



Warszawa, dnia 23 lipca 2018 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW
Imię i Nazwisko

DD3.056.19.2018

W związku z otrzymaniem od Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej Pani petycji wraz z jej uzupełnieniem, zawierającej szereg postulatów w zasadniczej mierze dotyczących zmian przepisów dotyczących osób niepełnosprawnych, Ministerstwo Finansów w zakresie swojej właściwości uprzejmie wyjaśnia.

Ulga rehabilitacyjna – możliwość odliczenia wydatków na usługi przewodnika bez wskazywania jego danych.

Na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200, z późn. zm.), dalej: „ustawa PIT”, odliczeniu od dochodu podlegają wydatki na cele rehabilitacyjne oraz wydatki związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych, poniesione w roku podatkowym przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną lub podatnika, na którego utrzymaniu są osoby niepełnosprawne.

Katalog wydatków na cele rehabilitacyjne określa art. 26 ust. 7a tej ustawy PIT. Wśród wymienionych tam wydatków ustawodawca przewidział między innymi wydatki poniesione na opłacenie przewodników osób niewidomych I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa, w kwocie nieprzekraczającej w roku podatkowym 2 280 zł (pkt 7 w art. 26 ust. 7a ustawy PIT).

W przypadku tego wydatku nie jest wymagane posiadanie dokumentów stwierdzających jego wysokość. Jednakże na żądanie organów podatkowych podatnik jest obowiązany przedstawić dowody niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia, tj. wskazać z imienia i nazwiska osoby, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika (art. 26 ust. 7c pkt 1 ustawy PIT).

Należy dodać, iż doprecyzowanie polegające na wyartykułowaniu w przepisie obowiązku wskazania imienia i nazwiska osoby/osób, które opłacono w związku z pełnieniem przez nie funkcji przewodnika, wprowadzono ustawą z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 226, poz. 1478), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

Należy jednakże podkreślić, iż zmiana miała jedynie charakter porządkowy, sankcjonowała bowiem ugruntowany pogląd sądów administracyjnych oraz organów podatkowych w przedmiotowym zakresie.

Jej celem było wyeliminowanie nieprawidłowości w korzystaniu z ulgi rehabilitacyjnej poprzez wyraźne wskazanie w przepisach prawa materialnego, iż brak ustawowego wymogu

dokumentowania wysokości wydatków, które wołą ustawodawcy zostały ograniczone limitem kwotowym, nie oznacza, iż można pomniejszyć dochód do opodatkowania bez uprzedniego poniesienia przedmiotowego wydatku. Czym innym jest bowiem dokumentowanie wysokości poniesionego wydatku, czym innym udowodnienie faktu i okoliczności jego poniesienia. Dlatego też nadano nowe brzmienie ust. 7c w art. 26 ustawy PIT.

Na jej podstawie podatnik musi uwiarygodnić swoje twierdzenie, że poniósł określone wydatki. „Istotnym jest bowiem, że owa limitowana ulga powoduje obniżenie podstawy do obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, a więc podatnik winien wykazać, że ją poniósł. Nie jest ona świadczeniem należnym podatnikowi z mocy prawa.” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 1912/08).

Zauważyć należy, iż na wyjątkowość ulg i zwolnień podatkowych w systemie prawa podatkowego zwracał uwagę między innymi Trybunał Konstytucyjny, który widział w nich odstępstwo od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania. Przykładowo, w wyroku TK z dnia 25 listopada 1997 r. sygn. akt K 26/97 Trybunał uznał, że „zwolnienia podatkowe nie stanowią uznanego przez ustawodawcę standardu prawnego lecz są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych (...). Stąd ustawodawcy należy przyznać znaczną swobodę w określaniu w ustawie stanów faktycznych stanowiących podstawę opodatkowania lub podstawę ulgi podatkowej oraz generalnie znaczną swobodę w kształtowaniu poszczególnych konstrukcji prawno-podatkowych.”.

W związku z tym nie jest przewidywana zmiana omawianych regulacji.

Ulga rehabilitacyjna – możliwość odliczenia wydatków na wynajęcie opiekuna osoby niepełnosprawnej.

Na podstawie art. 26 ust. 7a pkt 9 ustawy PIT odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają wydatki poniesione na opiekę pielęgnarską w domu nad osobą niepełnosprawną w okresie przewlekłej choroby uniemożliwiającej poruszanie się oraz usługi opiekuńcze świadczone dla osób niepełnosprawnych zaliczonych do I grupy inwalidztwa.

W konsekwencji postulowana propozycja znajduje już odzwierciedlenie w obowiązujących uregulowaniach prawa podatkowego.

Ulga rehabilitacyjna – możliwość odliczenia wydatków na zakup sprzętu rehabilitacyjnego, protez, okularów itp., jak również wydatków poniesionych na rehabilitację.

Na podstawie art. 26 ust. 7a pkt 3, 5 i 6 ustawy PIT odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają odpowiednio wydatki poniesione na:

- ✓ zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego,
- ✓ odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjnym,
- ✓ odpłatność za pobyt na leczeniu w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, za pobyt w zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych oraz odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne.

Propozycja znajduje zatem odzwierciedlenie w obowiązujących uregulowaniach prawa podatkowego.

Ulga rehabilitacyjna – możliwość odliczenia wydatku na zakup komputera/laptopa

Jak już wyjaśniono w ramach omawianej ulgi odliczeniu podlegają wydatki poniesione na zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego (art. 26 ust. 7a pkt 3 ustawy PIT).

Odliczenie tych wydatków zostało zatem przez ustawodawcę uwarunkowane istnieniem związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy rodzajem wydatku a potrzebami osoby niepełnosprawnej podyktowanymi rodzajem niepełnosprawności. Kwestia tego rodzaju wydatków była badana przez sądy administracyjne.

Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swych wyroków potwierdził, że „zakupiony sprzęt winien cechować się indywidualnym przeznaczeniem i niezbędnością w rehabilitacji oraz ułatwiać osobie niepełnosprawnej wykonywanie czynności życiowych. Nie spełnia takich wymogów sprzęt ogólnego użytku, przeznaczony do korzystania przez nieokreślony krąg osób (por. wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999r., sygn. akt III SA 2393/98, LEX nr 37206)”.

Komputer/laptop może ułatwiać wykonywanie czynności życiowych, w tym np. kontakt z innymi osobami, tym niemniej komputer jest sprzętem powszechnego użytku, przeznaczonym dla wszystkich osób niezależnie od tego czy są osobami niepełnosprawnymi. W konsekwencji, jeżeli komputer/laptop nie wyróżnia się jakimiś indywidualnymi cechami, przystosowaniami związanymi z rodzajem niepełnosprawności podatnika, np. klawiaturą z alfabetem Braille’a czy oprogramowaniem umożliwiającym głosowe sterowanie komputerem, to nie można uznać, iż spełnia warunek „indywidualnego sprzętu”, o którym mowa w art. 26 ust. 7a pkt 3 ustawy.

Należy podkreślić, że przedmiotowe odliczenie nie jest limitowane. Rozszerzanie jej zakresu o sprzęt powszechnego użytku nie jest zgodne z celem ulgi rehabilitacyjnej i w konsekwencji zmiana zakresu tego odliczenia nie jest przewidywana.

Ulga rehabilitacyjna – wprowadzenie ulg budowlanych na remont mieszkania, na przystosowanie mieszkania dla osób niepełnosprawnych, likwidację barier architektonicznych

Na podstawie art. 26 ust. 7a pkt 1 ustawy PIT odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają odpowiednio wydatki poniesione na adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności.

Ustawa PIT przewiduje zatem odliczenie wydatków, których celem jest przystosowanie mieszkania dla potrzeb osoby niepełnosprawnej, również polegających na likwidacji barier architektonicznych. Odliczenie to jest nielimitowane.

Odnosząc się do postulatu wprowadzenia ulg budowlanych na remont mieszkania należy przypomnieć, że tzw. ulga remontowa obowiązywała w ustawie PIT do końca 2003 r. Została uchylona ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 202, poz. 1956), z zachowaniem praw nabytych do końca 2005 r. Dotyczyła ona wszystkich podatników ponoszących wydatku na cele remontowe. Jak wynika z uzasadnienia ustawy celem likwidacji tej ulgi było poszerzenie bazy podatkowej.

Przywrócenie tego odliczenia jedynie w odniesieniu do podatników będących osobami niepełnosprawnymi może budzić poważne wątpliwości natury konstytucyjnej w aspekcie respektowania zasady równości.

Konstytucyjna zasada równości, z której wynika iż „wszyscy są wobec prawa równi”, wyrażona w treści art. 32 ust. 1 była wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, iż „zasada równości wymaga, aby podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu były traktowane równo. Równość oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów.” (sygn. akt U.7/87). „Zasada równości oznacza nakaz jednakowego traktowania wszystkich obywateli w obrębie określonej klasy („kategorii”). Wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (wyrok z 5 listopada 1997 r., sygn. K. 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41).

Z tego zatem względu ustawodawca nie może ogółu podatników ponoszących wydatki na cele remontowe różnicować pod względem podatkowym poprzez ustanowienie dodatkowych uwarunkowań.

Przywrócenie ulgi na telefon i Internet.

Ustawa PIT nie przewidywała możliwości odliczenia od dochodu, czy od podatku wydatków związanych z użytkowaniem telefonu, stąd postulat przywrócenia takiego odliczenia jest niezrozumiały.

Odnosząc się natomiast do postulatu przywrócenia ulgi na Internet, Ministerstwo Finansów wyjaśnia, iż żądanie zmiany przepisów ustawy PIT w tym zakresie było już wielokrotnie analizowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W każdym przypadku Minister Finansów informował, że ulga internetowa, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 6a ustawy PIT, została wprowadzona z dniem 1 stycznia 2005 r. Jej celem było złagodzenie negatywnych skutków wzrostu podatku VAT na usługi internetowe (z 7% na 22%) w związku z koniecznością dostosowania przepisów prawa krajowego do prawa wspólnotowego. W obecnym stanie prawnym, z przedmiotowej ulgi podatnik może skorzystać tylko dwukrotnie i tylko w kolejno po sobie następujących latach podatkowych. Tego rodzaju ograniczenie wprowadziła ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. poz. 1278), jako konsekwencję rozwoju usług internetowych. Rozwój ten przyczynił się bowiem do wzrostu konkurencyjności na rynku tych usług, i w efekcie do spadku opłat za korzystanie z Internetu. Tym samym w obecnych uwarunkowaniach gospodarczych, użytkowanie Internetu nie wymaga już długofalowego wsparcia w postaci ulgi podatkowej, co znajduje odzwierciedlenie w obowiązującym od 2013 r. art. 26 ust. 6h ustawy PIT, ograniczającym prawo stosowania tej preferencji wyłącznie do dwóch lat podatkowych.

Ograniczenie to dotyczy wszystkich podatników niezależnie od ich wieku, wykonywanej profesji, zamożności, czy osobistej sytuacji życiowej. W ten sposób na gruncie ustawy PIT respektowana jest zasada równości wobec prawa.

W związku z tym zmiana omawianych regulacji nie jest przewidywana.

Więcej i większe możliwości ułatwiania otwarcia i prowadzenia działalności gospodarczej.

Sprawy związane z podejmowaniem i wykonywaniem działalności gospodarczej należą do właściwości Ministra Przedsiębiorczości i Technologii, nie mniej jednak Ministerstwo Finansów pragnie zauważyć, że w ramach tzw. Konstytucji Biznesu¹⁾, wprowadziła szereg udogodnień dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

¹⁾ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo Przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646).

Wskazać można chociażby na tzw. ulgę na start. Istota tej ulgi polega na tym, że przedsiębiorca będący osobą fizyczną, który podejmuje działalność gospodarczą po raz pierwszy albo podejmuje ją ponownie po upływie co najmniej 60 miesięcy od dnia jej ostatniego zawieszenia lub zakończenia i nie wykonuje jej na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywał w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności gospodarczej, nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym przez okres 6 miesięcy od dnia podjęcia działalności gospodarczej.

Przedsiębiorca wpisany do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej może również zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na czas nieokreślony albo określony, nie krótszy jednak niż 30 dni.

Powołana ustawa wprowadziła także uproszczenia dla osób, które prowadzą działalność na niewielką skalę, dorywczo. Są to rozwiązania w zakresie tzw. działalności nierejestrowej uregulowane w art. 5 ustawy – Prawo przedsiębiorców (działalność prowadzona bez konieczności wpisu do CEIDG).

Na gruncie przepisów ustawy PIT przychody osiągnięte z działalności nierejestrowej, zostały zaliczone do przychodów z innych źródeł. Oznacza to, że dla celów podatku dochodowego przychody z tej działalności nie stanowią przychodów z działalności gospodarczej. Dochody osiągnięte z działalności nierejestrowej są opodatkowane według skali podatkowej (18% lub 32%) i wykazywane z pozostałymi dochodami w zeznaniu rocznym. Przepisy ustawy PIT nie nakładają na podatnika osiągającego dochody z działalności nierejestrowej obowiązków odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy. Podatnik prowadzący działalność nierejestrową, nie jest też obowiązany do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ksiąg rachunkowych, ani innej ewidencji dla celów podatku PIT.

Wprowadzenie rozwiązań umożliwiających sklepom i hurtowniom przekazywanie osobom potrzebującym wycofanych ze sprzedaży produktów, w tym kosmetyków, produktów spożywczych, żywności, obuwia, zabawek i innych artykułów dziecięcych.

Obowiązujące przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem dochodowym osób fizycznych i osób prawnych (w tym przedsiębiorców) zawierają przepisy zachęcające do przekazywania darowizn.

Przykładem takich regulacji jest art. 23 ust. 1 pkt 11 ustawy PIT, na podstawie którego kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. z 2018 r. poz. 450, z późn. zm.), z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje.

Analogiczne rozwiązania zawarte są w art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.), dalej: „ustawa CIT”.

Ponadto ustawa PIT, jak i ustawa CIT przewidują możliwość obniżenia podstawy opodatkowania podatnika o darowizny (jeżeli nie zostały one zaliczone do kosztów podatkowych) i zostały przekazane na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie

należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele.

Zasady korzystania z tego odliczenia regulują w sposób szczegółowy przepisy art. 26 ust. 1 pkt 9 i ust. 5–6f ustawy PIT i art. 18 ustawy CIT.

Korzystne rozwiązania w tym zakresie zawiera także ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.), dalej: „ustawa VAT”.

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 16 tej ustawy VAT zwolnione od podatku jest nieodpłatne przekazanie (por. art. 7 ust. 2 pkt 2 tej ustawy) produktów spożywczych, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację. Ze względu na ścisłe zharmonizowanie ustawy VAT (i związaną z tym konieczność zapewnienia zgodności przepisów z prawem UE) brak jest możliwości rozszerzenia wskazanej preferencji.

Wprowadzenie rozwiązań umożliwiających organom celnym przekazywanie osobom potrzebującym towarów (zamiast niszczenia) będących w dyspozycji tych organów.

Towary będące w dyspozycji organów celno-skarbowych są to towary o statusie celnym nieunijnym, które stały się własnością Skarbu Państwa w wyniku:

- ✓ zrzeczenia się na rzecz Skarbu Państwa w przypadkach przewidzianych w przepisach prawa celnego, oraz
- ✓ na podstawie prawomocnego orzeczenia o przepadku towarów zajętych wcześniej przez organy celne w postępowaniu celnym lub zatrzymane jako dowody w postępowaniu karnym skarbowym, zapadłego w postępowaniu cywilnym lub w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Towary te podlegają tzw. procedurze likwidacyjnej prowadzonej przez organy celno-skarbowe w trybie i na zasadach określonych w przepisach odpowiednio o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r. poz. 2226, z późn. zm.), z uwzględnieniem przepisów prawa celnego oraz przepisów odrębnych.

Należy jednak wskazać iż przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 lutego 2011 r. w sprawie rozciągnięcia stosowania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 265) przewidują już możliwość nieodpłatnego przekazania towarów. Nieodpłatne przekazanie może być dokonywane jednak jedynie na rzecz:

- ✓ zakładów opieki zdrowotnej,
- ✓ jednostek organizacyjnych pomocy społecznej,
- ✓ szkół i placówek oświatowych,
- ✓ instytucji kultury,
- ✓ organizacji charytatywnych,
- ✓ organów administracji publicznej oraz szkół wyższych, instytutów badawczych lub innych jednostek organizacyjnych prowadzących badania naukowe lub prace rozwojowe, jeżeli mogą być przez te podmioty wykorzystane przy realizacji ich zadań statutowych.

Organy celno-skarbowe dokonujące likwidacji towarów nieunijnych wykonują przede wszystkim orzeczenie sądu, który zdecydował o przepadku towarów. W swoim orzeczeniu sąd może zarządzić m.in. zniszczenie towarów. W przypadku gdy sąd nie wskaże sposobu likwidacji towaru organ celny decyduje o sposobie likwidacji, biorąc pod uwagę wartość tego towaru, ograniczenia pozataryfowe jakim podlega w przypadku dopuszczenia towaru do obrotu oraz posiadane wartości użytkowe.

Zgodnie z postanowieniami § 9 ust. 1 ww. rozporządzenia, nieodpłatne przekazanie może dotyczyć jedynie towarów nienadających się do obrotu handlowego a przedstawiających wartość użytkową, a w przypadku towarów objętych ograniczeniami określonymi w odrębnych przepisach, nieodpłatne przekazanie może nastąpić jedynie na rzecz osoby, która spełni wymogi wynikające z tych ograniczeń lub dokona powrotnego wywozu towaru w określonym przez organ likwidacyjny terminie.

W przypadku gdy towar nie nadaje się do obrotu handlowego i nie ma wartości użytkowej towary likwidowane są poprzez zniszczenie.

Z upoważnienia Ministra Finansów
Maciej Żukowski
Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych
/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/