- z dwójką dzieci – przeciętna kwota odliczenia nie ulegnie zmianie,
- z trójką dzieci – podwyższenie przeciętnej kwoty odliczenia z 2.648 zł do 3.204 zł,
- z czwórką i więcej dzieci – podwyższenie przeciętnej kwoty odliczenia z 3.271 zł do 3.957 zł.

Za rodzinę, o której mowa powyżej, przyjęto: osoby składające indywidualnie zeznanie podatkowe, osoby korzystające z preferencyjnego sposobu opodatkowania dochodów osób samotnie wychowujących dzieci, jak również małżonków, którzy skorzystali z łącznego opodatkowania dochodów.

Wpływ proponowanych regulacji na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego

Wprowadzenie zmian w zakresie ulg podatkowych od dnia 1 stycznia 2013 r. będzie miało wpływ na wysokość dochodów budżetowych w 2014 r. (rozliczenie za 2013 r. dokonywane do dnia 30 kwietnia 2014 r.).

Przyjęto natomiast, że skutki finansowe wprowadzenia limitu w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów wpłyną na wysokość dochodów podatkowych w 2013 r. (zmiany wysokości zaliczek na podatek).

Wpływ zmian na wysokość sektora finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego:

Wyszczególnienie	2013	2014
1. Wprowadzenie limitu w zakresie 50% kosztów uzyskania przychodów	+ 164 mln zł	+173 mln zł
2. Likwidacja ulgi z tytułu użytkowania sieci Internet		+ 424 mln zł
3. Zmiany w zakresie ulgi na dzieci		– 3 mln zł
Razem sektor finansów publicznych	+ 164 mln zł	+ 594 mln zł
w tym:		
– budżet państwa	+ 83 mln zł	+ 303 mln zł
– jednostki samorządu terytorialnego	+ 81 mln zł	+ 291 mln zł

Projektowana ustawa, w tym zmiana dotycząca prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 27f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, i związany z tym odliczeniem zwrot podatku pozostaje bez wpływu na poziom wydatków sektora finansów publicznych, w tym wydatków budżetu państwa oraz wydatków jednostek samorządu terytorialnego.

Proponowane przepisy wprowadzają zmiany w już istniejących rozwiązaniach podatkowych bądź wręcz dokonują ich likwidacji. Wdrożenie i realizacja projektowanej ustawy nastąpi zatem w ramach obecnych kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

4. Wpływ regulacji na rynek pracy – przedmiotowa ustawa nie wpłynie na rynek pracy.
5. Wpływ regulacji na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw – brak wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw.
6. Wpływ regulacji na sytuację i rozwój regionalny – brak wpływu na sytuację i rozwój regionalny.