



KANCELARIA
SENATU

BIURO ANALIZ,
DOKUMENTACJI
I KORESPONDENCJI

Opinia ws. projektu ustawy
o zmianie niektórych
ustaw podatkowych
w związku z działaniami
wojennymi prowadzonymi
na terytorium Ukrainy
(druk senacki nr 649)

Opinie
i ekspertyzy
OE-400

WARSZAWA 2022

Biuro Analiz, Dokumentacji i Korespondencji zamawia opinie, analizy i ekspertyzy sporządzone przez specjalistów reprezentujących różne punkty widzenia. Wyrażone w materiale opinie odzwierciedlają jedynie poglądy autorów. Korzystanie z opinii i ekspertyz zawartych w tym zbiorze bez zezwolenia Kancelarii Senatu dopuszczalne wyłącznie w ramach dozwolonego użytku w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 880 ze zm.) i z zachowaniem wymogów tam przewidzianych. W pozostałym zakresie korzystanie z opinii i ekspertyz wymaga każdorazowego zezwolenia Kancelarii Senatu.

© Copyright by Kancelaria Senatu, Warszawa 2022

Biuro Analiz, Dokumentacji i Korespondencji
Dyrektor – Agata Karwowska-Sokolowska
tel. 22 694 94 32, fax 22 694 94 28,
e-mail: Agata.Karwowska-Sokolowska@senat.gov.pl

Wicedyrektor – Danuta Antoszkiewicz
tel. 22 694 93 21,
e-mail: Danuta.Antoszkiewicz@senat.gov.pl

Dział Analiz i Opracowań Tematycznych
tel. 22 694 95 33, fax 22 694 94 28
Redaktor prowadzący – Michał Gawryjolek

Opracowanie graficzno-techniczne
Centrum Informacyjne Senatu
Dział Wydawniczy

Kancelaria Senatu
kwiecień 2022

Opinia ws. projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw podatkowych w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy (druk senacki nr 649)

I. Wstęp

Godną uznania reakcją na działania wojenne prowadzone na terytorium Ukrainy jest zaangażowanie w niesienie pomocy osobom dotkniętym skutkami wojny w każdej możliwej formie – zarówno rzeczowej, jak i finansowej. Niemniej jednak, dotychczas obowiązujące przepisy podatkowe nie tylko nie przewidywały odpowiednich preferencji dla niosących taką pomoc, ale także mogły wiązać się z ryzykiem – dla nich, ale także dla obdarowanych.

Pierwszą próbę zmiany przepisów podatkowych podjęto przyjmując do polskiego porządku prawnego rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 marca 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2022 r., poz. 531). Rozporządzenie wprowadziło obniżoną do 0% stawkę VAT dla wszelkich nieodpłatnych dostaw towarów i świadczenia usług oferowanych na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych w Ukrainie,

ale tylko dokonywanych na rzecz Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, podmiotów leczniczych oraz jednostek samorządu terytorialnego. Warunkiem zastosowania 0% stawki VAT jest zawarcie pisemnej umowy między podmiotami, z której będzie wynikać, że dostarczane towary lub świadczone usługi będą wykorzystane na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy. Obniżona stawka VAT obowiązuje do dnia 30 czerwca 2022 r. i może być stosowana do dostawy towarów lub świadczenia usług w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 4 marca 2022 r.

Choć część ze zmian wprowadzonych mocą tego rozporządzenia można ocenić pozytywnie, na negatywną ocenę z pewnością zasługuje ograniczenie kręgu podmiotów wobec których dostawa towarów lub świadczenie usług będzie korzystało z preferencyjnej, 0% stawki VAT – w katalogu tym zabrakło np. organizacji pożytku publicznego, fundacji, czy stowarzyszeń. Ponadto, konieczność zawierania umów, będzie niepotrzebnie komplikować i opóźniać udzielanie pomocy.

W dalszym kroku, przyjęto ustawę z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz. U. z 2022 r., poz. 583 ze zm.). Zgodnie z uzasadnieniem do projektu tej ustawy, jej celem było przede wszystkim stworzenie szczególnej regulacji prawnej zapewniającej doraźną podstawę prawną do legalnego pobytu obywatelom Ukrainy, natomiast znalazły się w niej również zmiany związane z preferencjami podatkowymi.

Ustawa umożliwiła m.in. zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na wytworzenie lub ceny nabycia rzeczy i praw będących przedmiotem darowizny w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, przekazywane organizacjom pozarządowym, jednostkom samorządu terytorialnego, Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych oraz podmiotom wykonującym działalność leczniczą oraz z zakresu ratownictwa medycznego na terytorium Polski i Ukrainy, o ile koszty wytworzenia lub cena nabycia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Zatem, także rozwiązania wprowadzone tą ustawą nie pozostają bez wad. Wśród nich wymienić należy chociażby wąski krąg podmiotów, którym darowizna może być przekazana, aby móc skorzystać ze wskazanej wyżej preferencji.

Ponadto, wbrew wcześniejszym zapewnieniom, przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn pozostały bez zmian, co oznacza, że obywatele Ukrainy nie muszą płacić podatku od darowizn, o ile wartość

nabytych rzeczy lub praw majątkowych od jednej osoby, czy organizacji nie przekroczy 4 902 zł na osobę w ciągu 5 lat.

Zauważając dalszą potrzebę zmian w prawie, które zniosą bariery dla udzielania wsparcia i będą stanowić podatkowy bodziec do wspierania wszelkich inicjatyw związanych z przeciwdziałaniem skutkom agresji zbrojnej Federacji Rosyjskiej wobec Ukrainy, Senat Rzeczypospolitej Polskiej X Kadencji, dnia 8 marca 2022 r. przedstawił projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw podatkowych w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy (druk senacki nr 649).

II. Przedmiot opinii

Niniejsza opinia, przygotowana na zlecenie Przewodniczącego senackiej Komisji Ustawodawczej, dotyczy senackiego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw podatkowych w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy (druk senacki nr 649) przedstawionego dnia 8 marca 2022 r.

III. Zakres projektowanych zmian

Proponowane w projekcie ustawy zmiany mają dotyczyć ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm., dalej jako: „ustawa o PIT”), ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm., dalej jako: „ustawa o CIT”) oraz ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r., poz. 1993 ze zm., dalej jako: „ustawa o ryczałcie”).

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych zmiany te mają obejmować rozszerzenie zakresu podmiotowego beneficjentów tzw. ulgi na powrót o podatników będących obywatelami Ukrainy lub Republiki Białorusi, którzy w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. przenieśli miejsce zamieszkania z terytorium Ukrainy lub Republiki Białorusi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy. Ulga ta obejmować ma przychody do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł, osiągnięte z tytułu stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy o PIT, w czterech kolejno

po sobie następujących latach podatkowych, licząc od roku 2022 (dodawany art. 52ze ustawy o PIT).

Ponadto, proponuje się rozszerzenie zakresu podmiotowego beneficjentów tzw. ryczału od przychodów zagranicznych o podatników będących obywatelami Ukrainy lub Republiki Białorusi, którzy w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. przenieśli miejsce zamieszkania z terytorium Ukrainy lub Republiki Białorusi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy, przy jednoczesnym zliberalizowaniu wysokości płaconego ryczału w okresie trzech kolejnych lat podatkowych (dodawany art. 52zf ustawy o PIT).

W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych proponowane zmiany mają dotyczyć rozszerzenia zakresu podmiotowego beneficjentów tzw. estońskiego CIT o podmioty prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którego odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami są obywatele Ukrainy lub Republiki Białorusi, będący rezydentami podatkowymi odpowiednio Ukrainy lub Republiki Białorusi – jeżeli podmioty te złożą zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie określonym w ustawie o CIT, jednak nie później niż do dnia 31 grudnia 2022 r. (dodawany art. 38w ustawy o CIT).

Wspólne dla ustawy o PIT, ustawy o CIT oraz ustawy o ryczałcie mają być rozwiązania dotyczące ustanowienia podstaw prawnych dokonywania odliczeń podatkowych z tytułu darowizn przekazanych od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych prowadzonych na terytorium Ukrainy organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, jednostkom samorządu terytorialnego oraz Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych – w kwocie odpowiadającej 200% ich wartości (dodawany art. 52zg ustawy o PIT, art. 38y ustawy o CIT oraz art. 57i ustawy o ryczałcie).

Ponadto, przewidziano także odniesienie tzw. ulgi za złe długi do sytuacji, w której przedsiębiorca nie otrzymał należności pieniężnej z tytułu realizacji umowy zawartej przed dniem 24 lutego 2022 r. z podmiotem będącym rezydentem podatkowym Ukrainy, Republiki Białorusi lub Federacji Rosyjskiej, przy jednoczesnym podwyższeniu kwoty rozliczanego uszczerbku do 200% wartości wierzytelności (dodawany art. 52zh ustawy o PIT, art. 38z ustawy o CIT oraz art. 57j ustawy o ryczałcie).

Projektowana ustawa miałaby wejść w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 24 lutego 2022 r.

IV. Ocena projektowanych zmian

Pierwsza proponowana zmiana w zakresie ustawy o PIT dotyczy dodania art. 52ze, który – jak wskazał sam projektodawca – ma rozszerzyć zakres podmiotowy beneficjentów tzw. ulgi na powrót.

Ulga na powrót, o której stanowi art. 21 ust. 1 pkt 152 ustawy o PIT, została wprowadzona do porządku prawnego przepisami tzw. Polskiego Ładu. Przepis ten stanowi, iż przychody podatnika, który przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł, osiągnięte:

- a) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy,
- b) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy o PIT,
- c) z pozarolniczej działalności gospodarczej, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27, art. 30c albo art. 30ca ustawy o PIT albo ustawie o ryczałcie w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych

– w czterech kolejno po sobie następujących latach podatkowych, licząc od początku roku, w którym podatnik przeniósł to miejsce zamieszkania, albo od początku roku następnego, z zastrzeżeniem ust. 39, 43 i 44 art. 21 ustawy o PIT.

Art. 21 ust. 39 ustawy o PIT stanowi, iż przy obliczaniu kwoty przychodów podlegających zwolnieniu od podatku m.in. na podstawie ust. 1 pkt 152 nie uwzględnia się przychodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie niniejszej ustawy, zwolnionych od podatku dochodowego oraz od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Art. 21 ust. 44 ustawy o PIT wskazuje natomiast, iż suma przychodów zwolnionych od podatku na podstawie m.in. ust. 1 pkt 152 nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty 85 528 zł.

Warunki, jakie musi spełnić podatnik, aby móc skorzystać z ulgi na powrót zostały wskazane w art. 21 ust. 43 ustawy o PIT. Zgodnie z pkt 3 tego przepisu, aby móc skorzystać z tej preferencji podatnik musi:

- a) posiadać obywatelstwo polskie, Kartę Polaka lub obywatelstwo innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo Konfederacji Szwajcarskiej lub
- b) mieć miejsce zamieszkania:
 - nieprzerwanie co najmniej przez okres, o którym mowa w pkt 2, w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego,

Konfederacji Szwajcarskiej, Australii, Republice Chile, Państwie Izrael, Japonii, Kanadzie, Meksykańskich Stanach Zjednoczonych, Nowej Zelandii, Republice Korei, Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej lub Stanach Zjednoczonych Ameryki, lub

- na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieprzerwanie przez co najmniej 5 lat kalendarzowych poprzedzających okres, o którym mowa w pkt 2.

W związku z tym, z ulgi na powrót może skorzystać jedynie część obywateli Ukrainy lub Republiki Białorusi posiadających Kartę Polaka, ewentualnie także ci, którzy wcześniej zamieszkiwali w Polsce przez pięć lat (poprzedzających okres ostatnich trzech lat) lub przez trzy lata mieszkali na terytorium Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub innego kraju wymienionego wprost w przepisie. Dla pozostałych, którzy żadnego z tych warunków nie spełnią, ulga jest niedostępna.

Zatem, aktualna konstrukcja tej ulgi skutkuje rażąco niesprawiedliwością w postaci pobierania podatku dochodowego od części obywateli Ukrainy lub Republiki Białorusi, także będących ofiarami wojny.

W związku z tym, dodanie do ustawy o PIT przepisu art. 52ze, który pozwoli na zastosowanie zwolnienia od podatku dochodowego przychodów podatnika będącego obywatelem Ukrainy lub Republiki Białorusi, który w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. przeniósł miejsce zamieszkania z terytorium Ukrainy lub Republiki Białorusi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez dodatkowego kryterium różnicującego sytuację tych podatników w postaci np. obowiązku posiadania Karty Polaka, należy ocenić pozytywnie.

W tym miejscu wskazać również należy, iż w związku z planowanym wprowadzeniem do ustawy o PIT art. 50ze zasadnym byłoby także dokonanie zmiany porządkowej treści art. 21 ust. 43 ustawy o PIT, tj. po słowie „pod warunkiem” dodać „i z uwzględnieniem art. 52ze”.

Kolejną projektowaną zmianą w ustawie o PIT jest dodanie do niej art. 52zf, a więc jak wskazuje projektodawca – rozszerzenie beneficjentów tzw. ryczału od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej o podatników będących obywatelami Ukrainy lub Republiki Białorusi.

Opodatkowanie ryczałem uregulowane zostało w rozdziale 6b ustawy o PIT, który został dodany do niej przepisami tzw. Polskiego Ładu.

Zgodnie z art. 30j ustawy o PIT, ryczał może być zastosowany do zagranicznych przychodów osób fizycznych, które przeniosły swoje miejsce zamieszkania (rezydencję podatkową) na teren Rzeczypospolitej Polskiej. Taka osoba fizyczna może skorzystać z ryczału, jeżeli:

- a) do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym, w którym przeniosła miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, złożyła urzędowi skarbowemu oświadczenie o wyborze opodatkowania ryczałtem. Do oświadczenia, które składane jest jednorazowo, należy dołączyć zagraniczny certyfikat rezydencji lub inny dowód dokumentujący miejsce zamieszkania dla celów podatkowych;
- b) nie posiadała miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez co najmniej pięć z sześciu lat podatkowych poprzedzających bezpośrednio rok podatkowy, w którym przeniosła miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegała nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Opodatkowaniu ryczałtem podlegają wszelkie przychody uzyskane poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w roku podatkowym, poza przychodami z zagranicznej spółki kontrolowanej. Zagraniczne przychody, które podlegają opodatkowaniu ryczałtem, nie łączą się z przychodami osiągniętymi na terenie Polski. Przychodów tych nie wykazuje się ani w deklaracjach podatkowych, ani w księgach podatkowych.

Niezależnie od wielkości zagranicznych przychodów podatnik płaci stały ryczałt w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym w wysokości 200 000 zł.

Korzystanie z tej preferencji, jak wskazuje art. 30m ustawy o PIT, jest jednak możliwe, o ile beneficjent każdego roku ponosi wydatki w wysokości minimum 100 000 zł na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego albo krzewienie kultury fizycznej.

Projektowany przepis art. 53zf pozwoli na zastosowanie opodatkowania ryczałtem od przychodów zagranicznych także obywatelom Ukrainy i Białorusi, którzy przeniosą miejsce zamieszkania z terytorium Ukrainy lub Republiki Białorusi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy.

Inna będzie wysokość ryczałtu – wyniesie on w okresie 3 kolejnych lat podatkowych 50 000 zł za rok podatkowy. Nie znajdzie także zastosowania art. 30j ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o PIT, a więc warunek posiadania miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez co najmniej pięć z sześciu lat podatkowych poprzedzających bezpośrednio rok podatkowy, w którym podatnik przeniósł miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a także konieczność dołączenia certyfikatu rezydencji lub innego dowodu dokumentującego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych we wskazanym okresie.

Ponadto, przepis ten nie zawiera także regulacji, na mocy której podatnik byłby zobowiązany do ponoszenia wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej.

Zatem projektowana treść przepisu art. 53zf ustawy o PIT, nie tyle rozszerza zakres beneficjentów ryczałtu o podatników będących obywatelami Ukrainy lub Republiki Białorusi, co wprowadza podobną regulację, z pewnymi jednak modyfikacjami. Samo jednak rozwiązanie należy ocenić pozytywnie. Taki sposób opodatkowania stanowić będzie bowiem preferencyjne rozwiązanie w stosunku do opodatkowania na zasadach przewidzianych w pozostałych przepisach ustawy, z uwagi na to, że podatnik wybierający ten sposób opodatkowania zobowiązany będzie do zapłaty zryczałtowanej kwoty podatku od przychodów uzyskanych ze źródeł położonych za granicą, bez konieczności wykazywania w zeznaniu źródeł tych przychodów, wysokości przychodu oraz państwa jego uzyskania.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o PIT osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Zgodnie zaś z art. 3 ust. 2a ustawy o PIT, osoby nie mające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Art. 11 ust. 1 ustawy o PIT określa zaś, że przychodami są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Zatem, nieodpłatne świadczenia otrzymywane przez uchodźców z Ukrainy mogą podlegać opodatkowaniu PIT. Z tego też względu mocą ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa do ustawy o PIT dodano art. 52zh, który stanowi, iż zwalnia się od podatku dochodowego pomoc humanitarną otrzymaną w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. przez podatników będących obywatelami Ukrainy, którzy w tym okresie przybyli z terytorium Ukrainy, na skutek toczących się na tym terytorium działań wojennych, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia „pomocy humanitarnej”, w związku z czym organy podatkowe ostatecznie będą wyjaśniały je w procesie stosowania prawa, zatem można spodziewać się na tym tle sporów z podatnikami.

Dlatego też uzasadnionym byłoby wprowadzenie w ustawie o PIT następujących zwolnień, obejmujących:

1. wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1 ustawy o PIT, otrzymanych od świadczeniodawcy przez podatnika będącego obywatelem Ukrainy lub innego kraju, w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r., który uzyskał prawo przekroczenia granicy i pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy, posiadającym stosowne poświadczenie wydane przez uprawnione władze Rzeczypospolitej Polskiej (dodawany art. 21 ust. 1 pkt 157 ustawy o PIT). Zakresem zwolnienia objęte byłyby m.in. udostępnianie zakwaterowania w mieszkaniach prywatnych, czy transport;
2. świadczenia inne niż pieniężne, otrzymane z tytułów o których mowa w art. 13 pkt. 2 i 4-9 oraz art. 18 otrzymanych od świadczeniodawcy przez podatnika będącego obywatelem Ukrainy lub innego kraju, w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r., który uzyskał prawo przekroczenia granicy i pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy, posiadającym stosowne poświadczenie wydane przez uprawnione władze Rzeczypospolitej Polskiej (dodawany art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy o PIT). Ma to związek z art. 41 ust. 7 pkt 3 ustawy o PIT, który wymaga w takich przypadkach wpłacania przez podatnika zaliczki na PIT.

Pozytywnie należy ocenić także pozostałe proponowane zmiany, które miałyby zostać wprowadzone zarówno do ustawy o PIT, ustawy o CIT oraz ustawy o ryczałcie.

Pierwszą z takich regulacji jest ustanowienie podstaw prawnych dokonywania odliczeń podatkowych z tytułu darowizn przekazanych od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych prowadzonych na terytorium Ukrainy organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, jednostkom samorządu terytorialnego oraz Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych – w kwocie odpowiadającej 200% ich wartości.

Zgodnie z treścią projektowanego przepisu art. 52zg ustawy o PIT oraz art. 38y ustawy o CIT, od podstawy opodatkowania, w celu obliczenia podatku lub zaliczki na podatek możliwe będzie odliczenie darowizny przekazanej od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na cele

związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych prowadzonych na terytorium Ukrainy:

- 1) organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- 2) jednostkom samorządu terytorialnego,
- 3) Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych

– w kwocie odpowiadającej 200% wartości darowizn.

W przypadku podatników podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym, darowizna będzie mogła być odliczona od przychodu obliczonego na podstawie art. 11 ustawy o ryczałcie.

Aktualnie, co zostało wskazane we wstępie, możliwe jest wyłącznie zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na wytworzenie lub ceny nabycia rzeczy i praw będących przedmiotem darowizny w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy przekazywane organizacjom pozarządowym, jednostkom samorządu terytorialnego, Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych oraz podmiotom wykonującym działalność leczniczą oraz z zakresu ratownictwa medycznego na terytorium Polski i Ukrainy, o ile koszty wytworzenia lub cena nabycia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Kolejną proponowaną zmianą do ustawy o PIT, ustawy o CIT oraz ustawy o ryczałcie, którą należy ocenić pozytywnie, bowiem uwzględnia ona możliwy wpływ działań wojennych prowadzonych na terytorium Ukrainy na działalność prowadzoną w Polsce, jest odniesienie tzw. ulgi za złe długi do sytuacji, w której przedsiębiorca nie otrzymał należności pieniężnej z tytułu realizacji umowy zawartej przed dniem 24 lutego 2022 r. z podmiotem będącym rezydentem podatkowym Ukrainy, Republiki Białorusi lub Federacji Rosyjskiej, przy jednoczesnym podwyższeniu kwoty rozliczanego uszczerbku do 200% wartości wierzytelności.

W związku z tym, że prowadzone działania wojenne mogą także wiązać się ze stratą towarów lub środków trwałych (np. samochodów dostawczych), które pozostaną na terytorium Ukrainy, Białorusi czy Rosji, wskazanim byłoby także dodanie do ustawy o PIT, ustawy o CIT oraz ustawy o ryczałcie, nowej ulgi – tzw. „ulgi na straty wojenne”, której konstrukcja byłaby oparta na innych ulgach, np. uldze dla wspierających sport, kulturę i edukację, o której mowa w art. 26ha ustawy o PIT i art. 18ee ustawy o CIT.

Ulga na straty wojenne pozwalałaby podatnikowi prowadzącemu pozarolniczą działalność gospodarczą (w przypadku podatników podatku

PIT) albo uzyskującemu przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych (w przypadku podatników podatku CIT) odliczyć od podstawy opodatkowania kwotę stanowiącą 200% strat związanych z utratą lub uszkodzeniem towarów lub środków trwałych znajdujących się z dnia 24 lutego 2022 r. na terytorium Ukrainy, Białorusi lub Rosji.

Za straty uważane byłyby:

- a) koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem utraconych towarów;
- b) koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem uszkodzonych towarów w części odpowiadającej rozmiarowi uszkodzenia;
- c) niezamortyzowana wartość utraconych środków trwałych ;
- d) niezamortyzowana wartość uszkodzonych środków trwałych w części odpowiadającej rozmiarowi uszkodzenia.

Kwota odliczenia nie mogłaby w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Straty, podlegałyby odliczeniu, jeżeli nie zostałyby podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Odliczenia należałoby dokonać w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono straty. W przypadku gdyby podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika byłaby niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – można byłoby dokonać w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych, następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Podobna regulacja obowiązywałaby na gruncie ustawy o ryczałcie.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 48 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 50 ustawy o CIT, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym. Ponadto, jak stanowi art. 23 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, kosztów nie stanowią także straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności.

Oprócz proponowanego wprowadzenia tzw. „ulgi na straty wojenne”, celem dostosowania obowiązujących przepisów do aktualnej sytuacji politycznej, uzasadnionym wydaje się także umożliwienie podatnikom podatku PIT i CIT zaliczania w koszty podatkowe strat w wyniku utraty

lub likwidacji samochodów nieobjętych dobrowolnym ubezpieczeniem, jeśli utrata lub likwidacja jest skutkiem wojny na Ukrainie (a więc odpowiednia modyfikacja art. 23 ust. 1 pkt 48 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 50 ustawy o CIT, tj. zastąpienia średnika przecinkiem i dodanie „z wyjątkiem samochodów utraconych lub zlikwidowanych w związku z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy).

Podobnie w przypadku nie w pełni zamortyzowanych środków trwałych, które utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności, jeśli jest to wynikiem wojny na terenie Ukrainy – wówczas także uzasadnionym byłoby zaliczenie w koszty uzyskania przychodów strat powstałych z tego tytułu (a więc zmiana art. 23 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT oraz art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, tj. zastąpienia średnika przecinkiem i dodanie „z wyjątkiem zmiany wywołanej skutkami gospodarczymi związanymi z działaniami wojennymi prowadzonymi na terytorium Ukrainy”).

Reasumując, proponowane rozwiązania należy ocenić pozytywnie. Przepisy podatkowe powinny być w odpowiedni sposób dostosowywane do zmieniającego się otoczenia, zarówno gospodarczego, jak i politycznego, nie pozostającego bez wpływu także na sytuację prawną podatników. Jednakże, jak zresztą wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, proponowane zmiany zmierzają do ustanowienia „epizodycznych regulacji mogących stanowić podatkowy bodziec do wspierania wszelkich inicjatyw związanych z przeciwdziałaniem skutkom agresji zbrojnej Federacji Rosyjskiej wobec Ukrainy”, a zatem pozostają jeszcze obszary, które wymagają uregulowania.