

Dobrosława Antonów

ORCID: 0000-0001-8545-1932

Uniwersytet Wrocławski

e-mail: Dobrosława.antonow@uwr.edu.pl

Nowe regulacje w polskim prawie podatkowym jako forma pomocy obywatelom Ukrainy — przykład ryczałtu od dochodów spółek (tak zwany estoński CIT)

Słowa kluczowe: Ukraina, obywatel Ukrainy, wojna na Ukrainie, podatek, estoński CIT, zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych, prawo podatkowe

Wprowadzenie

Podstawowym celem opodatkowania jest uzyskanie środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia potrzeb publicznych¹. Normy prawa podatkowego realizują więc przede wszystkim cel fiskalny. System prawa podatkowego tworzą przepisy, które regulują zasady poboru podatków — podstawowych dochodów publicznych (dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego). Niemniej jednak oprócz zasadniczego celu fiskalnego przepisy prawa podatkowego mogą też realizować cele pozafiskalne — społeczne i gospodarcze. W literaturze podkreśla się, że cele fiskalne opodatkowania nie mogą być najważniejsze w systemie podatkowym. Jego konstrukcja powinna zmierzać do swego rodzaju kompromisu między celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi (społecznymi) opodatkowania². Pozafiskalne cele opodatkowania będą realizowane, jeśli ustawodawca uzna, że pewne dobra, wartości,

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 26.

² *Ibidem*.

procesy czy jednostki zasługują na szczególne wsparcie, pomoc czy promowanie. Dotyczy to zazwyczaj wartości o fundamentalnym znaczeniu dla społeczeństwa lub gospodarki, trwale zakorzenionych w kulturze poszczególnych państw lub większości państw świata, takich jak ochrona rodziny, pracy czy zdrowia. W podobny sposób przepisy prawa podatkowego mogą służyć realizacji doraźnych celów wynikających z nadzwyczajnych okoliczności zaistniałych w państwie. Taką nadzwyczajną okolicznością mającą wpływ na sytuację w Polsce stała się wojna w Ukrainie. Polska jest głównym kierunkiem emigracyjnym dla uchodźców wojennych — docelowym lub tranzytowym. Polski ustawodawca podjął w związku z tym działania legislacyjne mające pomóc obywatelom Ukrainy. Przybrało to postać zarówno bezpośrednią, jak i pośrednią. Pomoc bezpośrednia polega na wydatkowaniu środków publicznych na świadczenia pieniężne lub rzeczowe na rzecz obywateli Ukrainy lub zapewnieniu im dostępu do usług publicznych na takich samych zasadach, jakie przysługują obywatelom polskim. Druga forma pomocy przejawia się w tworzeniu rozwiązań prawnych umożliwiających i ułatwiających działania pomocowe sektora prywatnego na rzecz uchodźców z Ukrainy lub do nich zachęcających. Instrumentami do osiągnięcia takich efektów są różne instytucje z zakresu prawa podatkowego, w tym przede wszystkim: ulgi, zwolnienia i preferencyjne stawki podatkowe.

W niniejszym artykule omówione zostaną specjalne rozwiązania z zakresu prawa podatkowego wprowadzone do polskiego porządku prawnego w celu stworzenia otoczenia prawnego służącego działaniom pomocowym na rzecz obywateli Ukrainy. Poza zakresem analizy pozostają wszelkie inne rozwiązania, które mają już utrwalone miejsce w polskim prawie podatkowym i w ogólności regulują skutki podatkowe działalności charytatywnej i wszelkich darowizn. Takie regulacje prawne mają bowiem charakter uniwersalny i mogą dotyczyć także skutków podatkowych pomocy dla obywateli Ukrainy na zasadach tożsamyh jak we wszystkich innych przypadkach takiej działalności, niezależnie od jej celów szczególnych.

Polski ustawodawca na okoliczność pomocy obywatelom Ukrainy przewidział rozwiązania dodatkowe, które skierowane są wyłącznie do tej szczególnej grupy osób lub podmiotów ją wspierających. Jest to między innymi zaniechanie poboru ryczałtu od dochodów spółek (tak zwanego estońskiego CIT), na którym koncentrują się przedmiotowe rozważania.

Regulacje prawne z zakresu prawa podatkowego jako forma pomocy obywatelom Ukrainy

Aktem prawnym o zasadniczym znaczeniu w kwestii pomocy obywatelom Ukrainy jest ustawa z dnia 12 marca 2022 roku o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa³ (dalej: ustawa o pomocy obywa-

³ Dz.U. z 2022 r. poz. 583.

telom Ukrainy). Ustawa ta zawiera regulacje prawne zapewniające doraźną pomoc prawną do legalnego pobytu obywatelom Ukrainy, którzy w wyniku działań wojennych zostali zmuszeni do opuszczenia swojego kraju pochodzenia i wjechali, mając stosowne uprawnienie wjazdowe, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁴. Oprócz regulacji dotyczących legalizacji pobytu tej grupy osób ustawodawca przewidział wiele zmian w obowiązującym prawie, w tym w przepisach prawa podatkowego. Zmiany w prawie podatkowym miały na celu stworzenie podstaw prawnych do tego, aby pomoc obywatelom Ukrainy nie wywoływała dodatkowego obciążenia finansowego z tytułu ciężaru podatkowego — zarówno względem beneficjentów tej pomocy, jak i darczyńców.

Ustawa o pomocy obywatelom Ukrainy wprowadziła zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ i w podatku dochodowym od osób prawnych⁶. Nowe rozwiązania przyjęte w obu ustawach są w znacznej mierze podobne, z drobnymi wyjątkami — regulacji, które przewidziane zostały wyłącznie w jednej z tych ustaw.

Jednakowo przyjęto, że preferencje podatkowe związane z pomocą obywatelom Ukrainy mają charakter czasowy i dotyczą okresu zamkniętego — od 24 lutego do 31 grudnia 2022 roku. Odnoszą się do pomocy o charakterze instytucjonalnym. W obu podatkach ustawodawca posłużył się podobnymi instrumentami, to jest zwolnieniami podatkowymi oraz innymi elementami konstrukcji tych podatków mającymi wpływ na ustalenie wysokości podstawy opodatkowania (koszty uzyskania przychodu, kategorie przychodu). Przyjęte rozwiązania, co do zasady, mają wspólny cel, są jednak adresowane do różnych kategorii podmiotów.

Ustawodawca przyjął w art. 52zf ust. 1 i 2 ustawy o PIT oraz w art. 38w ust. 1 i 2 ustawy o CIT, że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizny przekazanych w okresie od 24 lutego do 31 grudnia 2022 roku na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy. Co istotne, nie dotyczy to darowizny przekazanej podmiotom prywatnym (to jest poszczególnym obywatelom Ukrainy), ale wyłącznie organizacjom pożytku publicznego⁷ lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących na terytorium Ukrainy, jednostkom samorządu terytorialnego, wojewodom, Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, podmiotom wykonującym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium Ukrainy działalność leczniczą lub dzia-

⁴ Uzasadnienie do projektu ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, druk Sejmu RP IX kadencji nr 2069.

⁵ Na podstawie art. 74 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy wprowadzone zostały zmiany do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 (dalej: ustawa o PIT).

⁶ Na podstawie art. 76 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy wprowadzone zostały zmiany do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2021 r. poz. 1800, 1927, 2105, 2106, 2269 i 2427 (dalej: ustawa o CIT).

⁷ W rozumieniu art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1057.

łałość z zakresu ratownictwa medycznego. Kosztem uzyskania przychodu są też koszty poniesione z tytułu nieodpłatnego świadczenia, którego celem jest przeciwdziałanie skutkom działań wojennych na rzecz wymienionych podmiotów i na tych samych zasadach. Uprawnienia te nie pozbawiają podatnika — osoby fizycznej — uprawnienia do odliczenia od dochodu darowizny rzeczy lub praw majątkowych zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT lub art. 11 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym (art. 52zf ust. 3 ustawy o PIT). Rozwiązaniem dopełniającym jest wyłączenie z katalogu przychodów na podstawie art. 52zg ustawy o PIT i art. 38x ustawy o CIT wartości darowizn oraz nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 52zf, otrzymanych w okresie od 24 lutego do 31 grudnia 2022 roku przez podatników, o których mowa w art. 52zf ust. 1 ustawy o PIT i w art. 38 ust. 1 ustawy o CIT. Na podstawie art. 52zi ustawy o PIT i art. 38z ustawy o CIT zwalnia się od podatku dochodowego także świadczenie pieniężne, o którym mowa w art. 13 ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy. Dotyczy to świadczenia pieniężnego z tytułu zapewnienia zakwaterowania i wyżywienia obywatelom Ukrainy. Ze zwolnienia korzysta każdy podmiot, który zapewni na własny koszt zakwaterowanie i wyżywienie obywatelom Ukrainy i w związku z tym otrzyma świadczenie pieniężne, o którym mowa we wskazanych przepisach. Ponadto, na podstawie art. 38y ustawy o CIT dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach, o których mowa w art. 24ca ust. 1, nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 38w, poniesionych w okresie wskazanym w tym przepisie. Regulacja dotyczy szczególnej formy opodatkowania — tak zwanego minimalnego podatku dochodowego, płaconego na podstawie art. 24ca ustawy o CIT przez tych podatników tego podatku, którzy w roku podatkowym ponieśli stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo osiągnęli udział dochodów z tych źródeł w przychodach w wysokości nie większej niż 1%. Działania pomocowe nie przyczyniają się więc do powstania obowiązku podatkowego z tytułu minimalnego podatku dochodowego.

Wymienione rozwiązania przeznaczone są dla darczyńców i instytucji świadczących pomoc zinstytucjonalizowaną. Dopełnia je preferencja dla beneficjentów pomocy. Na podstawie art. 52zh ustawy o PIT zwalnia się od podatku dochodowego pomoc humanitarną otrzymaną w okresie od 24 lutego do 31 grudnia 2022 roku przez podatników będących obywatelami Ukrainy, którzy w tym okresie przybyli z jej terytorium, na skutek toczących się tam działań wojennych, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Szczególne preferencje dotyczą też opodatkowania obrotu, to jest podatku od towarów i usług. Tu ustawodawca zastosował specjalną stawkę podatkową. Na podstawie § 10bd rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 roku w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych⁸ do dnia 30 czerwca 2022 roku obniżona

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1696.

została do 0% stawka podatku na dostawy towarów oraz świadczenia usług na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy. Stawkę tę stosuje się wyłącznie do dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych na rzecz Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, podmiotów leczniczych w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej⁹ oraz jednostek samorządu terytorialnego. Warunkiem zastosowania stawki 0% jest zawarcie pisemnej umowy między podatnikiem dokonującym dostawy towarów lub świadczącym usługi a wymienionymi podmiotami, z której wynika, że dostarczane towary lub świadczone usługi będą wykorzystane na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy. Obniżona stawka podatku może być stosowana do dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w okresie od 24 lutego do 4 marca 2022 roku.

Podsumowując przegląd nowych regulacji prawnych, które służą realizacji celów społecznych związanych z pomocą obywatelom Ukrainy, stwierdzić można kilka prawidłowości. Po pierwsze, wszystkie omówione rozwiązania opierają się na odpowiednim wykorzystaniu elementów konstrukcji prawnej podatku. Ustawodawca osiąga cele społeczne przez obniżenie stawki podatkowej, zastosowanie zwolnień podatkowych oraz obniżenie podstawy opodatkowania przez zwiększenie katalogu kosztów lub wyłączenie pewnych kategorii przychodów z zakresu opodatkowania. Po drugie, zauważyć należy, że ustawodawca preferencje te przewidział na poziomie zarówno opodatkowania obrotu, jak i dochodu. Po trzecie, pomoc realizowana dzięki przedmiotowym rozwiązaniom jest ograniczona w czasie. Po czwarte, rozwiązania te odnoszą się do pomocy zinstytucjonalizowanej — realizowanej wobec określonej grupy beneficjentów przez powołane do tego organizacje i podmioty publiczne. Po piąte wreszcie, rozwiązania te — w zakresie opodatkowania dochodu — są kompleksowe w tym sensie, że uwalniają od podatku dochodowego bezpośrednich beneficjentów pomocy (obywateli Ukrainy), organizacje i podmioty, które otrzymują darowizny i inne świadczenia na działalność związaną z pomocą obywatelom Ukrainy, a także „promują” (pomniejszając obciążenie podatkowe) udzielających tych darowizn.

Nieco inny charakter ma preferencja przewidziana dla podatników tak zwanego estońskiego CIT. Na tle pozostałych rozwiązań wykazuje ona różnicę wynikającą z istoty i zasad opodatkowania w tej właśnie szczególnej formie.

Ryczałt od dochodów spółek (estoński CIT)

Estońskim CIT nazywany jest ryczałt od dochodów spółek — jedna z form opodatkowania osób prawnych podatkiem dochodowym. Możliwość opodatkowania w tej formie obowiązuje w polskim porządku prawnym od 1 stycznia 2021 roku.

⁹ Dz.U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654.

Najistotniejszą jej cechą jest powstanie obowiązku podatkowego przesunięte z chwili powstania dochodu na chwilę jego dystrybucji. W estońskim CIT uzyskanie dochodu przez spółkę nie rodzi obowiązku podatkowego do czasu, gdy środki te nie zostaną rozdysponowane. Mianowicie na podstawie art. 28m ustawy o CIT opodatkowaniu ryczałtem podlega przede wszystkim dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielnego zysku). Ustawa przewiduje też inne formy rozdysponowania zysków powodujące powstanie obowiązku podatkowego, w tym wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą). Ryczałt od dochodów spółek jest skierowany do tych podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy wypracowany dochód kumulują, głównie na potrzeby rozwoju przedsiębiorstwa. Rezygnują zaś z dystrybucji dochodu przez podział wypracowanych zysków lub inne formy jego wydatkowania. Dystrybucja zaś dochodu w jeden ze sposobów wskazanych w art. 28m ustawy o CIT powoduje powstanie obowiązku podatkowego. Tak rozumianą dystrybucją jest dokonywanie przez spółkę wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Ustawodawca nie zdefiniował takiej kategorii wydatków. Według Ministerstwa Finansów

[w] ocenie wydatków kwalifikujących się do tego rodzaju dochodów można się posłużyć kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1, wynikającą z praktyki podmiotu, jak również bogatego orzecznictwa sądowo-administracyjnego. Wprawdzie pojęcie „wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą” nie jest tożsame z pojęciem „wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów”, jednak należy zwrócić uwagę na podobieństwo, jakie może je cechować. Podobieństwa pomiędzy wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą a wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu należy upatrywać przede wszystkim w celu ich poniesienia. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów [...]. Te same cele powinny realizować wydatki związane z działalnością gospodarczą. Należy bowiem zwrócić uwagę, że jedną z immanentnych cech działalności gospodarczej, która wyróżnia ją od innego rodzaju aktywności, jest jej zarobkowy charakter¹⁰.

Nie ma wątpliwości, że darowizny na cele związane z pomocą dla obywateli Ukrainy zaliczyć należy do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. W związku z tym wydatki takie poniesione przez podatnika ryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych tworzą przedmiot opodatkowania.

¹⁰ Ministerstwo Finansów, *Ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego (objaśnienie podatkowe)* — przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek (dalej: objaśnienie) z dnia 23 grudnia 2021 r., Przewodnik_do_rycza%C5%82tu_od_dochod%C3%B3w_sp%C3%B3%C5%82ek_23_12_2021%20(1).pdf (dostęp: 18.02.2022).

Zaniechanie poboru ryczałtu od dochodów spółek

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2022 roku w sprawie zaniechania poboru ryczałtu od dochodów spółek w związku z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy¹¹ zarządzono zaniechanie poboru ryczałtu od dochodów spółek od osiągniętych dochodów z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych odpowiadających:

1. wysokości poniesionych kosztów wytworzenia lub cenie nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn przekazanych na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy:

a) organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹², lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących na terytorium Ukrainy,

b) jednostkom samorządu terytorialnego,

c) Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych,

d) podmiotom wykonującym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium Ukrainy działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego;

2. wysokości kosztów poniesionych z tytułu wykonania nieodpłatnego świadczenia, którego celem jest przeciwdziałanie skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, realizowanego na rzecz podmiotów wymienionych w pkt 1.

Zaniechanie to ma zastosowanie do dochodów osiągniętych od dnia 24 lutego do dnia 31 grudnia 2022 roku. Dotyczy wszelkich form świadczeń — w postaci zarówno pieniężnej, jak i rzeczowej oraz innych nieodpłatnych świadczeń. Ministerstwo Finansów wyjaśnia na swojej stronie internetowej, że świadczenia objęte rozporządzeniem nie zostaną określone co do rodzaju

ze względu na spodziewaną ich dużą różnorodność, uzależnioną od sytuacji faktycznej, w jakiej znalazł się dany uchodźca. Pomocą humanitarną może być zaspokojenie podstawowych potrzeb życiowych, tj. udostępnienie lokalu mieszkalnego, zapewnienie żywności. Pomocą taką może być w konkretnym przypadku sfinansowanie leczenia, czy też opłacenie nauki, czy kursów pozwalających na zmianę kwalifikacji zawodowych¹³.

¹¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 641.

¹² Dz.U.2020.1057 oraz z 2021 r. poz. 1038, 1243, 1535 i 2490.

¹³ Ministerstwo Finansów, *Preferencje dla spółek opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) przekazujących pomoc dla obywateli Ukrainy*, <https://www.gov.pl/web/finanse/preferencje-dla-spolek-opodatkowanych-ryczaltem-od-dochodow-spolek-tzw-estonski-cit-przekazujacych-pomoc-dla-obywateli-ukrainy> (dostęp: 18.03.2022).

Zaniechanie poboru podatku — istota instytucji

Do oceny znaczenia i charakteru rozwiązania, jakie wobec podatników estońskiego CIT zastosował prawodawca, istotne jest wskazanie charakteru prawnego i przesłanek zastosowania zaniechania poboru podatku. Zaniechanie poboru podatku jest to szczególna instytucja ogólnego prawa podatkowego uregulowana w art. 22 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (dalej: OP)¹⁴. Na podstawie art. 22 § 1 pkt 1 OP minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników zaniechać w całości lub w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie. Zaniechanie poboru podatku oznacza, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie zrealizowane. Zaniechanie poboru podatku powoduje (zgodnie z art. 59 § 1 pkt 5 OP) wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Jest to wygaśnięcie nieefektywne, wierzyciel (w wypadku ryczału od dochodów spółek jest to Skarb Państwa) nie zostanie zaspokojony. Aby mogło nastąpić zaniechanie poboru podatku, muszą wystąpić przesłanki wskazane w art. 22 OP, to jest ważny interes podatnika lub interes publiczny. Przesłanki te nie mają definicji ustawowej. Próba definicji tych pojęć podejmowana jest w literaturze, a przede wszystkim w orzecznictwie¹⁵. Jedną z tych przesłanek w ocenie polskiego prawodawcy została spełniona, skoro zdecydował o zaniechaniu poboru ryczału od dochodów spółek w zakresie wydatków na cele związane z pomocą obywatelom Ukrainy. W celu oceny, która z tych przesłanek zaistniała, należy uwzględnić specyfikę ryczału od dochodów spółek, to jest opodatkowanie wydatków (wydatków na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością) spółki, a nie jej dochodów. W kontekście wydatków na cele związane z pomocą obywatelom Ukrainy przyjąć należy, jak się wydaje, że przesłanką decydującą był interes publiczny. Ustawodawca polski nie definiuje interesu publicznego. W literaturze przyjmuje się na przykład, że przez interes publiczny rozumieć można oczekiwanie określonej grupy podmiotów funkcjonującej na danym obszarze¹⁶. W orzecznictwie zaś podkreśla się, że zwrot „interes publiczny” jest klauzulą generalną odsyłającą do ocen pozaprawnych i określającą dyrektywy wyboru organu podatkowego¹⁷. Orzecznictwo podkreśla, że przesłanka ważnego interesu publicznego nie może być zredukowana do obowiązku ponoszenia podatków celem uniknięcia uprzywilejowania jednego podmiotu względem drugiego¹⁸. Przyjmuje się, że

¹⁴ Dz.U. z 2021 r. poz. 1540.

¹⁵ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1. *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, WKP 2022, LEX.

¹⁶ H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych* (cz. 1), „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 1, s. 3.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2015 r., II/FSK 3103/15, LEX nr 1988682.

¹⁸ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Go 627/19, LEX nr 2746856.

interes publiczny to dyrektywa postępowania nakazująca mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej (jednostka samorządu terytorialnego), takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego itp.¹⁹

Zaniechanie poboru ryczałtu od dochodów spółek — próba oceny

Przypadek ryczałtu od dochodów spółek (estoński CIT) posłużył do bliższego omówienia aktywności polskiego prawodawcy w kwestii pomocy obywatelom Ukrainy. W pierwszym akcie prawnym — w ustawie o pomocy obywatelom Ukrainy — wprowadzony został pakiet zmian w zakresie opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych, które prowadzą do ograniczenia obciążenia podatkowego darowizn na cele związane z pomocą tej grupie osób lub też pozwalają na pomniejszenie ciężaru podatkowego tych, którzy pomocy tej udzielają. Poza tą ustawą, na podstawie odrębnych rozporządzeń, wprowadzone zostało też obniżenie stawki podatkowej podatku od towarów i usług i właśnie zaniechanie poboru ryczałtu od dochodów spółek. To ostatnie rozwiązanie ocenić można jako szczególne względem pozostałych z kilku powodów. Bez znaczenia pozostaje przy tym to, że akurat to rozwiązanie przyjęte zostało z pewnym opóźnieniem i poza głównym nurtem działań legislacyjnych w tym zakresie. Kwestia estońskiego CIT jest o tyle inna od pozostałych rozwiązań, że działania pomocowe podejmowane przez podatników estońskiego CIT powodują powstanie obowiązku podatkowego. Tego typu działania nie wpływają jedynie na korektę rachunku podatkowego przez zaliczenie lub niezaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na ten cel, lecz wprost rodzą obowiązek podatkowy (oznacza to, że podatnik estońskiego CIT miałby zapłacić podatek od takiej pomocy). Pomoc podejmowana przez tę grupę podatników oznaczałaby konieczność skalkulowania podatku jako kwoty zwiększającej koszt wydatków pomocowych. Oczywiście jest więc, że drogą do uniknięcia podatku z tego tytułu jest po prostu rezygnacja z pomocy. Aby stymulować postawy humanitarne wśród podatników tego podatku, prawodawca posłużył się najbardziej nadzwyczajnym rozwiązaniem — zdecydował o zaniechaniu poboru podatku. Z racji tego, że zastosowanie tej nadzwyczajnej ulgi w spłacie zobowiązań uzależnione jest od spełnienia określonych przesłanek, możliwe jest dociekanie oceny i woli politycznej polskiego prawodawcy względem sytuacji obywateli Ukrainy. Zaniechanie poboru podatku w tym przypadku nie nawiązuje do interesu samego podatnika. Ten jest w stanie chronić swój interes w prosty sposób — przez zaniechanie tego typu wydatków pomocowych. To wystarczyłoby do uniknięcia zapłacenia podatku. Prawodawcy zależy jednak na tym, aby sektor prywatny wydatki takie ponosił.

¹⁹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 lipca 2010 r., I SA/BK 156/10, LEX nr 590320.

Odczytać to można jako odwołanie do wartości społecznych, które chroni i promuje. To zaś umożliwia stwierdzenie, że pomoc tego typu w ocenie polskiego prawodawcy mieści się w kategorii interesu publicznego.

Bibliografia

Opracowania

- Dzwonkowski H., *Powstawanie zobowiązań podatkowych* (cz. 1), „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 1.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Ministerstwo Finansów, *Ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego (objaśnienie podatkowe) — przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, z dnia 23 grudnia 2021 r., file:///C:/Users/PC/Downloads/Przewodnik_do_rycza%C5%82tu_od_dochod%C3%B3w_sp%C3%B3%C5%82ek_23_12_2021%20(1).pdf.
- Ministerstwo Finansów, *Preferencje dla spółek opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) przekazujących pomoc dla obywateli Ukrainy*, <https://www.gov.pl/web/finanse/preferencje-dla-spolok-opodatkowanych-ryczaltem-od-dochodow-spolok-tzw-estonski-cit-przekazujacych-pomoc-dla-obywateli-ukrainy>.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. 1. *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, WKP 2022, LEX.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1696.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 marca 2022 r. w sprawie zaniechania poboru ryczałtu od dochodów spółek w związku z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, Dz.U. z 2022 r. poz. 641.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2021 r. poz. 1128.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2021 r. poz. 1800, 1927, 2105, 2106, 2269 i 2427.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2021 r. poz. 1540.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1057.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654.
- Ustawa 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.
- Uzasadnienie do projektu ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, druk Sejmu RP IX kadencji nr 2069.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2015 r., II/FSK 3103/15, LEX nr 1988682.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 lipca 2010 r., I SA/BK 156/10, LEX nr 590320.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 listopada 2019 r., I SA/Go 627/19, LEX nr 2746856.

New regulations in Polish tax law as a form of assistance to Ukrainian citizens — the example of lump-sum tax on corporate income (the so-called Estonian CIT)

Summary

The article is devoted to the new tax law regulations introduced to help Ukrainian citizens. Due to the large emigration of Ukrainian citizens to Poland, many new solutions have been introduced in the tax law, for instance, tax exemptions for donations for humanitarian aid purposes or reductions in the tax rate. One example of such solutions, discussed in more detail in this article, is the refraining from collecting lump-sum tax on corporate income.

Keywords: Ukraine, Ukrainian citizen, war in Ukraine, tax, Estonian CIT, lump-sum tax on corporate income, tax law

Доброслава Антонув

Вроцлавський університет

Нові регуляції у податковому праві Польщі як форма допомоги громадянам України — приклад паушального платежу від прибутку акціонерних товариств (так званий естонський податок на прибуток від підприємств)

Анотація

Поряд із базовими фіскальними цілями норми податкового права можуть також реалізовувати позафіскальні цілі (суспільні і економічні). Це стосується також цілей *ad hoc*, що виникають з надзвичайних обставин в країні. Такою надзвичайною обставиною, що має вплив на ситуацію у Польщі, сталась війна в Україні. В цій статті буде піддано аналізу спеціальні вирішення із сфери податкового права, впроваджені до польського правового порядку з метою створення правового забезпечення для дій спрямованих на допомогу громадянам України. Це зокрема відмова отримування паушальних платежів від прибутку підприємства (т.з. естонський CIT)

Правовим актом про головне значення в справі допомоги громадянам України є закон, прийнятий 12 березня 2022 р. Про допомогу громадянам України у зв'язку із воєнними діями на території їх країни. Цей Закон зокрема впроваджує зміни в податковому законодавстві. Їх мета — створити правову базу для того, щоб допомога для громадян України не спричинювала додаткового фінансового навантаження за статтею обов'язку оподаткування — як у відношенні бенефіціарів цієї допомоги і тих, хто цю допомогу надає. Введені зміни стосуються податку на прибуток від фізичних осіб та податку на прибуток від підприємств. Податкові преференції передбачені в цих податках мають тимчасовий характер і відносяться визначеного періоду — від 24 лютого 2022 р. до 31 грудня 2022 р. Відносяться до допомоги з інституційним характером. Щодо двох видів податків законодавець вдався до подібних інструментів,

Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze 13, 2022

© for this edition by CNS

тобто податковими звільненнями а також іншими елементами конструкції тих податків, що мають вплив на визначення розміру основи оподаткування (витрати на отримання прибутку, категорії прибутку). Особливі преференції передбачено також у сфері оподаткування обороту, тобто на базі податку від товарів і послуг. Тут законодавець застосував спеціальну податкову ставку — до 30 червня 2022 р. зниження у розмірі до 0 % ставка податку на перевезення товарів та надання послуг на цілі, пов'язані допомагати жертвам наслідків воєнних дій на території України. Дещо інший характер має преференція передбачена для платників податків т.з. естонського СІТ. На тлі інших вирішень вона демонструє різницю, яка із природи і принципів оподаткування у саме цій особливій формі. Естонським СІТ називають паушальний платіж від прибутку підприємств — одна з форм оподаткування юридичних осіб податком на прибуток. Найсуттєвішою її рисою є момент появи перенесення податкового зобов'язання з моменту появи прибутку на момент його дистрибуції. В естонському СІТ отримання прибутку підприємством не є підставою для податкового зобов'язання до часу, поки ті засоби не будуть роздиспоновані. Таким чином, для оподаткування паушальним платежем підлягають зокрема видатки, що не пов'язані із підприємницькою діяльністю (прибуток з видатків, що не пов'язаний із підприємницькою діяльністю). Пожертви на потреби, пов'язані із допомогою для громадян України якраз і кваліфікуються до такого виду видатків, що не пов'язані із підприємницькою діяльністю. Отож вони становлять предмет оподаткування. На підставі розпорядження міністра фінансів 18 березня 2022 р. в справі відставлення збору паушального платежа від прибутку підприємств у зв'язку з протидією наслідкам воєнних дій на території України дається розпорядження відставлення збору паушального платежа від прибутку підприємства отриманого за статтею таких відповідних прибутків:

1) розміром понесених затрат для створення або придбання речей або прав, що є предметом пожертви, яка передається на цілі пов'язані із протидією наслідкам воєнним діям на території України: організаціям, про котрих мова у 3 стат. 2 і 3 пунктів закону від 24 квітня 2003 року Про суспільно корисну діяльність і про волонтерат або відповідні організації, передбачених нормами, що регулюють суспільно корисну діяльність на території України, суб'єктам місцевого самоврядування, Урядовому агентству стратегічних резерв, суб'єктам, що здійснюють на території Республіки Польщі або на території України лікувальну діяльність у сфері невідкладної медичної допомоги;

2) розміром затрачених видатків за статтею виконання безплатних послуг, метою яких є протидія наслідкам воєнних дій на території України, реалізованої на користь суб'єктів, що перераховуються в 1 пункті.

Відкладення збору відноситься до прибутків отриманих від 24 лютого 2022 р. до 31 грудня 2022 р.

Відкладення збору податку — це особлива інституція загального податкового права, що регулюється статтею 22 закону від 29 серня 1997 р. — податкового декрету (ПД). На підставі ст. 22, § 1, пункт 1 ПД міністр, що відповідає за справу громадських фінансів може шляхом розпорядження у випадках виправданих суспільним інтересом або важливим інтересом платників податків відкласти зовсім або частково збору податків, визначаючи різновид податку, період, в котрому діятиме відкладення і групи

платників податків, до яких стосується відкладення. Відкладення збору податків справ означає, що податкові зобов'язання не будуть здійснені.

Щоб могло наступити відкладення збору податку мусять проявитись критерії передбачені в ст. 22 ПД, тобто важливий інтерес платника податку або громадський інтерес. В контексті видатків на цілі, пов'язаних з допомогою громадянам України, слід прийняти суспільний інтерес як вирішальний критерій.

Ключові слова: Україна, громадяни України, війна в Україні, податок, естонський СІТ, паушальний платіж від прибутку підприємства, податкове право