



KANCELARIA SENATU

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 15 listopada 2018 r.

Opinia do ustawy
o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych
oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów
osiąganych przez osoby fizyczne

(druk nr 998)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa wprowadza nową **ulgę podatkową** – „ulgę termomodernizacyjną”, której celem jest stworzenie zachęty do termomodernizacji jednorodzinnych budynków mieszkalnych.

Z ulgi termomodernizacyjnej będą mogli skorzystać podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych – adresaci ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych („ustawy PIT”) oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne („ustawy o ryczałcie”), czyli podatnicy rozliczający się według skali podatkowej, liniowo oraz opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, którzy są właścicielami lub współwłaścicielami jednorodzinnych budynków mieszkalnych.

Ulga termomodernizacyjna ma polegać na odliczeniu od dochodu (przychodu) wydatków poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów. Kwota odliczenia nie będzie mogła przekroczyć 53 tys. zł, bez względu na liczbę realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych.

Ulga termomodernizacyjna ma objąć jedynie te wydatki, które zostaną poniesione na materiały budowlane, urządzenia i usługi wskazane w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz

mieszkalnictwa, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw środowiska, ministrem właściwym do spraw gospodarki oraz ministrem właściwym do spraw finansów publicznych.

Ustawa zakłada, że odliczeniu od dochodu (przychodu) mają podlegać jedynie wydatki poniesione w ramach inwestycji realizowanych nie dłużej niż w okresie trzech kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek. W przypadku niezrealizowania przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym terminie, podatnik będzie obowiązany doliczyć kwoty uprzednio odliczone do dochodu za rok podatkowy, w którym upłynął termin trzech lat.

Odliczeniu nie będą podlegać wydatki w części w jakiej zostały już objęte inną pomocą państwa (w tym dotacje ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej), wydatki zaliczone do kosztów uzyskania przychodu w ustawie PIT, wydatki odliczone od przychodu na podstawie ustawy o ryczałcie oraz wydatki uwzględnione przez podatnika w ramach ulg podatkowych, w rozumieniu art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

Ustawa wprowadza też (w ustawie PIT) **zwolnienie od podatku** świadczeń otrzymanych ze środków NFOŚiGW lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej w ramach programów mających na celu poprawę efektywności energetycznej i zmniejszenie emisji pyłów i innych zanieczyszczeń do atmosfery.

Ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. i znaleźć zastosowanie po raz pierwszy do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 71. posiedzeniu w dniu 9 listopada 2018 r. w oparciu o przedłożenie rządowe.

Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Poprawki komisji mieściły się w materii przedłożenia i miały charakter doprecyzowujący, uściślający i porządkowy. Poprawka przyjęta przez Sejm w trzecim czytaniu projektu (jedna z dwóch poprawek zgłoszonych podczas drugiego czytania na posiedzeniu plenarnym) zniósła ograniczenie odliczenia do 23% ogółu wydatków związanych z termomodernizacją.

Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 13 listopada 2018 r.

III. Uwagi szczegółowe

- 1) art. 1 pkt 3 lit. a nowelizacji, art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy PIT.

Jeżeli intencją przepisu jest zwolnienie od podatku świadczeń otrzymywanych ze środków NFOŚiGW oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej zarówno (łącznie) na przygotowanie dokumentacji i realizację przedsięwzięć jak i odrębnie na przygotowanie dokumentacji **albo** realizację przedsięwzięć to zasadną jest **propozycja poprawki** uściślająca przepisy:

- w art. 1 w pkt 3 w lit. a, w pkt 129a we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „przygotowanie dokumentacji oraz realizację przedsięwzięcia” zastępuje się wyrazami „przygotowanie dokumentacji lub realizację przedsięwzięcia”;

- 2) art. 1 pkt 3 lit. a nowelizacji, art. 21 ust. 1 pkt 129a lit. b ustawy PIT.

Zgodnie z ustawą wolne od podatku mają być otrzymane przez podatników świadczenia ze środków NFOŚiGW oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej na przygotowanie dokumentacji oraz realizację przedsięwzięcia **w budynku mieszkalnym jednorodzinnym oraz w nowo budowanym budynku mieszkalnym jednorodzinnym**. Jednocześnie, w zakresie budynku nowo budowanego ustawa ogranicza zwolnienie do przypadku, w którym budynek nie został przekazany lub zgłoszony do użytkowania oraz do przypadku, w którym uzyskano zgody na rozpoczęcie budowy, w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane.

Przepisy ustawy w zakresie w jakim dotyczą zwolnienia od podatku świadczeń otrzymanych na inwestycje w nowobudowanym budynku budzą następujące wątpliwości.

Po pierwsze, nieprecyzyjnym jest zwrot „który, nie został (1) przekazany lub (2) zgłoszony do użytkowania”¹. Samo posłużenie się w art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy PIT wyrazem „użytkowanie” w znaczeniu używania rzeczy, a więc określonego stanu faktycznego, gdy jednocześnie, co do zasady, „użytkowanie” to ograniczone prawo rzeczowe,

¹ Samo posłużenie się w art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy PIT wyrazem „użytkowanie” w znaczeniu używania rzeczy, a więc określonego stanu faktycznego, gdy jednocześnie, co do zasady, „użytkowanie” to ograniczone prawo rzeczowe, wskazuje, że przepis ten odwołuje się do instytucji „użytkowania” jako używania rzeczy w specyficznej (błędnej) nomenklaturze Prawa budowlanego.

wskazuje, że przepis ten odwołuje się do instytucji „użytkowania” jako używania rzeczy w specyficznej (błędnej) nomenklaturze Prawa budowlanego. Samo Prawo budowlane (ustawa podstawowa dla danej dziedziny spraw) nie zna jednak instytucji „**przekazania**” do użytkowania oraz nie zna (odrębnej) instytucji „**zgłoszenia**” do użytkowania. Zgodnie z Prawem budowlanym, co do zasady, inwestor zawiadamia o zakończeniu budowy budynku mieszkalnego jednorodzinnego organ nadzoru budowlanego. Po czym, jeżeli zawiadomiony organ nie wniesie sprzeciwu można przystąpić (po czternastu dniach) do użytkowania budynku (art. 54 Prawa budowlanego). Na zasadzie wyjątku (art. 55 i art. 56 Prawa budowlanego) inwestor składa wniosek o udzielenie pozwolenia na użytkowanie. Przepisy art. 21 ust. 1 pkt 129a lit. b ustawy PIT w tym zakresie nie jest skorelowany z Prawem budowlanym.

Po drugie, art. 21 ust. 1 pkt 129a lit. b odwołuje się (tym razem bezpośrednio) do instytucji „**zgody na rozpoczęcie budowy** budynku mieszkalnego jednorodzinnego” z ustawy – Prawo budowlane. Tymczasem zgodnie z Prawem budowlanym, rozumiana funkcjonalnie, „zgoda” na rozpoczęcie budowy budynku mieszkalnego jednorodzinnego, to, normatywnie, „decyzja o pozwoleniu na budowę” (art. 28). Dodatkowo, w przypadkach wskazanych w Prawie budowlanym (art. 29 ust. 1 pkt 1a) budowa budynku mieszkalnego jednorodzinnego może wymagać jedynie dokonania zgłoszenia, a „zgodę” organu zastępuje w tym wypadku „milczenie” organu (brak sprzeciwu do zgłoszenia). Tym samym jeżeli dokonano jedynie zgłoszenia budowy, to szczególną wątpliwość budzi, od kiedy należy przyjąć, że uzyskano zgodę na rozpoczęcie budowy. Czy będzie to (1) dzień dokonania zgłoszenia, (2) dzień następny po dniu w którym upłynął termin na wniesienie sprzeciwu przez organ, czy wreszcie (3) dzień ostatecznego projektu budowlanego (zob. art. 30 ust. 5e Prawa budowlanego). Równie dobrze można też przyjąć, że jeżeli budynek mieszkalny objęty był jedynie zgłoszeniem, to nie uzyskano zgody na rozpoczęcie budowy, a więc zwolnienie od podatku, w tym przypadku, nie przysługuje.

Tak, aby uniknąć powyższych wątpliwości propozycja poprawki pomija (w art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy PIT) dodatkowe warunki dla nowo budowanej inwestycji (budynek „przekazany lub zgłoszony do użytkowania” oraz budynek, w stosunku do którego „uzyskano zgodę na rozpoczęcie budowy”. W pierwszym wypadku budynek już „przekazany lub zgłoszony do użytkowania” to po prostu budynek „stary”, który i tak objęty jest zwolnieniem.

W drugim przypadku warunek „uzyskania zgody” jest odrębnym obowiązkiem administracyjnym, wydaje się bez znaczenia dla samego zwolnienia podatkowego.

Propozycja poprawki uwzględnia także propozycję poprawki z pkt 1 opinii.

Propozycja poprawki:

– w art. 1 w pkt 3 w lit. a, pkt 129a otrzymuje brzmienie:

„129a) świadczenia, w szczególności dotacje oraz kwoty umorzonych pożyczek, otrzymane ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, na przygotowanie dokumentacji lub realizację przedsięwzięcia w budynku mieszkalnym jednorodzinny w ramach programów mających na celu poprawę efektywności energetycznej i zmniejszenie emisji pyłów i innych zanieczyszczeń do atmosfery;”;

3) art. 1 pkt 4 nowelizacji, art. 26h ust. 1 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 26h ust. 1 ulga termomodernizacyjna obejmuje wydatki na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego, w rozumieniu ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów. Jeżeli przedsięwzięcie termomodernizacyjne, w szczególności w kontekście ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów, oznaczać ma **modernizację**, czyli unowocześnienie (ulepszenie) istniejącego budynku, to przyjąć należy, że z ulgi termomodernizacyjnej mogą skorzystać podatnicy modernizujący „stare” budynki. Wydatki na materiały budowlane, urządzenia i usługi w ramach nowych inwestycji nie będą objęte ulgą podatkową z art. 26h ustawy PIT.

Jednocześnie ustawa zakłada (wprost w przepisach), że w przypadku zwolnienia podatkowego z art. 21 ust. 1 pkt 129a ustawy PIT, wolne od podatku będą świadczenia otrzymane na inwestycje zarówno w stare jak i nowe budynki.

Uzasadnienie do projektu ustawy nie wyjaśnia intencji przepisów (różnicy) w powyższym zakresie.

4) art. 1 pkt 4 nowelizacji, art. 26h ust. 5 pkt 1 ustawy PIT.

Zgodnie z art. 26h ust. 5 pkt 1 odliczeniu w ramach ulgi termomodernizacyjnej nie podlegają wydatki, które „zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie”. Sformułowanie to, ze względu na swoją niedookreśloność może budzić wątpliwości. W szczególności zwrot „zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie” oznaczać może zwrot dokonany w ramach pomocy państwa, ale także zwrot dokonany poza tą pomocą. Tymczasem w uzasadnieniu do projektu ustawy opisując motywy przyjęcia przepisu sugeruje, że wydatki objęte ulgą nie mogą być objęte podwójną pomocą państwa.

5) art. 2 pkt 2 nowelizacji, art. 21 ust. 3 ustawy o ryczałcie.

Zgodnie z art. 26h ust. 6 ustawy PIT odliczenia (ulgi termomodernizacyjnej) dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki. Przepis ten ma znaleźć odpowiednie zastosowanie do odliczenia dokonywanego na podstawie ustawy o ryczałcie – zgodnie z art. 11 ust. 1 i 2 ustawy o ryczałcie.

Jednocześnie, zgodnie z art. 21 ust. 3 ustawy o ryczałcie przy obliczaniu ryczałtu za poszczególne miesiące podatnicy mogą uwzględniać odliczenia, o których mowa w art. 11 ustawy o ryczałcie, a więc także ulgę termomodernizacyjną, z zastrzeżeniem art. 26h ust. 6 ustawy PIT. Przepis nie rozstrzyga co oznaczać ma przedmiotowe zastrzeżenie.

Propozycja poprawki skreśla zastrzeżenie do art. 26h ust. 6 ustawy PIT.

Propozycja poprawki:

– w art. 2 w pkt 2, w ust. 3 skreśla się wyrazy „, z zastrzeżeniem art. 26h ust. 6 ustawy o podatku dochodowym”.

Szymon Giderewicz

Główny legislator