

Warszawa, 29 sierpnia 2021 r.

Opinia prawna nt. projektu nowelizacji ustaw podatkowych w ramach tzw. Polskiego Ładu

Przedmiotem niniejszej opinii, przygotowanej na zlecenie Ogólnopolskiej Federacji Organizacji Pozarządowych, jest analiza projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z 26 lipca 2021 r., UD260), pod kątem potencjalnego wpływu projektowanych regulacji na funkcjonowanie organizacji pozarządowych.

Uwagi ogólne

Przedmiotowy projekt ustawy to obszerny dokument, który zakłada szereg zmian prawa podatkowego, istotnie wpływających na sytuację podatników oraz funkcjonowanie organów podatkowych.

W pierwszej kolejności, projekt ustawy zawiera szereg przepisów, których celem jest nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako: „ustawa o PIT”) oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako: „ustawa o CIT”). Regulacje zmieniają m.in. przedmiot opodatkowania PIT i CIT (np. wprowadzając opodatkowanie „osób zatrudnionych nielegalnie”), wyłączeń przedmiotowych, zasady kwalifikowania kosztów uzyskania przychodów, czy też zmiany skali podatkowej (art. 27 ust. 1 ustawy o PIT). Regulacje te bezpośrednio nie odnoszą się do działalności trzeciego sektora, jednakże niektóre z nich mogą oddziaływać na praktykę przekazywania na rzecz organizacji pożytku publicznego (OPP) 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych.

Projekt ustawy przewiduje podniesienie kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł (w istocie, chodzi o podniesienie kwoty zmniejszającej podatek do 5 100 zł, co odpowiada 17% kwoty 30 000 zł – art. 27 ust. 1 ustawy o PIT). Z perspektywy podatników jest to regulacja korzystna, gdyż podatkiem dochodowym będą objęte dopiero dochody powyżej tej kwoty. Jednakże, podatnicy uzyskujący, w skali roku, dochód do 30 000 zł (2 500 zł miesięcznie) nie prześlą faktycznie 1% podatku dochodowego, bowiem nie wystąpi w ich przypadku podatek należny. Oczywiście, w zeznaniu podatkowym lub deklaracji będą mogli wskazać OPP, jednakże kwota do przekazania wybranej organizacji wyniesie 0 zł.

W Ocenie Skutków Regulacji wskazano, że za sprawą podniesienia kwoty wolnej od podatku „osoby zarabiające najniższą krajową i aż 2/3 emerytów, przestaną płacić podatki. Na reformie skorzysta ponad 18 mln podatników w tym ponad 90% emerytów, 68% osób zatrudnionych na umowie o pracę i 40% osób prowadzących działalność gospodarczą”.

W praktyce, skutkować to będzie koniecznością adresowania kampanii jednoprocenowych do osób lepiej zarabiających. Przepisy zmierzają bowiem do zwiększenia progresji podatkowej, polegającej na większych obciążeniach podatkowych podatników o większym

przychodzie. Kampania jednoprocentowa, skierowana do osób zarabiających do 30 000 zł rocznie (2 500 zł miesięcznie) nie przyniesie zwrotu w postaci wpływu z 1%.

Wiele z przepisów projektowanej ustawy jest konsekwencją wyłączenia odliczania uiszczanych składek zdrowotnych od należnego podatku dochodowego (projekt ustawy zakłada wykreślenie art. 27b UPDOF). Dla podatników jest to zmiana niekorzystna, gdyż zwiększy wymiar podatku, jednakże dla trzeciego sektora może oznaczać większe wpływy z 1% podatku dochodowego. Analogicznie, negatywne dla podatników będzie wyłączenie możliwości amortyzacji nabytej nieruchomości. Jednakże, z uwagi na brak amortyzacji i zwiększenia w tym zakresie kosztów uzyskania przychodu, oznacza to wyższy wymiar podatku.

Nie zakłada się zmiany art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy o CIT, regulującego zwolnienie przedmiotowe, z którego korzystają organizacje pożytku publicznego (bez zmian pozostaje także m.in. art. 17 ust. 1 pkt 40 ustawy o CIT, zgodnie z którym przychodu nie stanowią składki członkowskie).

Regulacje preferencyjne dla podatników (prowadzących nierolniczą działalność gospodarczą) wspierających działalność sportową, kulturalną oraz szkolnictwo wyższe i naukę

Projekt ustawy zawiera regulacje, stanowiące tzw. zachęty podatkowe dla podatników wspierających działalność sportową, kulturalną oraz szkolnictwo wyższe i naukę.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że: „Wsparcie dedykowane jest podmiotom prowadzącym działalność sportową, kulturalną oraz wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę. (...) Ulga będzie odliczana maksymalnie do wysokości uzyskanych w roku podatkowym dochodów z działalności gospodarczej. Będzie polegała na możliwości odliczenia od podstawy obliczenia podatku 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na określone cele. Oznacza to, że podatnik, oprócz zaliczenia poniesionych kosztów do kosztów uzyskania przychodów, w tym również poprzez odpisy amortyzacyjne, uzyska prawo do dodatkowej preferencji w podatku dochodowym poprzez odliczenie od podstawy obliczenia podatku połowy poniesionych kosztów. Ulga w podatku dochodowym przyczyni się do tego, że sponsorowanie określonych działalności stanie się bardziej atrakcyjne (przedsiębiorcy będą bardziej zainteresowani np. współpracą z klubami sportowymi czy uczelniami wyższymi), co pozwoli też pozyskać tym podmiotom (np. klubom sportowym) dodatkowe środki na prowadzoną działalność”.

Projektowany art. 26ha ustawy o PIT stanowi o tym, że:

1. Podatnik prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą może odliczyć od podstawy obliczenia podatku, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność:

- 1) sportową,
- 2) kulturalną w rozumieniu ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,
- 3) wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę

– przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z pozarolniczej działalności gospodarczej.

2. Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność sportową uznaje się koszty poniesione na finansowanie:

1) klubu sportowego, o którym mowa w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, na realizację celów wskazanych w art. 28 ust. 2 tej ustawy;

2) stypendium sportowego;

3) imprezy sportowej niebędącej masową imprezą sportową, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2171).

3. Przez stypendium sportowe, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, rozumie się jednostronne, bezwrotne świadczenie pieniężne, które jest przyznawane za osiągnięcie określonego wyniku sportowego lub umożliwiające przygotowanie się do imprezy sportowej, przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego, ministra właściwego do spraw kultury fizycznej, uczelnie wyższe, organizacje pożytku publicznego lub kluby sportowe.

4. Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność kulturalną uznaje się koszty poniesione na finansowanie:

1) instytucji kultury wpisanych do rejestru prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,

2) działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne.

5. Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę uznaje się koszty poniesione na:

1) stypendia, o których mowa w:

a) art. 97 i art. 213 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,

b) art. 283 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. poz. 1669, z 2019 r. poz. 39 i 534 oraz z 2020 r. poz. 695, 875 i 1086);

2) finansowanie zatrudnionemu przez podatnika pracownikowi opłat, o których mowa w art. 163 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o

szkolnictwie wyższym i nauce, określonych w umowie zawartej pomiędzy podmiotem prowadzącym kształcenie a osobą podejmującą kształcenie;

3) finansowanie wynagrodzeń, wraz z pochodnymi, studentów odbywających u podatnika staże i praktyki przewidziane programem studiów;

4) sfinansowanie studiów dualnych, o których mowa w art. 62 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, na konkretnym kierunku studiów, w tym koszty praktyk;

5) wynagrodzenie wypłacane w okresie 6 miesięcy od dnia zatrudnienia przez podatnika organizującego praktyki zawodowe dla studentów danej uczelni pracownikowi będącemu absolwentem tej uczelni zatrudnionemu za pośrednictwem akademickiego biura karier, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy prowadzonego przez tą uczelnię.

6. Odliczenie kosztów, o których mowa w ust. 5 pkt 3–5, przysługuje pod warunkiem, że są ponoszone na podstawie umowy zawartej przez podatnika z uczelnią, instytutem Polskiej Akademii Nauk, międzynarodowym instytutem naukowym, Centrum Medycznego Kształcenia Podyplomowego lub instytutem badawczym.

7. Prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę nie przysługuje podatnikowi będącemu założycielem uczelni niepublicznej.

8. Koszty, o których mowa w ust. 1, podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy obliczenia podatku.

9. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty, o których mowa w ust. 1.

10. Podatnicy korzystający z odliczenia są obowiązani wykazać w zeznaniu poniesione koszty podlegające odliczeniu.

11. W przypadku skorzystania z odliczenia kosztów, o których mowa w ust. 1, przepisu art. 23 ust. 1 pkt 45 nie stosuje się.

Analogiczne brzmienie ma projektowany art. 186e ustawy o CIT.

Wskazane regulacje mogą być korzystne zwłaszcza dla organizacji pozarządowych, które są klubami sportowymi. Niemniej jednak, w celu stworzenia regulacji sprzyjających także

innym organizacjom pozarządowym, prowadzącym działalność w zakresie kultury fizycznej i sportu, można zaproponować następującą zmianę art. 28ha ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT (i art. 18ee ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT):

propozycja zmiany [wytluszczenie]

„2. Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność sportową uznaje się koszty poniesione na finansowanie:

1) klubu sportowego, o którym mowa w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, na realizację celów wskazanych w art. 28 ust. 2 tej ustawy **oraz organizacji pozarządowych i innych podmiotów prowadzących działalność pożytku publicznego w zakresie wspierania i upowszechniania kultury fizycznej i sportu (...)**”

W odniesieniu do wspierania działalności kulturalnej, projektowany art. 26ha ust. 4 ustawy o PIT (art. 18aa ust. 4 ustawy o CIT) umożliwi uznanie za koszty uzyskania przychodów tylko te koszty, które podatnik poniesie na finansowanie:

- 1) instytucji kultury wpisanych do rejestru prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,
- 2) działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne.

Tymczasem, działalność kulturalną mogą prowadzić także organizacje pozarządowe (*vide* art. 5 ust. 2 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej). Nie wskazano powodów, dla których preferencyjne regulacje podatkowe nie będą obejmowały działalności kulturalnej, prowadzonej przez organizacje pozarządowe, choć regulacje wspierają działalność prowadzoną przez działające w jednostce samorządu terytorialnego kluby sportowe, w tym organizacje pozarządowe. Z tego względu można zaproponować następującą zmianę projektowanego art. 26ha ust. 4 ustawy o PIT (art. 18ee ust. 4 ustawy o CIT):

propozycja zmiany [wytluszczenie]

„4. Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność kulturalną uznaje się koszty poniesione na finansowanie

1) instytucji kultury wpisanych do rejestru prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,

2) działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne, publiczne szkoły artystyczne **lub organizacje pozarządowe i inne podmioty prowadzące działalność pożytku publicznego**”.

Ponadto, korzystna dla organizacji pozarządowych byłaby zmiana wskazanych regulacji w taki sposób, aby obejmowały nie tylko działalność wspierającą „szkolnictwo wyższe i naukę”

(projektowany art. 26ha ust. 1 ustawy o PIT i art. 18aa ust. 1 ustawy o CIT), ale także edukację. Wówczas wskazane regulacje mogłyby być korzystne dla organizacji pozarządowych, będących podmiotami prowadzącymi szkoły.

W związku z tym można zaproponować zmianę projektowanego art. 26ha ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT (i art. 18aa ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT), aby stanowił o możliwości odliczenia kosztów poniesionych na działalność „wspierającą **edukację**, szkolnictwo wyższe i naukę” oraz projektowanego art. 26ha ust. 5 ustawy o PIT (art. 18ee ust. 5 ustawy o CIT), aby obejmował także koszty poniesione na „**finansowanie organizacji pozarządowej, prowadzącej działalność edukacyjną**” (konieczność dodania kolejnego punktu do projektowanego art. 26ha ust. 5 ustawy o PIT i art. 18aa ust. 5 ustawy o CIT).

Zmiana zasad opodatkowania dochodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze

Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 9a ust. 6 ustawy o PIT, dochody, których źródłem jest najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze (w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą), są, co do zasady, opodatkowane na zasadach określonych w ustawie o PIT (np. skalą podatkową lub podatkiem liniowym). Jednakże, podatnicy mogą wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Wówczas stawka podatku jest niższa, jednakże ograniczone są możliwości dokonywania odliczeń, czy też nie jest możliwe rozliczenie podatku dochodowego wspólnie z małżonkiem.

Obecnie do podatników należy decyzja – czy rozliczać dochody z tytułu najmu na zasadach ogólnych, czy też w formie ryczałtu. Jeżeli wybiorą rozliczenie na zasadach ogólnych, wówczas przekazanie 1% następuje poprzez złożenie, co do zasady, zeznania podatkowego PIT-36 (składanego do końca kwietnia roku następującego po roku podatkowym). Jeżeli wybiorą rozliczenie z formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, wówczas wskazanie OPP, będącej beneficjentem 1% należnego podatku dochodowego, następuje poprzez złożenie formularza PIT-28, który składa się do końca lutego roku następującego po roku podatkowym.

Projektowana ustawa przewiduje, że dochody, których źródłem jest najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, są opodatkowane w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym. Oznacza to, że wyłączono możliwość objęcia przychód w najmu na zasadach ogólnych.

Oznacza to, że wszyscy podatnicy, którzy uzyskują przychody z najmu, będą mogli dwukrotnie wskazać OPP, będącej beneficjentką 1% podatku dochodowego.

Wzory deklaracji, informacji, oświadczeń i zeznań określone będą nie w drodze rozporządzenia, ale poprzez publikację w Biuletynie Informacji Publicznej

Obecnie, art. 45b ustawy o PIT stanowi o tym, że wzory wskazanych w przepisie deklaracji, informacji, oświadczeń, czy zeznań podatkowych są określone przez ministra właściwego ds. finansów publicznych w drodze rozporządzenia. Projekt ustawy zakłada nowelizację tego przepisu. Wzory wskazanych w przepisie dokumentów właściwy minister będzie zobligowany umieścić w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu, jednak nie nastąpi to w drodze rozporządzenia.

Projekt ustawy zakłada nowe podejście do zasad określania wzorów wskazanych dokumentów. W konsekwencji, zakłada się także wykreślenie art. 45c ust. 9 ustawy o PIT, który zawiera upoważnienie dla ministra do określenia wzoru oświadczenia o przekazaniu przez podatnika wybranej OPP 1% należnego podatku dochodowego, czy też przewiduje się nowelizację art. 52 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że rozwój usług cyfrowych „umożliwia odstępianie od określania wzorów formularzy PIT w drodze rozporządzenia na rzecz ich udostępnienia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Odformalizuje to i usprawni proces określania wzorów. Nie zwolni jednak organu władzy publicznej z ustawowego obowiązku określania wzorów formularzy PIT”.

Zmiana sposobu określania wzorów formularzy spowoduje wyłączenie reżimu legislacyjnego, w tym konsultacji społecznych projektowanych wzorów formularzy. Trzeci sektor nie będzie mógł przedstawić, w ramach konsultacji społecznych, stanowiska względem projektów formularzy, które jeszcze nie zostały przyjęte. Możliwości działania na rzecz zmiany będą ograniczone do zmiany formularzy już udostępnionych w BIP, co będzie problematyczne z punktu widzenia konieczności zapewnienia stabilności rozwiązań dotyczących podatków.

Choć to kwestia techniczna, to dla OPP może mieć istotne znaczenie w kontekście np. utworzenia wzoru nowego oświadczenia o przekazaniu należnego 1% podatku dochodowego na rzecz wybranej przez podatnika organizacji.

W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że taki mechanizm „usprawni proces określania wzorów”, jednakże jest to mało przekonujący argument, biorąc pod uwagę, że są to wzory, które powinny być zmieniane rzadko. Ponadto, wskazywane odformalizowanie procesu stanowi tylko ułatwienie dla administracji, gdyż nie przynosi żadnych bezpośrednich korzyści dla społeczeństwa. Dla obywateli i obywateli nie ma znaczenia, czy formularz będzie wynikiem przyjęcia rozporządzenia, czy też zamieszczenia informacji na stronie internetowej.

Z tychże względów warto rozważyć pozostawienie dotychczasowych zasad określania wzorów, które są przyjmowane w drodze rozporządzenia ministra właściwego ds. finansów publicznych.
--

Zmiana właściwości miejscowej organu podatkowego

Projekt przewiduje zmianę art. 45 ust. 1b ustawy o PIT, który reguluje właściwość miejscową organu podatkowego, do którego składa się zeznanie podatkowe. Obecnie, właściwym jest ten organ, który był właściwy ostatniego dnia roku podatkowego, biorąc pod uwagę miejsce zamieszkania podatnika. Proponowana zmiana przewiduje, że właściwość miejscową będzie oceniano się względem miejsca zamieszkania podatnika w dniu składania zeznania podatkowego.

Projektowana zmiana jest porządkująca i korzystna dla podatników. Warto ją odnotować informacyjnie, gdyż w przypadku wniesienia zeznania podatkowego do organu niewłaściwego, organ podatkowy przekaże zeznanie do organu właściwego.

Niemniej jednak, gdyby wprowadzona zmiana została przyjęta, OPP powinny to uwzględnić w tworzonych materiałach, informujących o sposobie składania zeznania podatkowego oraz sposobu wskazywania OPP, która będzie beneficjentką 1% należnego podatku dochodowego.
--

Bartosz Wilk

/-podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym
weryfikowanym przy pomocy ważnego
kwalifikowanego certyfikatu/