

Warszawa, 2 grudnia 2021 roku

INFORMACJA W SPRAWIE MOŻLIWOŚCI ZGŁOSZENIA DOTĄD NIEUJAWNIONYCH DOCHODÓW LUB PRZYCHODÓW W CELU ICH OPODATKOWANIA

I. PRZEDMIOT OPRACOWANIA

1. Celem niniejszego opracowania jest syntetyczne przekazanie informacji na temat instytucji, która zostanie wprowadzona *ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021 poz. 2105)*, czyli tak zwanym Polskim Ładem. Wspomniana instytucja pozwala na **zgłoszenie dotąd nieujawnionych dochodów lub przychodów**. Wyjątkowe rozwiązanie na gruncie polskiego prawa podatkowego jest swoistą zachętą dla osób, które dobrowolnie mogą zdecydować się na ewentualną korektę dochodu, który do tej pory nie był w pełni uczciwie wskazywany.
2. Nowa instytucja będzie polegała na możliwości zgłoszenia dotąd nieujawnionych dochodów lub przychodów w celu ich opodatkowania tak zwanym **przejęciowym ryczałtem od dochodów**. Jednocześnie niniejsze zgłoszenie będzie skutkowało zwolnieniem z innych negatywnych konsekwencji związanych z zatajaniem wysokości przychodów bądź dochodów.
3. Z omawianego rozwiązania będą mogli skorzystać także osoby, które chcą wycofać się z podjętych wcześniej działań optymalizacyjnych w zakresie opodatkowania, w tym z działań o zasięgu transgranicznym.

II. DO KOGO JEST KIEROWANE?

4. Opracowanie jest kierowane do osób zainteresowanych ujawnieniem dochodów ze źródeł, które nie zostały jak dotąd zadeklarowane w całości lub w części polskim organom podatkowym dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), bądź osób które nie zrealizowały w sposób prawidłowy ciężącego na nich obowiązku poboru podatku (płatników).

5. Z instytucji zgłoszenia nieujawnionych dochodów lub przychodów mogą skorzystać osoby fizyczne oraz osoby prawne, a także inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, bez względu na ich miejsce zamieszkania, siedziby, zarządu lub rejestracji.

III. JAKIE ŚRODKI PODLEGAJĄ UJAWNINIENIU?

6. Przejściowym ryczałtem od dochodów mogą zostać objęte dochody lub przychody, które **nie zostały zadeklarowane między innymi poprzez** nieujawnianie w całości lub części dochodów (przychodów), bądź nieujawnianiem w całości lub w części źródła powstania dochodów (przychodów). Dotyczy to także środków, które nie zostały zadeklarowane fiskusowi w związku z przeniesieniem lub posiadaniem w jakiegokolwiek formie kapitału poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także w związku ze stosowaniem postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w sposób niezgodny z kontekstem użycia postanowień tych umów, z ich celem oraz zamiarami państw-stron tych umów. Zgodnie z nowelizacją ustawy można także zadeklarować środki, które wynikają z nierzeczywistej rezydencji podatkowej. Zgłoszeniu mogą podlegać także środki, które zostały osiągnięte poprzez inne korzyści podatkowe, rozumiane jako działania mające na celu niepowstanie zobowiązania podatkowego lub obniżenia jego wysokości, odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego, a także powstania lub zawyżenia straty podatkowej bądź kwoty nadpłaty czy zwrotu podatku.
7. Z ustawy wynika, że zadeklarowane mogą zostać dochody osiągnięte do dnia 31 grudnia 2022 roku, jednak nie później niż do dnia zgłoszenia wniosku, a także te które wynikają ze zdarzeń mających miejsce przed dniem 1 listopada 2021 roku.

IV. JAKIE ŚRODKI NIE MOGĄ SKORZYSTAĆ Z PRZEJŚCIOWEGO RYCZAŁTU OD DOCHODÓW?

8. Ustawodawca przewidział jednak, że nie wszystkie środki będą mogły skorzystać z opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodu. Tyczy się to dochodów, które powstały w wyniku **przestępstwa**.
9. Jednak jeśli nieujawnienie dochodów stanowiło wyłącznie przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, można skorzystać z omawianej

instytucji pod warunkiem, że wraz ze złożeniem wniosku o deklaracji nieujawnianych dotąd dochodów podmiot zgłaszający zawiadomi o popełnieniu tego czynu zabronionego, czyli okaże tak zwany czynny żal.

10. Z możliwości omawianego zgłoszenia nie mogą skorzystać podmioty, które na dzień składania przedmiotowego wniosku są objęte postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową lub kontrolą celno-skarbową o ile dotyczą one tych dochodów.

V. ILE WYNOSI PRZEJŚCIOWY RYCZAŁT OD DOCHODU?

11. **Stawka przejściowego ryczałtu od dochodów wynosi 8% podstawy opodatkowania.**
12. Podstawę opodatkowania co do zasady stanowi dochód odpowiadający wysokości przychodu, jaki byłby określony u podatnika na podstawie przepisów ustaw o PIT, CIT lub zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, pomniejszonego o wydatki poniesione bezpośrednio w celu jego uzyskania, jeżeli wydatki te nie zostały odliczone przy określaniu zobowiązania w podatku dochodowym w jakiegokolwiek innej formie, a przedstawione przez podmiot dowody poniesienia tych wydatków nie budzą wątpliwości. Podstawę opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów mogą stanowić także środki uzyskane w inny, określony w ustawie sposób.

VI. JAK DOKONAĆ ZGŁOSZENIA?

13. Aby dokonać zgłoszenia należy złożyć wniosek (według określonego przez Ministra Finansów wzoru) do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

W treści wniosku należy wskazać:

- źródło powstania dochodu,
- sposób jego uzyskania,
- wysokość dochodu, którą należy ustalić w sposób najbardziej odpowiedni do stanu faktycznego i okoliczności jego powstania,
- kwotę przejściowego ryczałtu od dochodów,
- sposób w jaki ustalono wysokość zgłaszanego dochodu.

Do wniosku należy także załączyć dowód wymaganej **opłaty** od niniejszego zgłoszenia, który wynosi **1% od deklarowanej kwoty**, z tym, że opłata nie może być niższa niż 1 000 zł, ani wyższa niż 30 000 zł.

14. W treści wniosku zgłaszający składa oświadczenie o zgodności ze stanem faktycznym i prawnym okoliczności przedstawionych we wniosku oraz, że środki te nie są wyłączone z możliwości zgłoszenia (pkt. IV). Niniejsze oświadczenie jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.
15. Kwotę 8% od zgłaszanych dochodów należy opłacić w terminie 30 dni od złożenia wniosku. Jeśli dane wskazane we wniosku nie budzą wątpliwości, a wszelkie wymagane informacje zostały w nim zawarte oraz wniesiono opłatę z tytułu przejściowego ryczałtu od dochodów wniosek jest traktowany jako deklaracja o wysokości osiągniętego dochodu.

VII. KIEDY DOKONAĆ ZGŁOSZENIA?

16. Wniosek może zostać złożony **w terminie od dnia 1 lipca 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r.** W przypadku uchybienia terminu na złożenie wniosku termin ten nie podlega przywróceniu. Jednak został przewidziany pewien wyjątek od upływu ostatecznego terminu, który zostanie przedstawiony w pkt. VIII.

VIII. CO W SYTUACJI BRAKU PEWNOŚCI CO DO ZASADNOŚCI ZGŁOSZENIA?

17. Jeśli osoba zainteresowania ujawnieniem dochodów nie ma pewności czy spełnia warunki do takiego zgłoszenia oraz jakie będą jego skutki podatkowe może skorzystać z porady specjalnie powołanego do tej czynności organu. W tym celu można złożyć zapytanie, także anonimowo (jednak konieczna jest reprezentacja przez doradcę podatkowego) do **Rady do Spraw Repatriacji Kapitału**. Rada w oparciu o przedstawioną jej sytuację wydaje opinię co do możliwości oraz konsekwencji zgłoszenia wniosku o objęcie przejściowym ryczałtem od dochodu. Po jej otrzymaniu zainteresowany może w terminie 30 dni zdecydować czy chce skorzystać z opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów, czy też rezygnuje z ujawniania dochodów.
18. Jeśli odpowiedź Rady została złożona po ostatecznym terminie na zgłoszenie wniosku, zainteresowany i tak ma prawo złożyć niniejszy wniosek przez 30 dni od otrzymania opinii.
19. Wniosek o opinię Rady podlega opłacie w wysokości 50 000 zł.

IX. CZYM SKUTKUJE OPŁACENIE RYCZAŁTU PRZEJŚCIOWEGO?

20. Zgłoszenie dotąd nieujawnianych dochodów oraz opłacenie przejściowego ryczałtu od dochodu w wysokości 8% powoduje, że zgłaszający nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a także podlega zwolnieniu z odpowiedzialności za podatek niepobrany, lub pobrany w niższej wysokości.
21. Co więcej zapłata przejściowego ryczałtu od dochodu zgłoszonego we wniosku skutkuje zwolnieniem tego dochodu z podatku dochodowego od osób fizycznych, zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

X. ULGA ZWIĄZANA Z INWESTYCJĄ

22. Jeśli zgłaszający po dokonaniu zgłoszenia oraz opłaceniu ryczałtu przejściowego od dochodu dokona na terenie Polski bądź kraju należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego inwestycji (wskazanych w ustawie) będzie mógł skorzystać ze specjalnej ulgi podatkowej. Jednym z warunków, koniecznych do skorzystania z ulgi jest koszt planowanej inwestycji - mianowicie wartość inwestycji powinna stanowić co najmniej kwotę zgłaszanego dochodu.
23. Aby skorzystać z ulgi należy przez okres 12 miesięcy utrzymać środki będące przedmiotem inwestycji, tj. nie można ich zbyć. Wtedy inwestujący może pomniejszyć zobowiązanie podatkowe wynikające z podatku dochodowego od osób fizycznych albo z podatku dochodowego od osób prawnych należne od dochodu uzyskanego ze składników majątkowych będących przedmiotem inwestycji o kwotę równą 30% przejściowego ryczałtu od dochodów. Z tej szczególnej ulgi inwestujący będzie mógł skorzystać rozliczając się za rok podatkowy, w którym inwestycja została dokonana oraz za kolejne dwa lata podatkowe.

XI. SPRAWIEDLIWOŚĆ SPOŁECZNA

24. Przejściowy ryczałt od dochodu zdaniem niektórych stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości oraz sprawiedliwości społecznej. Opinie negatywne wobec wprowadzanej instytucji opierają się na założeniu, że umożliwienie wskazania dotąd zatajanych dochodów oraz

opodatkowanie ich w wysokości 8% jest niesprawiedliwe wobec obywateli, którzy w pełni uczciwie deklarują swoje środki oraz odprowadzają od nich wymagane podatki, które wynoszą z reguły 17%.

25. Jednakże ustawodawca wskazuje, że przejściowy ryczałt od dochodu jest instytucją wyjątkową i nie narusza wspomnianych zasad. Powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2007 roku (K 36/2006) podkreślono, że odstępstwo od zasady równości jest dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki:

- kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji,
- waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania,
- kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Ustawodawca podkreśla, że w odniesieniu do przejściowego ryczałtu od dochodów przesłanki te zostają spełnione, gdyż:

- podstawa opodatkowania jest określona w sposób zupełnie odmienny niż w przypadku pozostałych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych,
- obliczenie podatku nie odbywa się poprzez złożenie deklaracji do urzędu skarbowego lecz w ramach oddzielnej, dedykowanej procedury,
- horyzont czasowy przepisów jest ograniczony.

26. Co więcej w uzasadnieniu do projektowanych zmian wskazano, że tak szczególne instytucje były już wykorzystywane przez inne państwa europejskie i generowały wymierne korzyści. Przywołano także stanowisko Międzynarodowego Funduszu Walutowego, zgodnie z którym rozwiązanie takie jak przejściowy ryczałt od dochodów jest zalecanym narzędziem fiskalnym, mającym na celu między innymi repatriację kapitału w czasach kryzysu.

XII. PODSUMOWANIE

27. Omówiona instytucja, znana za granicami Polski pod nazwą *voluntary disclosure* jest rozwiązaniem skierowanym do osób, które podejmowały się dotychczas ryzykownych działań w postaci zatajenia osiągniętych dochodów,

by uniknąć ich opodatkowania. Ustawodawca przewidział wyjątkową i szczególną regulację skierowaną do osób, które chcą wycofać się z działań nierzetelnych wobec obowiązków podatkowych. Jednak ustawodawca przewidział szereg wymogów w celu ostatecznego ujawnienia dochodów w pełni. Są to: ograniczony termin na składanie niniejszej deklaracji, wyłączenie spod jej dobrodziejstwa środków pochodzących z przestępstwa, a także obciążenie kosztami, które wynoszą: 8% przejściowego ryczału od ujawnianych dochodów i opłata za wniosek w wysokości 1% zgłaszanych dochodów. Przewidziano także szczególny organ mający udzielić odpowiedzi osobom, które nie są pewne co do skutków takiego zgłoszenia. Wspomniany organ dokonuje analizy sytuacji zgłaszającego oraz ewentualnych konsekwencji zgłoszenia, za opłatą w wysokości 50 000 zł. Co dla wielu zainteresowanych jest istotne zapytanie skierowane do organu może zostać złożone anonimowo. Zgłoszenie oraz opłacenie przejściowego ryczału od dochodu powoduje, że wygasają inne zobowiązania podatkowe wobec zgłaszanych środków.