

Warszawa, dnia 25 stycznia 2021 r.

BAS-WAP-1/21

Pan Poseł
Tadeusz Tomaszewski
Koalicyjny Klub Parlamentarny Lewicy
(Razem, Sojusz Lewicy Demokratycznej,
Wiosna Roberta Biedronia)

Opinia prawna

w sprawie możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych jednostkom zwalczającym Covid-19 przez osobę fizyczną

I. Tezy opinii

1. Darowizna przeznaczona na przeciwdziałanie COVID-19 przekazana szpitalowi podlega odliczeniu pod warunkiem, że obdarowana jednostka zamieszczona jest w wykazie, o którym mowa w art. 7 ust. 1-3 u.COVID-19.

2. Dom pomocy społecznej należy do jednostek wymienionych w art. 52n ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. toteż darowizna przeznaczona na przeciwdziałanie COVID-19 przekazana na rzecz domu pomocy społecznej podlega odliczeniu.

3. Do darowizn przeznaczonych na przeciwdziałanie COVID-19, o których mowa w art. 52n ust. 1 u.p.d.o.f., sześcioprocentowy limit odliczenia nie ma zastosowania.

II. Przedmiot opinii

Opinia stanowi odpowiedź na następujące pytania:

Czy w świetle obowiązujących przepisów prawa darowizny osób fizycznych na szpital – jednostkę leczniczą zwalczającą Covid -19 w 2020 r. – będą mogły być odpisane od podstawy opodatkowania?

Czy darowizny na ww cel będą rozliczane ponad obowiązujący limit 6% podstawy opodatkowania?

Czy darowizny osoby fizycznej na dom pomocy społecznej – działanie związane z walką z Covid-19 – będą odliczane od podstawy opodatkowania, tak jak jednostki lecznicze uczestniczące w zwalczaniu Covid-19?

Opinia została przygotowana na zlecenie Pana Posła Tadeusza Tomaszewskiego, przyjęte przez Biuro Analiz Sejmowych do realizacji dnia 4 stycznia 2021 r. i uwzględnia stan prawny na dzień jej sporządzenia. W niniejszej opinii uwzględniono regulacje:

1. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, ze zm.), wcześniej i dalej jako *u.p.d.o.f.*,

2. ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz.1905, ze zm., dalej jako *ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym*);

3. ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1842, ze zm., wcześniej i dalej jako *u. COVID -19*);

4. ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1876, ze zm., dalej jako *u.p.s.*).

III. Uzasadnienie tez opinii

Zgodnie z art. 52n ust. 1 u.p.d.o.f.¹, darowizny przekazane od dnia 1 stycznia 2020 r. do końca miesiąca, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19, przeznaczone na przeciwdziałanie COVID-19, podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może odliczyć od podstawy opodatkowania, zarówno w celu obliczenia podatku jak i w celu obliczenia zaliczki². Warunkiem odliczenia jest przekazanie darowizny wymienionym w przepisie podmiotom, czyli:

¹ Regulację odpowiadającą treści art. 52n u.p.d.o.f., umożliwiającą odliczanie darowizn w związku z przeciwdziałaniem COVID-19 zawiera art. 57b ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

² Treść art. 52n u.p.d.o.f. oraz art. 57 b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym obowiązuje w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 listopada 2020 r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz 2123). Zmiana, na podstawie art. 24 pkt 1 oraz art. 23 ust. 4 ustawy z dnia 28 listopada

- 1) podmiotom wykonującym działalność leczniczą, wpisanym do wykazu, o którym mowa w u.COVID-19;
- 2) Agencji Rezerw Materiałowych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych;
- 3) Centralnej Bazie Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej;
- 4) domom dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegowniom, schroniskom dla osób bezdomnych, w tym z usługami opiekuńczymi, ośrodkom wsparcia, rodzinnym domom pomocy oraz domom pomocy społecznej, o których mowa w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (...);
- 5) Funduszowi Przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 65 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (...).

Zgodnie z art. 7 ust. 1u.COVID-19, świadczenia opieki zdrowotnej wykonywane w związku z przeciwdziałaniem COVID-19, są udzielane przez podmioty wykonujące działalność leczniczą lub lekarzy i lekarzy dentyistów wpisanych do wykazu, opracowywanego przez właściwego miejscowo dyrektora oddziału wojewódzkiego NFZ w porozumieniu z wojewodą. Wykaz podlega ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym w drodze obwieszczenia wojewody oraz w Biuletynie Informacji Publicznej NFZ (art. 7 ust. 3 u.COVID-19). Darowizna przeznaczona na przeciwdziałanie COVID-19 przekazana szpitalowi podlega zatem odliczeniu pod warunkiem, że obdarowana jednostka zamieszczona jest w wykazie.

Dom pomocy społecznej jako jednostka organizacyjna pomocy społecznej (art. 6 pkt 5 u.p.s., art. 54-66 u.p.s.) należy do jednostek wymienionych w art. 52n ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Darowizna przeznaczona na przeciwdziałanie COVID-19 przekazana na rzecz domu pomocy społecznej podlega zatem odliczeniu.

Szczególne reguły odnośnie do wysokości odliczenia darowizny określa art. 52n ust. 2 u.p.d.o.f., uzależniając wysokość odliczenia od daty jej przekazania. W szczególności w przypadku przekazania darowizny:

(...) weszła w życie z dniem 1 grudnia 2020 r. i stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2020 r.

- 1) do dnia 30 kwietnia 2020 r. - odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- 2) w maju 2020 r. - odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny;
- 3) od dnia 1 czerwca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. - odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny;
- 4) od dnia 1 października 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r. - odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- 5) od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 marca 2021 r. - odliczeniu podlega kwota od dnia 1 kwietnia 2021 r. do końca miesiąca, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19 - odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny.

Darowizna, o której mowa w art. 52n. ust. 1 u.p.d.o.f. to darowizna celowa - odliczeniu w tym trybie podlegają wyłącznie darowizny na przeciwdziałanie COVID-19. Dokument poświadczający dokonanie darowizny (dowód wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego w przypadku darowizny pieniężnej czy też dowód, z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość przekazanej darowizny wraz z oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu w przypadku darowizny innej niż pieniężna³), powinien wskazywać cel darowizny. Brak tej informacji może być interpretowany w sposób niekorzystny dla podatnika.

Na mocy art. 52n ust. 2a u.p.d.o.f., odliczenie przysługuje również w przypadku, gdy przekazanie darowizny nastąpiło przy udziale organizacji pożytku publicznego, jeżeli przekazanie darowizny tej organizacji przez podatnika, a następnie przez tę organizację podmiotowi, o którym mowa w ust. 1 pkt 1-3⁴, nastąpiło w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 31 maja 2020 r. oraz organizacja ta przekazała podatnikowi pisemną informację o miesiącu przekazania środków pochodzących z darowizny oraz nazwie podmiotu, na rzecz którego te środki zostały przekazane.

Limit 6% podstawy opodatkowania obowiązuje w odniesieniu do darowizn podlegających odliczeniu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.⁵. Na podstawie art.

³ Zob. art. 26 ust. 7 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f. w związku z art. 52n ust. 4 u.p.d.o.f.

⁴ Nie dotyczy zatem darowizny przekazanej na rzecz domu pomocy społecznej.

⁵ Czyli darowizn wymienionych w art. 26 ust. 1 tej ustawy, przekazanych na cele: a) określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego, organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele, b) kultu religijnego; c) krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi;

52n u.p.d.o.f. odliczeniu podlegają darowizny nieodliczone na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 i art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Na mocy art. 52n ust. 4 u.p.d.o.f., w zakresie nieuregulowanym w tym artykule, do darowizn, o których mowa w tym przepisie, stosuje się odpowiednio przepisy art. 6 ust. 2, art. 26 ust. 6, 6b, 6c, 6f, ust. 7 pkt 1 i 2, ust. 13a i 15 oraz art. 45 ust. 3a u.p.d.o.f. Nie stosuje się zatem art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., regulującego limit odliczenia darowizn w wysokości 6% podstawy opodatkowania. Aktualna jest natomiast zawarta w art. 26 ust. 6f u.p.d.o.f. zasada, że odliczenia darowizn nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów.

Autorka:

Małgorzata Bajor-Stachańczyk

ekspert ds. legislacji

w Biurze Analiz Sejmowych

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Analiz Sejmowych

Przemysław Sobolewski

Deskryptory bazy REX: podatki, podatek dochodowy od osób fizycznych, Covid-19, darowizna.

d) kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, oraz publicznym placówkom i centrom.