

**WYBRANE
POLSKIE REGULACJE PODATKOWE
W ZAKRESIE
EKONOMII SPOŁECZNEJ**

**Analiza prawno-podatkowa
wg stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2008 roku**

PROJEKT

**Autorka:
Ewa Grzejszczyk
Doradca podatkowy nr 09778**

SPIS TREŚCI

Bibliografia

Wykaz skrótów

Zakres analizy

Podsumowanie

Rozdział I Definicje przyjęte dla celów analizy

Rozdział II Regulacje w zakresie podatku CIT

I. Ogólne zasady funkcjonowania podatku CIT

II. Zasady opodatkowania działalności NGO & PES

III. Konsekwencje podatkowe darowizn na rzecz NGO & PES dla darczyńców

IV. Regulacje dotyczące banków angażujących się w przedsięwzięci społeczne

V. Regulacje dotyczące partnerstwa publiczno-prawnego

Rozdział III Regulacje w zakresie podatku PIT

I. Ogólne zasady funkcjonowania podatku PIT

II. Zasady opodatkowania działalności „quasi PES”

III. Konsekwencje podatkowe darowizn na rzecz NGO & PES dla darczyńców

IV. Regulacje dotyczące przekazania 1% podatku PIT na OPP

V. Regulacje dotyczące partnerstwa publiczno-prawnego

VI. Regulacje dotyczące wolontariatu

Rozdział IV Regulacje w zakresie podatku VAT

I. Ogólne zasady funkcjonowania podatku VAT

II. Opodatkowanie odpłatnej działalności wykonywanej przez PES & NGO

III. Opodatkowanie świadczeń niepieniężnych na rzecz PES & NGO

Rozdział V Wybrane regulacje w pozostałym zakresie

I. Zasady opodatkowania sponsoringu w zakresie podatku CIT & VAT

II. Wybrane zwolnienia w zakresie innych podatków

WYKAZ SKRÓTÓW

SpółSoc – spółdzielnia socjalna w rozumieniu ustawy o spółdzielniach socjalnych

UPodFiz – ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych

UPodPraw – ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych

USpółSoc – ustawa o spółdzielniach socjalnych

USwobDziałGosp – ustawa o swobodzie działalności gospodarczej

UPodVAT – ustawa o podatku od towarów i usług

BIBLIOGRAFIA

1. J.Hausner, N.Laurisz, S. Mazur „Przedsiębiorstwo społeczne – konceptualizacja”, opracowanie wykonane w ramach projektu „W poszukiwaniu polskiego modelu ekonomii społecznej”, 2006
2. H. Izdebski, M. Małek [2005]: „Formy prawne podejmowania i prowadzenia działalności służącej realizacji celów społecznie użytecznych poza sektorem finansów publicznych, w szczególności w zakresie aktywizacji osób bezrobotnych, w świetle idei ekonomii społecznej i obowiązującego stanu prawnego”, opracowanie wykonane na zlecenie Akademii Rozwoju Filantropii w Polsce, Warszawa
3. A. Michalik „Rachunkowość i podatki organizacji pozarządowych - obowiązki podatkowe organizacji pozarządowych”. Wydanie I, Warszawa 2007
4. S. K. Alter „Social Enterprise: A Typology of the Field Contextualized in Latin America”
5. G. Dzwigała, Z.Huszcz, P.Karwat, R.Krasnodębski, M.Ślifirczyk, F. Światała “Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”, Wydanie I, Warszawa 2007
6. W. Nykiel, A.Mariański (praca zbiorowa pod redakcją) „Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”, Wydanie II, Gdańsk 2007
7. J. Marciniuk (praca zbiorowa pod redakcją) „Podatek dochodowy od osób prawnych”, Wydanie VII, Warszawa
8. T. Michalik „Podatek VAT – komentarz”, Wydanie IV, Warszawa
9. J.Martini (praca zbiorowa pod redakcją) „Ustawa o VAT”, Wydanie II, warszawa 2005

Do uzupełnienia

ZAKRES ANALIZY

Zgodnie z przyjętym zakresem, analiza niniejsza dotyczy obecnie stosowanych w Polsce rozwiązań z zakresu polityki fiskalnej, które:

- 1) wspierają rozwój przedsięwzięć społecznych;
- 2) wspierają mobilizację środków prywatnych do finansowania przedsięwzięć społecznych;
- 3) wsparcie zaangażowania w finansowanie przedsięwzięć społecznych instytucji finansowych (banków).

Analiza dotyczy przedsięwzięć społecznych funkcjonujących w formie tzw. Przedsiębiorstw Ekonomii Społecznej (PES) oraz Organizacji Pozarządowych (NGO) zdefiniowanych odrębnie dla celów niniejszej analizy.

Analiza obejmuje wybrane regulacje w zakresie: podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), podatku od towarów i usług (VAT) oraz wybrane regulacje w zakresie pozostałych podatków.

Analiza nie obejmuje szczególnego reżimu podatkowego dotyczącego działalności rolniczej i leśnej (w szczególności zasad opodatkowania podatkiem rolnym ani opodatkowania podatkiem CIT spółdzielni rolniczych).

PODSUMOWANIE

A. WSPARCIE ROZWOJU PRZEDSIĘWZIĘĆ SPOŁECZNYCH W FORMIE PES & NGO

(Zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym (CIT & PIT) określonych PES & NGO w zakresie określonych dochodów pod określonymi warunkami; zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania w zakresie podatku VAT).

I. Zasady opodatkowania PES & NGO podatkami dochodowymi

1.

PES & NGO są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych i żaden z podmiotów należących do kategorii PES & NGO nie jest podmiotem zwolnionym przedmiotowo z opodatkowania podatkiem CIT.

2.

UPodPraw przewiduje następujące wybrane zwolnienia dotyczące NGO & PES w zakresie podatku CIT:

- 1) zwolnienia z opodatkowania tzw. „preferowanego dochodu” (dochodu innego niż z wytwarzania lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobami z metali szlachetnych) osiąganego przez tzw. „preferowane NGO oraz niekomercyjne PES” (NGO i PES z wyłączeniem spółek prawa handlowego, spółdzielni i przedsiębiorstw państwowych, których celem statutowym są tzw. „preferowane cele ogólne” obejmujące: działalność naukową, naukowo-techniczną, oświatową, kulturalną, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego) przeznaczonego na tzw. „preferowane cele ogólne”;
- 2) zwolnienie z opodatkowania dochodów spółek handlowych, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są tzw. „preferowane stowarzyszenia” (stowarzyszenia lub związki stowarzyszeń, których celami statutowymi są tzw. „preferowane cele ogólne”) przeznaczonego na ta tzw. „preferowane cele ogólne” lub na rzecz „preferowanych stowarzyszeń”;
- 3) bezwarunkowe zwolnienie z opodatkowania całości dochodów kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej;
 - a) zwolnienie z opodatkowania dochodów z pozostałej działalności kościelnych osób prawnych (działalności gospodarczej oraz działalności nieobjętej statutem kościelnej osoby prawnej) przeznaczonych na tzw. „preferowane cele osób kościelnych” (cele kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w

zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze);

- 4) zwolnienie dochodów spółek handlowych, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne, przeznaczonego na tzw. „preferowane cele kościelnych osób prawnych”; istnieje wątpliwość, czy dochód takiej spółki wypłacony kościelnej osobie prawnej korzysta z przedmiotowego zwolnienia (moim zdaniem zwolnienie ma zastosowanie tylko pod warunkiem wykazania, że kościelna osoba prawna przeznaczyła dywidendę na tzw. „preferowane cele kościelnych osób prawnych”);
- 5) zwolnienie dochodów OPP przeznaczonych na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej („przeznaczenie na działalność statutową” obejmuje zarówno środki przeznaczone bezpośrednio na realizację celów statutowych OPP, jak i na funkcjonowanie OPP z wyłączeniem działalności gospodarczej);
- 6) zwolnienie dochodów SpółSoc wydatkowane w roku podatkowym na cele społecznej lub zawodowej reintegracji jej członków, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;
- 7) zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe, które - zgodnie z odrębnymi przepisami – przeznaczane są w całości na realizację określonych celów społecznie użytecznych;
- 8) zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - w części przeznaczonej na cele szkoły (na zakup stanowiących środki trwałe pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły, lub na organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów);
- 9) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, & towarzystw budownictwa społecznego z działalności w zakresie gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów;
- 10) dodatkowe zwolnienia enumeratywnie wymienionych NGO & PES w określonej części”
 - a) dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej - w części przeznaczonej na cele statutowe;
 - b) dochody klubów sportowych przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;

- c) dochody w postaci składki członkowskiej członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych - w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą;
- d) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw - w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej,
- e) dochody spółek wodnych i ich związków, przeznaczone na cele statutowe.

11) zwolnienia dotyczące publicznych PES:

- a) dochody związków jednostek samorządu terytorialnego - w części przeznaczonej dla tych jednostek;
- b) dochody samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi;
- c) dochody z działalności Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego, Rzecznika Ubezpieczonych oraz Polskiego Biura Ubezpieczeń Komunikacyjnych,
- d) dochody jednostek Narodowego Funduszu Zdrowia - w części przeznaczonej na cele statutowe;
- e) dochody Funduszu Składkowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników - w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

3.

UPodFiz przewiduje następujące zwolnienia dotyczące „quasi PES” w zakresie podatku PIT:

- 1) zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym;
- 2) zwolnienie przychodów uzyskanych przez krwiodawców ze sprzedaży pobranych od nich krwi lub osocza;
- 3) zwolnienie świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających z ich świadczeń z tytułu szkoleń, badań lekarskich, wyżywienia, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków.

4.

Wydatki na cele kosztów podróży służbowych i diet oraz ubezpieczenie od następstw nieszczęśliwych wypadków ponoszone przez korzystającego na rzecz wolontariusza stanowią koszty prowadzenia działalności statutowej korzystających.

II. Zasady opodatkowania PES & NGO podatkiem VAT

Odpłatna działalność wykonywana przez PES & NGO podlega opodatkowaniu polskim podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

B. WSPARCIE MOBILIZACJI ŚRODKÓW PRYWATNYCH DO FINANSOWANIA PRZEDSIĘWZIĘĆ PRYWATNYCH

(Możliwość odliczenia od dochodu darowizn na rzecz OPP i kultu religijnego w wysokości 10% dochodów dla celów CIT i 6% dochodów dla celów PIT; zwolnienie obowiązkowych świadczeń otrzymywanych przez wolontariuszy od korzystających z ich pracy z podatku PIT; zapewnienie porównywalnych obciążeń podatkowych dla partnera prywatnego w ramach PPP i w ramach normalnej działalności; neutralność opodatkowania podatkiem VAT)

I. Ulgi w podatku dochodowym dla podmiotów finansujących NGO & PES w formie darowizn

1.

Darowizny dokonywane na rzecz NGO & PES ani składki członkowskie na rzecz NGO (z pewnymi wyjątkami) nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów ani dla celów podatku CIT ani PIT.

2.

Natomiast poniższe darowizny podlegają odliczeniu od dochodu łącznie do wysokości: 10% dochodu dla podatku CIT / 6% dochodu dla podatku PIT:

- 1) darowizny przekazane OPP na tzw. „cele działalności pożytku publicznego” łącznie do wysokości 10 % dochodu dla podatku CIT / 6% dochodu dla podatku PIT;
- 2) darowizny na cele kultu religijnego - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10 % dochodu dla podatku CIT / 6% dochodu dla podatku PIT,
- 3) krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi zgodnie z art. 6 ustawy o publicznej służbie krwi, w wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pobraną krew (dotyczy to wyłącznie podatku PIT – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 6% dochodu)

przy czym odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz: (i) osób fizycznych, (ii) podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w postaci wytwarzania lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobami z metali szlachetnych.

II. Zasady opodatkowania podatkiem VAT podmiotów dokonujących na rzecz NGO & PES nieodpłatnych świadczeń niepieniężnych

Zakładając, że nieodpłatne dostawy towarów / świadczenie usług dokonywane przez PES lub NGO dokonywane są na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, czynności te będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, tylko pod warunkiem, że PES lub NGO wykazało podatek naliczony VAT związany z nabyciem tych towarów / świadczeniem tych usług.

Należy podkreślić, że jeżeli NGO & PES nie odliczają w ogóle podatku naliczonego VAT związanego z dokonywanymi na rzecz innych podmiotów nieodpłatnymi świadczeniami, nie ma konieczności wykazywania podatku należnego VAT.

III. Zasady opodatkowania wolontariuszy działających na rzecz NGO & PES

Wartość świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających z ich świadczeń z tytułu szkoleń, badań lekarskich, wyżywienia, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków jest zwolniona z opodatkowania podatkiem PIT.

III. Zasady opodatkowania partnera prywatnego w partnerstwie publiczno – prawnym

1.

Dla celów podatku dochodowego (CIT & PIT), otrzymanie przez partnera prywatnego wkładu własnego (przeznaczonego na cele PPP), nieodpłatne korzystanie z nieruchomości udostępnionej przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu na cele PPP oraz przeniesienie nieodpłatne przez partnera prywatnego składników majątkowych na podmiot publiczny w ramach PPP nie powinno skutkować wystąpieniem przychodu podatkowego dla partnera prywatnego. W konsekwencji, z perspektywy partnera prywatnego, który działa w ramach PPP w zakresie swojej działalności gospodarczej, de facto przyjęcie zlecenia w ramach PPP nie powinno różnić się w zakresie podatku CIT od innych zleceń.

2.

Dla celów podatku VAT, z perspektywy partnera prywatnego, który działa w ramach PPP w zakresie swojej działalności gospodarczej, de facto przyjęcie zlecenia w ramach PPP nie powinno różnić się w zakresie tego podatku od innych zleceń.

C. WSPARCIE ZAANGAŻOWANIA W FINANSOWANIE PRZEDSIĘWZIĘĆ SPOŁECZNYCH INSTYTUCJI FINANSOWYCH (BANKÓW)

1.

UPodPraw nie przewiduje żadnych innych szczególnych rozwiązań podatkowych dotyczących banków będących PES lub angażujących się w finansowanie przedsięwzięć społecznych z wyjątkiem regulacji przedstawionych poniżej:

- 1) dochody banku prowadzącego kasę mieszkaniową stanowiące równowartość dochodu uzyskanego przez tę kasę - w części przeznaczonej wyłącznie na realizację celów kasy mieszkaniowej;
- 2) dochody Banku Gospodarstwa Krajowego w związku z prowadzeniem funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych temu bankowi na podstawie odrębnych ustaw (Fundusz Kolejowy, Fundusz Kredytu Technologicznego, Krajowy Fundusz Drogowy, Fundusz Poręczeń Unijnych, Fundusz Rozwoju Inwestycji Komunalnych, Krajowy Fundusz Poręczeń Kredytowych, Fundusz Dopłat, Fundusz Żeglugi Śródlądowej, Fundusz Mieszkaniowy, Fundusz Termomodernizacji, Fundusz Pożyczek i Kredytów Studenckich) stanowiące równowartość dochodów uzyskanych przez te fundusze - w części przeznaczonej wyłącznie na realizację celów wymienionych w tych przepisach.

ROZDZIAŁ I

DEFINICJE PRZYJĘTE DLA CELÓW ANALIZY

Szczegółowa definicja została zaproponowana w innej analizie autorki „Wybrane instrumenty systemu prawa podatkowego i finansowego w zakresie ekonomii społecznej”

1. Przedsiębiorstwo Ekonomii Społecznej (PES)

Definicja ogólna

Dla celów niniejszej analizy, zgodnie z przyjętymi założeniami, Autorka proponuje zdefiniowanie pojęcia „Przedsiębiorstwo Ekonomii Społecznej” (PES) w następujący sposób¹:

„jednostka organizacyjna (bez względu na sposób utworzenia i rodzaj właściciela sprawującego nadzór właścicielski(1)), prowadząca działalność gospodarczą w rozumieniu USwobDziałGosp (2), której jednym z głównych celów jest realizacja celu społecznie użytecznego (3), dokonywana na płaszczyźnie operacyjnej(4) lub na płaszczyźnie wypłaty zysków(5), przy czym:

- (1) PES może być utworzone i podlegać nadzorowi właścicielskiemu podmiotów prywatnych, publicznych (państwowych lub samorządowych) lub o charakterze mieszanym;
- (2) działalność gospodarcza PES oznacza działalność zarobkową (w szczególności działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz działalność zawodowa), wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły; przy czym jeżeli nawet działalność ta nie stanowi jedyne rodzaju działalności gospodarczej danego PES, to stanowi jedną z jego głównych działalności;
- (3) cel społecznie użyteczny rozumiany jest jak najszerzej - jako każdy cel służący interesom określonej wspólnoty społecznej (na poziomie międzynarodowym, państwowym, regionalnym lub lokalnym);
- (4) realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie operacyjnej oznacza wybór takich działań z zakresu podstawowej działalności PES, które zmierzają do realizacji tego celu; najczęściej przynoszą obiektywnie mniejszy zysk ekonomiczny PES (np. spółka prawa handlowego wybiera sprzedaż produkowanych przez siebie komputerów fundacji prowadzącej działalność oświatową z zyskiem 10% zamiast sprzedaży na rzecz konsumentów indywidualnych z zyskiem 15%);
- (5) realizacja celu społecznie użytecznego na płaszczyźnie wypłaty zysków oznacza przeznaczanie w całości lub znacznej części należnego właścicielom

¹ Definicja została zaproponowana w taki sposób, aby analiza podatkowa dotyczyła jak najszerszego kręgu podmiotów.

zysku na ten cel (np. spółka prawa handlowego założona przez organizację pozarządową 99% swojego zysku przeznaczona na walkę z bezrobociem).

2. Organizacje Pozarządowe (NGO)

Definicja ogólna

Dla celów niniejszej analizy, zgodnie z przyjętymi założeniami, Autorka proponuje zdefiniowanie pojęcia „Organizacja Pozarządowa” (NGO)” w następujący sposób²:

„jednostka organizacyjna prowadząca działalność pożytku publicznego, czyli działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych³, przy czym statutowa działalność NGO może obejmować zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność niebędącą działalnością gospodarczą”, przy czym:

- 1) jeżeli NGO prowadzi działalność gospodarczą, to działalność ta nie stanowi głównej działalności NGO (w przeciwnym razie NGO stanowiłoby szczególną formę PES);
- 2) działalność niebędąca działalnością gospodarczą NGO może obejmować zarówno: (i) działalność nieodpłatną (w przypadku świadczenia na podstawie stosunku prawnego usług, za które NGO prowadzące tę działalność nie pobierają wynagrodzenia), jak i (ii) działalność odpłatną (działalność w ramach realizacji celów statutowych, za którą NGO pobiera wynagrodzenie, jak również sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, a

² Definicja została zaproponowana w taki sposób, aby analiza podatkowa dotyczyła jak najszerszego kręgu podmiotów.

³ Do zadań tych należą w szczególności zadania w następującym zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

także sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego).

Szczególna forma NGO – Organizacja Pożytku Publicznego

Szczególnym przypadkiem NGO jest Organizacja Pożytku Publicznego (OPP), zdefiniowana zgodnie z UPożPub, w następujący sposób:

„organizacje pozarządowe (niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej utworzone na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacje i stowarzyszenia, z pewnymi wyłączeniami⁴), kościelne osoby prawne i jednostki organizacyjne⁵ oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli spełniają łącznie następujące wymagania:

- 1) OPP prowadzą działalność statutową na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, wyodrębnionej ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, w sferze zadań publicznych⁶;

⁴ Dla celów niniejszej definicji organizacjami pozarządowymi (a więc i OPP) nie włącza się: 1) partii politycznych ani utworzonych przez nie fundacji; 2) związków zawodowych i organizacji pracodawców; 3) samorządów zawodowych; 4) fundacji, których jedynym fundatorem jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, chyba że: przepisy odrębne stanowią inaczej, majątek tej fundacji nie jest w całości mieniem państwowym, mieniem komunalnym lub mieniem pochodzącym z finansowania środkami publicznymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych lub fundacja prowadzi działalność statutową w zakresie nauki, 5) klubów sportowych będących spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej.

⁵ Osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego.

⁶ Sfera zadań publicznych obejmuje zadania w zakresie: 1) pomocy społecznej, 2) działalności charytatywnej; 3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej; 4) działalności na rzecz mniejszości narodowych; 5) ochrony i promocji zdrowia; 6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych; 7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy; 8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn; 9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości; 10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych; 11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania; 12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży; 13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; 14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu; 15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego; 16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; 17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa; 18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji; 19) ratownictwa i ochrony ludności; 20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą; 21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów; 22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami; 23) promocji i organizacji wolontariatu.

- 2) powyższa działalność jest wyłączną statutową działalnością OPP (w odniesieniu do stowarzyszeń i klubów sportowych działających w formie stowarzyszenia za warunek ten jest spełniony jeżeli działalność statutowa OPP prowadzona jest również na rzecz członków stowarzyszenia albo klubu sportowego działającego w formie stowarzyszenia);
- 3) OPP nie prowadzą działalności gospodarczej albo prowadzą działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji celów statutowych;
- 4) OPP cały dochód przeznaczają na działalność, o której mowa w punkcie 1 powyżej;
- 5) OPP mają statutowy kolegialny organ kontroli lub nadzoru, odrębny od organu zarządzającego i niepodlegający mu w zakresie wykonywania kontroli wewnętrznej lub nadzoru, przy czym członkowie organu kontroli i nadzoru spełniają określone warunki przewidziane w UpożPub;
- 6) statut lub inne akty wewnętrzne OPP zabraniają określonych czynności OPP⁷

Ponadto, w przypadku kościelnych osób prawnych i jednostek organizacyjnych oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego stanowiących OPP:

- 1) działalność pożytku publicznego podlega wyodrębnieniu w sposób zapewniający należyłą identyfikację pod względem organizacyjnym i rachunkowym;
- 2) działalność pożytku publicznego nie musi stanowić wyłącznej statutowej działalnością OPP; przy czym tylko z działalności pożytku publicznego musi być przekazany na cele tej działalności;
- 4) wymogi formalne stosuje się odpowiednio, z uwzględnieniem szczegółowych zasad organizacji i działania tych jednostek, uregulowanych w przepisach dla nich właściwych, w tym w statutach lub innych aktach wewnętrznych.

⁷ Dotyczy to: 1) udzielania pożyczek lub zabezpieczania zobowiązań majątkiem organizacji w stosunku do jej członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich; 2) przekazywania ich majątku na rzecz ich członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich, na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich, w szczególności jeżeli przekazanie to następuje bezpłatnie lub na preferencyjnych warunkach, 3) wykorzystywania majątku na rzecz członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich, chyba że to wykorzystanie bezpośrednio wynika ze statutowego OPP; 4) zakupu na szczególnych zasadach towarów lub usług od podmiotów, w których uczestniczą członkowie organizacji, członkowie jej organów lub pracownicy oraz ich osób bliskich.

Dla celów niniejszej analizy zakładamy, że PES lub OPP może mieć jedną z następujących form prawnych (pod warunkiem spełnienia kryteriów definicyjnych – w szczególności prowadzenia działalności gospodarczej)⁸:

- 1) przedsiębiorcy będący osobą fizyczną (dla celów niniejszej analizy określani jako „quasi PES” po spełnieniu wymogów przyjętej definicji);
- 2) spółki prawa handlowego (spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna – w szczególności bank) lub spółki europejskie lub europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych⁹,
- 3) spółdzielnie (w szczególności spółdzielnie socjalne, spółdzielnie mieszkaniowe, banki spółdzielcze oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo - kredytowe) lub spółdzielnie europejskie;
- 4) przedsiębiorstwa państwowe lub jednostki badawczo-rozwojowe;
- 5) towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych;
- 6) przedsiębiorstwa zagraniczne (przedsiębiorców określonych w przepisach o zasadach prowadzenia na terytorium RP działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby prawne i fizyczne); oddziały przedsiębiorców zagranicznych działających na terytorium RP;
- 7) inne jednostki organizacyjne i osoby prawne w tym w szczególności: fundacje, stowarzyszenia, organizacje społeczna i organizacje zawodowe oraz kościelne osoby prawne.

⁹ Działające na podstawie ustawy o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej

ROZDZIAŁ II

REGULACJE W ZAKRESIE PODATKU CIT

I. Ogólne zasady funkcjonowania podatku CIT

Podatek CIT jest podatkiem obciążającym dochód podmiotów uznanych za podatników tego podatku, obliczonym jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym, przy czym, co do zasady:

- 1) przychodami są wszelkiego rodzaju otrzymane wartości pieniężne i określonego rodzaju świadczenia (z wyjątkiem przypadków enumeratywnie wymienionych w UPodPraw);
- 2) kosztem uzyskania przychodu są wszelkiego rodzaju wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (z wyjątkiem przypadków enumeratywnie wymienionych w UPodPraw);
- 3) dochód opodatkowany jest stawką 19%;
- 4) nadwyżka kosztów uzyskania przychodów nad przychodami stanowi stratę, o którą można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

Z uwagi na aktualne brzmienie UPodPraw, dla celów niniejszej analizy należy rozważyć następujące zagadnienia dotyczące NGO & PES:

- 1) zasady opodatkowania podatkiem CIT dotyczące NGO & PES (kwalifikacja jako podatników podatku dochodowego, możliwość zastosowania zwolnienia podmiotowego, możliwość zastosowania zwolnienia przedmiotowego z uwagi na rodzaj i przeznaczenie dochodu) – analiza w punkcie II poniżej;
- 2) konsekwencje podatkowe dokonywania przez podatników podatku dochodowego darowizn na rzecz NGO & PES – analiza w punkcie III poniżej;
- 3) specjalne regulacje dotyczące banków angażujących się w finansowanie przedsięwzięć społecznych – analiza w punkcie IV poniżej;
- 4) specjalny reżim podatkowy dotyczący partnerstwa publiczno-prawnego – analiza w punkcie V poniżej.

II. Zasady opodatkowania dotyczące PES & NGO

1. PES & NGO jako podatnicy podatku dochodowego

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) podatnikami podatku od osób prawnych są osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji oraz jednostki organizacyjne niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej;
- 2) podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania (natomiast jeżeli podatnicy nie mają na terytorium RP siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium RP);
- 3) przepisów ustawy nie stosuje się w szczególności do:
 - a) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej,
 - b) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach.

W konsekwencji, co do zasady, PES & NGO są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli PES & NGO mają siedzibę lub zarząd na terytorium RP, opodatkowaniu podlega całość ich dochodów (z wyjątkiem dochodów z działalności rolniczej i gospodarki leśnej, które podlegają opodatkowaniu na odrębnych zasadach).

2. Brak specjalnego zwolnienia podmiotowego dla PES & NGO

Zgodnie z UPodPraw, zwalnia się od podatku dochodowego:

- 1) Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski oraz Zakład Ubezpieczeń Społecznych (będące państwowymi osobami prawnymi);
- 2) Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencję Rynku Rolnego, Agencję Nieruchomości Rolnych (będące państwowymi osobami prawnymi w formie agencji);
- 3) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,
- 4) jednostki budżetowe (przy czym zwolnienie to nie dotyczy gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, z wyjątkiem gospodarstw pomocniczych tworzonych przy szkołach, przedszkolach, zespołach ekonomiczno-administracyjnych szkół, ochotniczych hufcach pracy, jednostkach: wojskowych, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, organizacyjnych Służby Więziennej, Straży Granicznej i Państwowej Straży Pożarnej, zakładach dla nieletnich, internatach, zakładach opiekuńczo-wychowawczych, zakładach opieki zdrowotnej, zakładach pomocy społecznej i parkach narodowych, jeżeli środki z tego zwolnienia

zostaną przekazane na zwiększenie środków obrotowych gospodarstw pomocniczych lub finansowanie inwestycji jednostki budżetowej w zakresie inwestycji dla gospodarstwa pomocniczego tej jednostki);

- 5) fundusze celowe, o których mowa w ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych chyba że przepisy ustaw powołujących te fundusze stanowią inaczej (funduszem celowym jest fundusz powołany ustawowo, którego przychody pochodzą ze środków publicznych, a wydatki są przeznaczone na realizację wyodrębnionych zadań);
- 6) przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej,
- 7) fundusze inwestycyjne działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych;
- 8) fundusze emerytalne utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych.

W konsekwencji, co do zasady, żaden z podmiotów należących do kategorii PES & NGO nie jest podmiotem zwolnionym przedmiotowo z opodatkowania podatkiem CIT.

3. Zwolnienie z opodatkowania określonych dochodów PES & NGO¹⁰

3.1 Uwagi ogólne

Poniżej zaprezentowane zwolnienia dotyczą określonych kategorii dochodów, co oznacza, wyłączenie z zakresu opodatkowania elementów składowych tego dochodu, czyli zarówno przychodów, jak i związanego z nimi kosztu podatkowego.

3.2 Wybrane kategorie podlegające zwolnieniu

Dofinansowanie z enumeratywnych źródeł

Zgodnie z UPodPraw, do przychodów / dochodów nie zalicza się środków finansowych przekazanych nieodpłatnie na rzecz podatników z enumeratywnie wymienionych źródeł, których celem jest dofinansowanie podatnika, w następującym zakresie:

- 1) wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji

¹⁰ Należy podkreślić, że art.17 UPodPraw wprowadzający analizowane zwolnienia nie kategoryzuje zwolnień w sposób zaprezentowany w niniejszej analizie, wprowadzając jedynie listę zwolnień.

międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów;

- 2) dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD),
- 3) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych;
- 4) dochody uzyskane od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów RP, właściwego ministra lub agencje rządowe; w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na rzecz podmiotów, którym służyć ma ta pomoc (zwolnienie obejmuje również odsetki od powyższych dochodów lub środków, lokowanych na bankowych rachunkach terminowych);
- 5) dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
- 6) kwoty otrzymane od agencji rządowych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
- 7) dotacje celowe z budżetu państwa, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, otrzymane przez Krajowy Fundusz Kapitałowy.

Ponadto, zwolnienie od opodatkowania dochodów uzyskanych od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów RP, właściwego ministra lub agencje rządowe obejmuje również odsetki od powyższych dochodów lub środków, lokowanych na bankowych rachunkach terminowych.

Dochody podmiotów niekomercyjnych przeznaczone na enumeratywne cele społecznie użyteczne (tzw. zwolnienie warunkowe)

Zgodnie z UPodPraw, do przychodów / dochodów nie zalicza się dochodów określonych podatków prowadzących działalność w niezarobkowym celu statutowym, pod warunkiem przeznaczenia otrzymanych dochodów na cele statutowe, w następującym zakresie:

- 2) dochody podatników (zarówno z działalności gospodarczej, jak i z innych źródeł), których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa (w tym również polegająca na kształceniu studentów), kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczonej na te cele¹¹; zwolnienie to ma zastosowanie i do PES i do NGO spełniających powyższe wymogi;
- 3) dochody kościelnych osób prawnych z działalności gospodarczej - w części przeznaczonej na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze; należy ponadto podkreślić, że dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej (w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej) – bez względu na ich przeznaczenie;
- 4) dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie - w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej; zwolnienie to ma zastosowanie do NGO spełniających powyższe wymogi, przy czym możliwe jest krzyżowanie się zakresu tego zwolnienia ze zwolnieniem opisanym w punkcie b powyżej;
- 5) dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej - w części przeznaczonej na cele statutowe (w tym zakresie jednostki te nie mają

¹¹ Przy czym zwolnienie to nie dotyczy dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, w rozumieniu odrębnych przepisów, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu

obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej);

- 6) dochody Narodowego Funduszu Zdrowia w części przeznaczonych na cele statutowe;
- 7) dochody Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników - w części przeznaczonych na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 8) dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;
- 9) dochody w postaci składki członkowskiej członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych - w części nieprzeznaczonych na działalność gospodarczą;
- 10) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw - w części przeznaczonych na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej,
- 11) dochody spółek wodnych i ich związków, przeznaczone na cele statutowe.

Powyższe zwolnienie nie ma zastosowania do następujących kategorii podmiotów:

- 1) przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni i spółek prawa handlowego;
- 2) przedsiębiorstw komunalnych mających osobowość prawną, dla których funkcję organu założycielskiego pełnią jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki pomocnicze utworzone na podstawie odrębnych przepisów,
- 3) zakładów budżetowych i innych jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych - jeżeli przedmiotem ich działalności jest zaspokajanie potrzeb publicznych pośrednio związanych z ochroną środowiska w zakresie: wodociągów i kanalizacji, ścieków komunalnych, wysypisk i utylizacji odpadów komunalnych oraz transportu zbiorowego.

Ponadto, powyższe zwolnienie nie dotyczy:

- 1) dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami;

zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, w rozumieniu odrębnych przepisów, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego;

- 2) dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w umowie leasingu;
- 2) dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w przepisach dotyczących zwolnienia.

Dochody specyficznego rodzaju spółek z o.o. oraz spółek akcyjnych

Zgodnie z UPodPraw, do przychodów / dochodów nie zalicza się dochodów spółek z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółek akcyjnych, których udziałowcami / akcjonariuszami są określone podmioty prowadzące działalność w niezarobkowym celu statutowym, pod warunkiem przeznaczenia dochodów tych spółek na te właśnie cele, w następującym zakresie:

- 1) dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy - Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa (w tym również polegająca na kształceniu studentów), kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczonej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji;
- 2) dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne - w części przeznaczonej na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze;

Dochody spółdzielni w określonym zakresie

Zgodnie z UPodPraw, do przychodów / dochodów nie zalicza się określonych kategorii dochodów spółdzielni w następującym zakresie:

- 1) dochody z działalności pozarolniczej i z działów specjalnych produkcji rolnej przeznaczone na wynagrodzenia za pracę członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną, a także ich domowników - jeżeli wynagrodzenia te są związane z wymienioną działalnością;

- 2) dochody spółdzielni socjalnej wydatkowane w roku podatkowym na cele, o których mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz. U. Nr 94, poz. 651), na zasadach określonych w tej ustawie, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;
- 3) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, & товариств budownictwa społecznego prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczony na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Zwolnienie dochodów z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe

Zgodnie z UPodPraw, zwolnieniu podlegają dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie zezwolenia wydanego na mocy odrębnych przepisów, przy czym zgodnie z tymi przepisami (ustawa o zakładach wzajemnych i grach losowych):

- 1) dochód z loterii fantowej i gry bingo fantowe przeznaczony jest w całości na realizację określonych w zezwoleniu i regulaminie gry celów społecznie użytecznych, w szczególności dobroczynnych;
- 2) loterie fantowe są to loterie, w których uczestniczy się poprzez nabycie losu lub innego dowodu udziału w grze, a podmiot zarządzający loterię oferuje wyłącznie wygrane rzeczowe; a gra w bingo fantowe to gra, w której uczestniczy się poprzez nabycie przypadkowych zestawów liczb z ustalonego z góry zbioru liczb, a podmiot zarządzający grę oferuje wyłącznie wygrane rzeczowe.

Inne kategorie dochodów

Zgodnie z UPodPraw, do przychodów / dochodów nie zalicza się (między innymi) innych kategorii dochodów w następującym zakresie:

- 1) dochody banku prowadzącego kasę mieszkaniową, stanowiące równowartość dochodu uzyskanego przez tę kasę z tytułów określonych w odrębnych przepisach - w części przeznaczony wyłącznie na realizację wymienionych w tych przepisach celów kasy mieszkaniowej;
- 2) dochody związków jednostek samorządu terytorialnego - w części przeznaczony dla tych jednostek,
- 3) dochody samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi - w części przeznaczony na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi,

- 4) dochody z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - w części przeznaczonych na cele szkoły na zakup stanowiących środki trwałe pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły, lub na organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów;
- 5) dochody z działalności Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego, Rzecznika Ubezpieczonych oraz Polskiego Biura Ubezpieczeń Komunikacyjnych.

3.2 Warunki zastosowania zwolnienia

Należy podkreślić, że zwolnienie opisane w punkcie 3.1 powyżej, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne określone cele ma zastosowanie:

- 1) jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na przedmiotowe cele (w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów)¹²;
- 2) również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie:
 - a) wyemitowanych po dniu 1 stycznia 1989 r. obligacji Skarbu Państwa lub bonów skarbowych oraz obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego po dniu 1 stycznia 1997 roku;
 - b) papierów wartościowych i enumeratywnie wymienionych instrumentów finansowych (finansowych kontraktów terminowych oraz innych równoważnych instrumentów finansowych rozliczanych pieniężnie, umów forward dotyczących stóp procentowych, swapów akcyjnych, swapów na stopy procentowe, swapów walutowych, opcji kupna lub sprzedaży instrumentów finansowych, opcji na stopy procentowe, opcji walutowych, opcji na takie opcje), o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania portfelem przez firmę inwestycyjną, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych lub instrumentów finansowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot;

¹² Przedmiotowa regulacja wynika z warunkowego charakteru ulgi / zwolnienia – otóż UPodPraw wyraźnie rozróżnia „przeznaczenie dochodu” od jego „wydatkowania”, przy czym ulga / zwolnienie przysługuje od momentu uzyskania dochodu przez cały okres, gdy podatnik zapewnia realizację określonego celu. W praktyce organów podatkowych – moim zdaniem zgodnej wykładnią celowościową tego przepisu – ulga / zwolnienie przysługuje podatnikowi tak długo, jak długo swoim zachowaniem nie wyklucza jej zastosowania - dopiero przy wydaniu osiągniętego dochodu na inny niż zadeklarowany cel podatnik traci prawo do ulg / zwolnienia.

- c) jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych;
- 3) bez względu na okoliczność, czy cele statutowe są głównymi czy też jedynie dodatkowymi celami działalności podatników (wynika to z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 lutego 1998 roku, nr SA / Ł1997/95, potwierdzonego pismem Ministra Finansów z dnia 10 sierpnia 1995 roku nr PO3-AS-721-49/95).

Na szczególną uwagę zasługuje regulacja, zgodnie z którą zwolnienie ma zastosowanie jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na określone cele:

- 1) przedmiotowa regulacja wynika z warunkowego charakteru ulgi / zwolnienia – otóż UPodPraw wyraźnie rozróżnia „przeznaczenie dochodu” od jego „wydatkowania”, przy czym ulga / zwolnienie przysługuje od momentu uzyskania dochodu przez cały okres, gdy podatnik zapewnia realizację określonego celu. W praktyce organów podatkowych – moim zdaniem zgodnej wykładnią celowościową tego przepisu – ulga / zwolnienie przysługuje podatnikowi tak długo, jak długo swoim zachowaniem nie wyklucza jej zastosowania - dopiero przy wydaniu osiągniętego dochodu na inny niż zadeklarowany cel podatnik traci prawo do ulg / zwolnienia;
- 2) zgodnie z wykładnią dokonaną przez NSA (wyrok z 30 czerwca 2004 roku – FSK 188/04), „wydatkowanie” oznacza nie tylko poniesienie określonego kosztu czy też zmniejszenie majątku podatnika, ale również wykorzystanie przez podatnika posiadanego majątku na wskazane w ustawie cele (wyrok dotyczył sytuacji, w której fundacja przyjęła w nieodpłatne używanie nieruchomości, która jest wykorzystywana w celach statutowych - w tej sytuacji NSA potwierdził, że dochód z tytułu nieodpłatnego świadczenia podlega zwolnieniu z opodatkowania, pomimo, że fundacja faktycznie nie poniosła żadnego wydatku na cele statutowe w związku z tym dochodem).

4. Specyficzne regulacje dotyczące kosztów wolontariatu

Zgodnie z UPożPub, wydatki na cele kosztów podróży służbowych i diet oraz ubezpieczenie od następstw nieszczęśliwych wypadków ponoszone przez korzystającego na rzecz wolontariusza stanowią koszty prowadzenia działalności statutowej korzystających.

III. Konsekwencje podatkowe dokonywania przez podatników podatku dochodowego świadczeń na rzecz NGO & PES w postaci darowizn

1. Zaliczenie darowizn do kosztów podatkowych

Zgodnie z UPodPraw, nie zalicza się do podatkowych kosztów uzyskania przychodów:

- 1) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju (z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową, a także wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej);
- 2) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem: składek organizacji spółdzielczych na rzecz związków rewizyjnych i Krajowej Rady Spółdzielczej (górną granicę składki określa Minister Finansów w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Spółdzielczej) oraz składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców działających na podstawie odrębnych ustaw - do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne.

Konkludując, darowizny dokonywane na rzecz NGO & PES ani składki członkowskie na rzecz NGO (z pewnymi wyjątkami) nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

2. Odliczenie darowizn od dochodu

2.1 Zasady ogólne

Natomiast zgodnie z UPodPraw, od podstawy opodatkowania podatkiem CIT można odliczyć:

- 4) darowizny przekazanych na cele działalności pożytku publicznego (określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie), OPP lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż RP państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10 % dochodu;
- 5) darowizny na cele kultu religijnego - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10 % dochodu,

przy czym dodatkowo muszą być spełnione następujące warunki:

- 1) łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w punktach (1) – (2) powyżej nie może przekroczyć 10 % dochodu;

- 2) odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz: (i) osób fizycznych, (ii) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5 %, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami;
- 3) jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru uwzględniającą należny podatek od towarów i usług;
- 4) odliczenie stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna - dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu;
- 5) podatnicy dokonujący odliczenia są obowiązani wykazać w zeznaniu podatkowym kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż RP państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów podatkowych identyfikacji;
- 6) prawo do odliczenia darowizny na rzecz organizacji, określonej w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż RP państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, przysługuje pod warunkiem: (i) udokumentowania przez podatnika oświadczeniem tej organizacji, iż na dzień przekazania darowizny była ona równoważną organizacją do OPP realizującą cele pożytku publicznego (określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie) i prowadzącą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, oraz (ii) istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, której stroną jest RP lub z odrębnych ustaw, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę.

2.2 Obowiązki formalno sprawozdawcze w związku z otrzymaniem darowizny

Należy podkreślić, że podatnicy otrzymujący darowizny są obowiązani wykonać określone czynności formalno – sprawozdawcze, w szczególności

- 1) w zeznaniu podatkowym wyodrębnić z przychodów kwotę ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15.000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł,

- 2) podmiot otrzymujący darowiznę (z pewnymi wyjątkami) jest zobowiązany w terminie składania rocznego zeznania, udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, informacje, o których mowa w punkcie 1 powyżej, i w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego (z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20.000 zł);

2.3 Konkluzje

Konkludując, zgodnie z UPodPraw, darowizny przekazane przez podatników podatku dochodowego na NGO będącego Organizacją Pożytku Publicznego mogą być odliczone od dochodu tego NGO do wysokości 10%.

Przykładowa kalkulacja podatkowa wynikająca z powyższej regulacji została przedstawiona poniżej.

Pozycja	Opcja I (darowizna)	Opcja II (brak darowizny)
Dochód do opodatkowania	1000	1000
Darowizna na rzecz NGO	100	0
Dochód do opodatkowania po odliczeniu darowizny	900	1000
Podatek do zapłaty	171	190
Łączny zysk przedsiębiorstwa po opodatkowaniu	729*	810

*gdyby nie istniało przedmiotowe wyłączenie, zysk przedsiębiorcy wynosiłby 710 zamiast 729 j, co oznacza, że przy zachowaniu tej samej stopy zwrotu przedsiębiorca dokonałby darowizny 81 j (wg kalkulacji: $81\% \times 1\ 000 - 81 = 729$)

IV. Specjalne regulacje dotyczące banków angażujących się w finansowanie przedsięwzięć społecznych

UPodPraw nie przewiduje żadnych innych szczególnych rozwiązań podatkowych dotyczących banków będących PES lub angażujących się w finansowanie przedsięwzięć społecznych z wyjątkiem regulacji przedstawionych poniżej.

Zwolnienie dla banków prowadzących kasę mieszkaniową w tym zakresie

Zgodnie z UPodPraw dochody banku prowadzącego kasę mieszkaniową, stanowiące równowartość dochodu uzyskanego przez tę kasę z tytułów określonych w odrębnych przepisach - w części przeznaczonej wyłącznie na realizację wymienionych w tych przepisach celów kasy mieszkaniowej.

Zwolnienie dla BGK w zakresie ustawowych funduszy

Zgodnie z UPodPraw, dochody Banku Gospodarstwa Krajowego w związku z prowadzeniem funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych temu bankowi na podstawie odrębnych ustaw (Fundusz Kolejowy, Fundusz Kredytu Technologicznego, Krajowy Fundusz Drogowy, Fundusz Poręczeń Unijnych, Fundusz Rozwoju Inwestycji Komunalnych, Krajowy Fundusz Poręczeń Kredytowych, Fundusz Dopłat, Fundusz Żeglugi Śródlądowej, Fundusz Mieszkaniowy, Fundusz Termomodernizacji, Fundusz Pożyczek i Kredytów Studenckich) stanowiące równowartość dochodów uzyskanych przez te fundusze z tytułów określonych w przepisach regulujących ich tworzenie i funkcjonowanie - w części przeznaczonej wyłącznie na realizację celów wymienionych w tych przepisach,

V. Regulacje dotyczące partnerstwa publiczno-prawnego

1. Zasady funkcjonowania partnerstwa publiczno – prywatnego (PPP)

Zgodnie UParPubPryw, partnerstwo publiczno-prywatne (PPP) to oparta na umowie współpraca podmiotu publicznego¹³ i partnera prywatnego¹⁴, służąca realizacji zadania publicznego, jeżeli odbywa się na zasadach określonych w ustawie, przy czym:

- 1) przedmiotem umowy jest realizacja przez partnera prywatnego przedsięwzięcia¹⁵ za wynagrodzeniem na rzecz podmiotu publicznego, przy czym partner prywatny ponosi w całości albo w części nakłady na realizację powyższego przedsięwzięcia lub zapewni ich poniesienie przez inne podmioty;
- 2) PPP może stanowić sposób realizacji przedsięwzięcia, jeżeli przynosi to korzyści dla interesu publicznego przeważające w stosunku do korzyści wynikających z innych sposobów realizacji tego przedsięwzięcia (korzyścią dla interesu publicznego jest w szczególności oszczędność w wydatkach podmiotu publicznego, podniesienie standardu świadczonych usług lub obniżenie uciążliwości dla otoczenia);
- 3) uczestnictwo podmiotu publicznego w przedsięwzięciu, polegające na wniesieniu wkładu własnego lub uiszczeniu wynagrodzenia, określa umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym (wkład własny jest przekazywany partnerowi prywatnemu z przeznaczeniem na cele określone w umowie w szczególności w formie darowizny, sprzedaży (z zastrzeżeniem odkupu), użyczenia, użytkowania, najmu albo dzierżawy, przy czym po zakończeniu wykonywania umowy partner prywatny przekazuje podmiotowi publicznemu składnik majątkowy będący przedmiotem umowy w stanie nie pogorszonym, z

¹³ Do kategorii podmiotów publicznych zaliczane są następujące podmioty: organy administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki, fundusze celowe, państwowe szkoły wyższe, jednostki badawczo-rozwojowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, państwowe lub samorządowe instytucje kultury, Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek handlowych.

¹⁴ Do kategorii partnerów prywatnych zaliczane są następujące podmioty: przedsiębiorca w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, organizacja pozarządowa, kościół lub inny związek wyznaniowy, podmiot zagraniczny, jeżeli jest przedsiębiorcą w rozumieniu prawa kraju rejestracji i spełnia warunki do wykonywania w RP działalności gospodarczej

¹⁵ Przedsięwzięcie obejmuje następujące działania: 1) zaprojektowanie lub realizację inwestycji w wykonaniu zadania publicznego, 2) świadczenie usług publicznych przez okres powyżej 3 lat, jeżeli obejmuje eksploatację, utrzymanie lub zarządzanie niezbędnym do tego składnikiem majątkowym, 3) działanie na rzecz rozwoju gospodarczego i społecznego, w tym rewitalizacji albo zagospodarowania miasta lub jego części albo innego obszaru, przeprowadzone na podstawie projektu przedłożonego przez podmiot publiczny lub połączone z jego zaprojektowaniem przez partnera prywatnego, jeżeli wynagrodzenie partnera prywatnego nie będzie mieć formy zapłaty sumy pieniężnej przez podmiot publiczny, 4) przedsięwzięcie pilotażowe, promocyjne, naukowe, edukacyjne lub kulturalne, wspomagające realizację zadań publicznych, jeżeli wynagrodzenie partnera prywatnego będzie pochodziło w przeważającej części ze źródeł innych niż środki podmiotu publicznego.

uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania, chyba że umowa stanowi inaczej);

- 4) wynagrodzenie partnera prywatnego może stanowić w całości zapłata sumy pieniężnej ze środków podmiotu publicznego, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią;
- 5) umowa o PPP reguluje w szczególności następujące zagadnienia: łączną wartość środków przewidzianych na realizację w całości przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy (niezależnie od źródła ich pochodzenia); zobowiązanie partnera prywatnego do poniesienia w całości albo w części nakładów na realizację przedsięwzięcia lub zapewnienie poniesienia tych nakładów przez osoby trzecie; zobowiązania podmiotu publicznego (w tym wielkość, zasady i terminy wnoszenia wkładu własnego, jeżeli wkład taki jest przewidywany, a także zasady dysponowania tym wkładem); formy, wysokość i zasady ustalania i przekazywania wynagrodzenia partnera prywatnego;

Należy podkreślić, że umowa o PPP może przewidywać, że w celu jej wykonania podmiot publiczny i partner prywatny zawiązą spółkę kapitałową (Spółka PPP), przy czym:

- 1) cel i przedmiot działalności spółki nie może wykraczać poza zakres określony umową o PPP;
- 2) podmiot publiczny będący organem administracji rządowej, który zawiązał Spółkę PPP wykonuje prawa z należących do Skarbu Państwa udziałów lub akcji w tej spółce;
- 3) w umowie o PPP strony mogą ustalić termin i warunki, na jakich podmiot publiczny nabędzie, po zakończeniu wykonywania umowy udziały lub akcje posiadane przez partnera prywatnego w Spółce PPP.

2.Opodatkowanie partnera prywatnego / Spółki PPP

Należy zauważyć, że w ramach PPP dochodzi do określonych przesunięć majątkowych pomiędzy podmiotem publicznym i prywatnym (w szczególności wniesienie wkładu własnego lub nieodpłatne udostępnienie nieruchomości przez podmiot publiczny oraz przekazanie rezultatu działania na rzecz podmiotu publicznego), które w normalnym obrocie gospodarczym skutkowałyby opodatkowaniem podmiotu prywatnego. W związku z powyższym UPodPraw wprowadziła szereg specyficznych zasad dotyczących partnera prywatnego.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) nie podlega opodatkowaniu przychód z nieruchomości lub ich części przekazanych do używania przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu lub Spółce PPP, w ramach umowy o PPP, jeżeli jest ono przedmiotem wkładu własnego;

- 2) zwolnieniu z opodatkowania podlega wkład własny podmiotu publicznego otrzymany przez partnera prywatnego lub Spółkę PPP, przeznaczony na cele określone w umowie o PPP, przy czym zwolnieniu temu nie podlegają środki stanowiące zwrot wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego lub przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy o PPP przez partnera prywatnego lub za jego pośrednictwem oraz środki przeznaczone na nabycie udziałów lub akcji w spółce handlowej (do kosztów podatkowych nie zalicza się wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych ze środków podlegających temu zwolnieniu);
- 3) w przypadku nieodpłatnego przeniesienia przez partnera prywatnego lub Spółki PPP na rzecz podmiotu publicznego lub innego podmiotu własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w terminie określonym w umowie o PPP, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych.

Konkludując, co do zasady, otrzymanie przez partnera prywatnego wkładu własnego (przeznaczonego na cele PPP), nieodpłatne korzystanie z nieruchomości udostępnionej przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu na cele PPP oraz przeniesienie nieodpłatne przez partnera prywatnego składników majątkowych na podmiot publiczny w ramach PPP nie powinno skutkować wystąpieniem przychodu podatkowego dla partnera prywatnego. W konsekwencji, z perspektywy partnera prywatnego, który działa w ramach PPP w zakresie swojej działalności gospodarczej, de facto przyjęcie zlecenia w ramach PPP nie powinno różnić się w zakresie podatku CIT od innych zleceń.

3. Opodatkowanie podmiotu publicznego

Zgodnie z UPodPraw, do przychodów podatkowych nie zalicza się:

- 1) wartości nieodpłatnie otrzymanych od partnera prywatnego lub Spółki PPP rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o PPP, przekazanych podmiotowi publicznemu, państwowej lub samorządowej osobie prawnej utworzonej na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, lub spółce handlowej z większościowym udziałem jednostki samorządu terytorialnego albo Skarbu Państwa;
- 2) nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, wniesiony przez podmiot publiczny do Spółki PPP

ROZDZIAŁ III

REGULACJE W ZAKRESIE PODATKU PIT

I. Ogólne zasady funkcjonowania podatku PIT

Podatek PIT jest podatkiem obciążającym dochód osób fizycznych uznanych za podatników tego podatku, obliczonym jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym, przy czym, co do zasady:

- 1) dochód obliczany jest odrębnie w przypadku każdego z enumeratywnie wymienionych w ustawie źródeł przychodów (w szczególności ze stosunku pracy, z pozarolniczej działalności gospodarczej, z działalności wykonywanej osobiście, z nieruchomości, z najmu i umów o podobnym charakterze, z kapitałów pieniężnych, z odpłatnych zbyć);
- 2) przychody i koszty dotyczące każdego źródła są odrębnie zdefiniowane (w szczególności w przypadku działalności gospodarczej kosztem uzyskania przychodu są wszelkiego rodzaju wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów z wyjątkiem przypadków enumeratywnie wymienionych w UPodFiz);
- 3) dochód opodatkowany jest stawką progresywną (wg skali 19%, 30% i 40%);

Z uwagi na aktualne brzmienie UPodFiz, dla celów niniejszej analizy należy rozważyć następujące zagadnienia dotyczące NGO & PES:

- 1) zasady opodatkowania podatkiem PIT dochodów z tytułu działalności gospodarczej osób fizycznych, o charakterze „quasi PES” (kwalifikacja jako podatników podatku dochodowego, możliwość zastosowania zwolnienia podmiotowego, możliwość zastosowania zwolnienia przedmiotowego z uwagi na rodzaj i przeznaczenie dochodu) – analiza w punkcie II poniżej;
- 2) konsekwencje podatkowe darowizn na rzecz NGO & PES dla darczyńców - – analiza w punkcie III poniżej;
- 3) regulacje dotyczące partnerstwa publiczno – prywatnego, w którym osoba fizyczna jest partnerem prywatnym – analiza w punkcie IV poniżej;
- 4) regulacje dotyczące wolontariatu – analiza w punkcie V poniżej

II. Zasady opodatkowania dotyczące działalności gospodarczej o charakterze „quasi PES”

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z UPodFiz:

- 1) co do zasady, „quasi PES” są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych (nie dotyczy to dochodów z działalności rolniczej i gospodarki leśnej, które podlegają opodatkowaniu na odrębnych zasadach);
- 2) co do zasady, żaden z podmiotów należących do kategorii „quasi PES” nie jest podmiotem zwolnionym przedmiotowo z opodatkowania podatkiem CIT.

2. Zwolnienie z opodatkowania określonych przychodów „quasi PES”¹⁶

Dofinansowanie z enumeratywnych źródeł

Zgodnie z UPodFiz, wolne od podatku dochodowego są:

- 1) dochody, które pochodzą od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym ze środków programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów, właściwego ministra lub agencje rządowe, w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy, przy czym podatnik bezpośrednio realizuje cel programu finansowanego z bezzwrotnej pomocy (zwolnienie nie ma zastosowania do dochodów osób fizycznych, którym podatnik bezpośrednio realizujący cel programu zleca - bez względu na rodzaj umowy - wykonanie określonych czynności w związku z realizowanym przez niego programem);
- 2) dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD),
- 3) kwoty otrzymane od agencji rządowych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa;
- 4) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia lub świadczenia częściowo odpłatne, otrzymane na cele związane z działalnością rolniczą z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, od agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych,

¹⁶ Należy podkreślić, że art.17 UPodPraw wprowadzający analizowane zwolnienia nie kategoryzuje zwolnień w sposób zaprezentowany w niniejszej analizie, wprowadzając jedynie listę zwolnień.

organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych,

- 5) wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych (w naturze) finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów,
- 6) dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów;
- 7) dotacje, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, otrzymane z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Dochody przeznaczone na enumeratywne cele społecznie użyteczne

Zgodnie z UPodFiz, wolne od podatku dochodowego są dochody z tytułu prowadzenia szkół w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w części wydatkowanej na cele szkoły w roku podatkowym lub w roku po nim następującym.

Inne kategorie dochodów

Zgodnie z UPodFiz, wolne od podatku dochodowego są:

- 1) przychody uzyskane przez krwiodawców ze sprzedaży pobranych od nich: krwi lub osocza;
- 2) wartość świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od organizacji pozarządowych, organów administracji publicznej, podmiotów oraz określonych jednostek organizacyjnych¹⁷, z tytułu szkoleń, badań lekarskich, wyżywienia, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków opłacanych na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

¹⁷ Dotyczy to: 1) organizacji pozarządowych, kościelnych osób prawnych i jednostek organizacyjnych związków jednostek samorządu terytorialnego oraz w zakresie ich działalności statutowej, w szczególności w zakresie działalności pożytku publicznego, 2) organów administracji publicznej, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, 3) jednostek organizacyjnych podległych organom administracji publicznej lub nadzorowanych przez te organy, z wyłączeniem prowadzonej przez te jednostki działalności gospodarczej

III. Konsekwencje podatkowe dokonywania przez podatników podatku dochodowego świadczeń na rzecz NGO & PES w postaci darowizn

1. Zaliczenie darowizn do kosztów podatkowych

Zgodnie z UPodFiz, nie zalicza się do podatkowych kosztów uzyskania przychodów:

- 1) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju;
- 2) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:
 - a) wpłat podatników prowadzących działalność gospodarczą w dziedzinie turystyki, wypoczynku, sportu i rekreacji na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej;
 - b) składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw - do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne (jeżeli przedsiębiorca nie wypłacał tych wynagrodzeń, kwota składek zaliczana do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym nie może przekroczyć kwoty odpowiadającej kwocie 114 zł).

Konkludując, darowizny dokonywane na rzecz NGO & PES ani składki członkowskie na rzecz NGO (z pewnymi wyjątkami) nie stanowią podatkowych kosztów uzyskania przychodów.

2. Odliczenie darowizn od dochodu

2.1 Zasady ogólne

Natomiast zgodnie z UPodFiz, od podstawy opodatkowania podatkiem CIT można odliczyć darowizn przekazanych na cele:

- 1) określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego, OPP lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż RP państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele, z zastrzeżeniem ust. 6e, w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej 6 % dochodu;
- 2) kultu religijnego;
- 3) krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi zgodnie z art. 6 ustawy o publicznej służbie krwi, w wysokości ekwiwalentu pieniężnego za pobraną krew określonego przepisami wydanymi na podstawie art. 11 ust. 2 tej ustawy

przy czym dodatkowo muszą być spełnione następujące warunki:

- 1) łączna kwota odliczeń z tytułu powyższych darowizn nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty stanowiącej 6 % dochodu;
- 2) odliczeniu nie podlegają darowizny poniesione na rzecz: (i) osób fizycznych; (ii) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami;
- 3) jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług;
- 4) odliczenie stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna - dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, przy czym w przypadku dawców krwi w dokumencie tym nie uwzględnia się wartości krwi, za którą dawca otrzymał ekwiwalent pieniężny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.
- 5) podatnicy korzystający z odliczenia darowizn, są obowiązani wykazać w zeznaniu rocznym kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę i adres;
- 6) w przypadku zwrotu dokonanej darowizny, obdarowany jest obowiązany przekazać urzędowi skarbowemu informację o zwróconej podatnikowi darowiznie, w terminie miesiąca od dnia dokonania zwrotu;
- 7) prawo do odliczenia darowizny na rzecz organizacji, określonej w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż RP państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, przysługuje pod warunkiem: (i) udokumentowania przez podatnika oświadczeniem tej organizacji, iż na dzień przekazania darowizny była ona równoważną organizacją do OPP realizującą cele pożytku publicznego (określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie) i prowadzącą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, oraz (ii) istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, której stroną jest RP lub z odrębnych ustaw, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę

2.2 Obowiązki formalno sprawozdawcze w związku z otrzymaniem darowizny

Należy podkreślić, że podatnicy otrzymujący darowizny są obowiązani wykonać określone czynności formalno – sprawozdawcze, w szczególności

- 1) w zeznaniu podatkowym wyodrębnić z przychodów kwotę ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15.000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł,
- 2) podmiot otrzymujący darowiznę (z pewnymi wyjątkami) jest zobowiązany w terminie składania rocznego zeznania, udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, informacje, o których mowa w punkcie 1 powyżej, i w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego (z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20.000 zł);

2.3 Konkluzje

Konkludując, zgodnie z UPodFiz, darowizny przekazane przez podatników podatku dochodowego na NGO będącego Organizacją Pożytku Publicznego (OPP) mogą być odliczone od dochodu tego NGO do wysokości 6%.

IV. Regulacje dotyczące przekazania 1% podatku PIT na OPP

Zgodnie z UPodFiz:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek podatnika, przekazuje na rzecz jednej organizacji OPP wybranej przez podatnika z wykazu, o którym mowa w punkcie (3) poniżej, kwotę w wysokości nieprzekraczającej 1 % podatku należnego wynikającego z zeznania podatkowego, po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy w dół (złożenie przez podatnika wniosku następuje poprzez wskazanie w zeznaniu podatkowym OPP poprzez podanie jej nazwy i numeru wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego);
- 2) przekazania powyższej kwoty na rachunek bankowy obdarowanej OPP - po pomniejszeniu o koszty przelewu bankowego - dokonuje naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo dla złożenia zeznania podatkowego, w terminie trzech miesięcy od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego, przy czym przekazanie to następuje pod warunkiem, że zeznanie podatkowe zostanie złożone przed upływem terminu określonego dla złożenia tego zeznania;
- 3) w terminie do końca roku podatkowego minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego, w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" wykaz organizacji mających status OPP na dzień 30 listopada roku podatkowego (w wykazie tym nie uwzględnia się organizacji prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5 %, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami).

Należy podkreślić, że przepisy podatkowe nie przewidują analogicznego rozwiązania w zakresie podatku CIT.

V. Regulacje dotyczące partnerstwa publiczno – prywatnego

W przypadku podmiotu prywatnego będącego osobą fizyczną, ma zastosowanie analogiczne do zwolnienia z opodatkowania podatkiem CIT w zakresie wkładu otrzymanego od podmiotu publicznego.

Otóż zgodnie z UPodFiz, zastosowanie ma zwolnienie z opodatkowania, któremu podlega wkład własny podmiotu publicznego otrzymany przez partnera prywatnego, przeznaczony na cele określone w umowie o PPP, przy czym zwolnieniu temu nie podlegają środki stanowiące zwrot wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego lub przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy o PPP przez partnera prywatnego lub za jego pośrednictwem oraz środki przeznaczone na nabycie udziałów

lub akcji w spółce handlowej (do kosztów podatkowych nie zalicza się wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych ze środków podlegających temu zwolnieniu).

VI. Regulacje dotyczące wolontariatu

1. Ogólne zasady wykonywania działalności w formie wolontariatu

Zgodnie z UpożPub, wolontariuszem jest osoba, która ochotniczo i bez wynagrodzenia wykonuje świadczenia na rzecz określonych podmiotów i zgodnie z określonymi zasadami, w szczególności:

- 1) wolontariusze mogą wykonywać świadczenia, odpowiadające świadczeniu pracy, na rzecz:
 - a) organizacji pozarządowych, kościelnych osób prawnych i organizacji oraz stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego w zakresie ich działalności statutowej, w szczególności w zakresie działalności pożytku publicznego,
 - b) organów administracji publicznej, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej;
 - c) jednostek organizacyjnych podległych organom administracji publicznej lub nadzorowanych przez te organy, z wyłączeniem prowadzonej przez te jednostki działalności gospodarczej;
 - d) rzecz organizacji międzynarodowych, jeżeli postanowienia umów międzynarodowych nie stanowią inaczej.
- 2) świadczenia wolontariuszy są wykonywane w zakresie, w sposób i w czasie określonych w porozumieniu z korzystającym;
- 3) korzystający ma obowiązek pokrywać, na dotyczących pracowników zasadach określonych w odrębnych przepisach, koszty podróży służbowych i diet oraz – w przypadku wolontariusza, który wykonuje świadczenia przez okres nie dłuższy niż 30 dni – ubezpieczenie od następstw nieszczęśliwych wypadków;
- 4) korzystający może dodatkowo pokrywać koszty szkoleń wolontariuszy oraz - na dotyczących pracowników zasadach określonych w odrębnych przepisach - także inne niezbędne koszty ponoszone przez wolontariusza, związane z wykonywaniem świadczeń na korzystającego.

2. Opodatkowanie wolontariuszy podatkiem PIT

Zgodnie z UPodFiz, wartość świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających z tytułu szkoleń, badań lekarskich, wyżywienia, wyposażenia w środki ochrony osobistej, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków opłacanych na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

ROZDZIAŁ IV

REGULACJE W ZAKRESIE PODATKU VAT

I. Ogólne zasady funkcjonowania podatku VAT

Zgodnie z UPodVAT:

- 1) opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego VAT o kwotę podatku naliczonego VAT;
- 3) w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;
- 4) jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w punkcie 3 powyżej, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Z uwagi na aktualne brzmienie UPodVAT, dla celów niniejszej analizy należy rozważyć następujące zagadnienia dotyczące NGO & PES:

- 1) zasady opodatkowania podatkiem VAT odpłatnej działalności PES & NGO – analiza w punkcie II poniżej;
- 2) zasady opodatkowania darowizn niepieniężnych przekazywanych na rzecz PES & NGO – analiza w punkcie III poniżej;

II. Opodatkowanie odpłatnej działalności wykonywanej przez PES & NGO

1. PES & NGO jako podatnicy VAT

1.1. Polskie przepisy podatkowe

Zasady ogólne

Zgodnie z art. 15 UPodVAT, podatnikami tego podatku są „osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, przy czym działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy (działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych)”

Zgodnie z celowościową wykładnią art.15 UPodVAT, należy uznać że zamiarem Ustawodawcy było objęcie opodatkowaniem czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej rozumianej jako profesjonalny obrót gospodarczy, w celach zarobkowych. Dodatkowo należy podkreślić, że zgodnie z tym sformułowaniem, dla rozstrzygnięcia czy ogół czynności wykonywanych przez dany podmiot stanowi działalność gospodarczą czy też nie, bez znaczenia jest przesłanka podjęcia takiej działalności. Dlatego też, co do zasady, za działalność gospodarczą uznana być może także działalność usługowa czy handlowa prowadzona przez organizacje typu non-profit (na przykład PES & NGO), jeżeli dokonywana jest w celach zarobkowych.

W konsekwencji, wykonywane przez PES lub NGO czynności polegające na dostawie towarów lub świadczeniu usług za odpłatnością w celu zdobycia środków finansowych na realizację zadań statutowych, są czynnościami profesjonalnego obrotu gospodarczego dokonywanymi w ramach działalności gospodarczej i powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych wypowiedziach organów podatkowych, w szczególności:

- 1) „W myśl obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikiem podatku VAT nie będzie organizacja charytatywna, gdyż nie prowadzi ona działalności gospodarczej określonej w art. 15 ust. 2 powołanej ustawy.”(Urząd Skarbowy Warszawa-Targówek, pismo z dnia 26 maja 2004 Nr US-37/ZP/443-37/04/KO);
- 2) „(...) wszelkie czynności usługowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli niosą ze sobą cel zarobkowy. Natomiast realizacja zadań fundacji ma z reguły charakter usługowy, lecz na podstawie ustawy z dnia 06.04.1984r. o fundacjach (Dz. U. Nr 46, poz. 203 z późn. zm.) również nieodpłatny. A zatem jeżeli czynności fundacji są realizowane za odpłatnością, wówczas będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, natomiast gdy zadania statutowe realizowane są nieodpłatnie

wówczas nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.” (Urząd Skarbowy Warszawa-Ursynów, pismo z dnia 30 grudnia 2004 Nr US38/443/94/2004/MK).

Dodatkowe uwagi

Dodatkowo należy podkreślić, że:

- 4) dla celów podatku VAT, działalność prowadzona przez NGO jest działalnością gospodarczą także wtedy, gdy dochody z niej są przeznaczone wyłącznie na cele statutowe (zgodnie z wyrokiem NSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2006 r., II OSK 787/05, niepubl.);
- 5) podatnikiem podatku VAT będzie również PES lub NGO pobierające jedynie częściową odpłatność za dostawę towarów lub świadczenie usług (zgodnie z interpretacją US Warszawa-Targówek z dnia 26 maja 2004 r., US-37/ZP/443-37/04/KO);
- 6) dla celów podatku VAT nie ma znaczenia, czy odpłatne albo częściowo odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane jest w ramach działalności statutowej NGO (również wykonywanie wyłącznie działalności statutowej per se nie ma wpływu na zasady opodatkowania) .

1.2 Unijne przepisy podatkowe

Konkluzja przedstawiona w powyższym punkcie jest zgodna z „Szóstą dyrektywą w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku” (VI Dyrektywa VAT).

Otóż zgodnie z art. 4.1-2 VI Dyrektywy VAT (jest to odpowiednik art. 15 UPodVAT): "Podatnikiem" jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą (wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów, przy czym za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych), bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

Moim zdaniem, definicja podatnika zawarta w powyższym przepisie – analogicznie jak w UPodVAT - nie uzależnia posiadania statusu podatnika od celu lub wyniku działalności gospodarczej (status ten nie jest uzależniony od tego, jakie są cele działalności gospodarczej, a także przesłanki jej podjęcia – w szczególności nie ma wymogu, aby była to działalność ukierunkowana na osiągnięcie zysku). A zatem, zgodnie z art.4.1 VI Dyrektywy, za podatnika VAT może być uznany zarówno podmiot gospodarczy, którego celem jest przyniesienie zysku udziałowcom, fundacja dokonująca czynności służących sfinansowaniu działalności charytatywnej, jednostka prowadząca działalność oświatową, czy też agenda rządowa prowadząca działalność w ramach wykonywania obowiązków administracyjnych.

Konkludując, zgodnie z analizą przedstawioną powyżej, odpłatna działalność wykonywana przez PES & NGO podlega opodatkowaniu polskim podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

2. Nieodpłatne czynności dokonywane przez PES & NGO

2.1 Zasady opodatkowania

Zgodnie z UPodVAT:

- 5) opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1);
- 6) przez odpłatną dostawę towarów rozumie się między innymi: przekazanie przez podatnika towarów: (a) należących do jego przedsiębiorstwa (b) na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem (c) jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności w całości bądź w części (art. 7 ust. 2); przy czym nie dotyczy to przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości (art. 7 ust. 3);
- 7) wszelkie nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą towarów, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług jeżeli usługi te: (a) nie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a (b) podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części (art. 8 ust. 2).

W konsekwencji, zakładając, że nieodpłatne dostawy towarów / świadczenie usług dokonywane przez PES lub NGO dokonywane są na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, czynności te będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, tylko pod warunkiem, że PES lub NGO wykazało podatek naliczony VAT związany z nabyciem tych towarów / świadczeniem tych usług.

Należy podkreślić, że jeżeli NGO & PES nie odliczają w ogóle podatku naliczonego VAT związanego z dokonywanymi na rzecz innych podmiotów nieodpłatnymi świadczeniami, nie ma konieczności wykazywania podatku należnego VAT.

II. Opodatkowanie darowizn niepieniężnych dokonywanych na rzecz PES & NGO

W przedmiotowej sytuacji analogiczne zastosowanie mają przepisy przedstawione powyżej w związku z nieodpłatnym świadczeniem usług i dostawą towarów dokonywaną przez PES & NGO.

Należy przy tym podkreślić, że:

- 1) nieodpłatne świadczenie usług na rzecz PES lub NGO nie następuje "w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa", co - pod warunkiem odliczenia podatku naliczonego VAT związanego z tymi usługami przez świadczącego usługę - jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania takiego przekazania podatkiem VAT;
- 2) nieodpłatne przekazanie towarów na rzecz PES lub NGO nie następuje "na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem" co - pod warunkiem odliczenia podatku naliczonego VAT dotyczącego nabycia tych towarów - jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania takiego przekazania podatkiem VAT.

Ponadto, zgodnie z UPodVAT:

- 1) w przypadku nieodpłatnej dostawy towarów, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy; z zastrzeżeniem punktu 3 poniżej;
- 2) w przypadku nieodpłatnego świadczenia usług, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika;
- 3) w przypadku dostawy towarów, której przedmiotem są produkty spożywcze i napoje, w szczególności: pieczywo, wyroby piekarskie i ciastkarskie, świeże (PKWiU 15.81), czekolady i wyroby cukiernicze (PKWiU 15.84.2), wody mineralne i napoje bezalkoholowe (PKWiU 15.98), jeżeli są one przekazywane na rzecz OPP, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje (pod warunkiem prowadzenia szczegółowej dokumentacji przez dokonującego dostawy towarów potwierdzającej dokonanie dostawy towarów na rzecz tych organizacji), podstawą opodatkowania jest kwota, jaką w celu uzyskania w danym momencie takich towarów nabywca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów, musiałby w warunkach uczciwej konkurencji zapłacić niezależnemu dostawcy na terytorium kraju, o ile nie jest ona wyższa niż cena nabycia towarów, a gdy nie ma ceny nabycia - koszty wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

W konsekwencji, zakładając, że nieodpłatne dostawy towarów / świadczenie usług dokonywane na rzecz PES lub NGO lub innych podmiotów będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, podstawą opodatkowania powinna być cena nabycia / koszt świadczenia tych usług - z zastrzeżeniem dotyczącym w przypadku dostawy towarów, której przedmiotem są produkty spożywcze i napoje.

W konsekwencji, zakładając, że nieodpłatne dostawy towarów / świadczenie usług dokonywane przez podatnika VAT na rzecz PES lub NGO dokonywane są na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, czynności te będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, tylko pod warunkiem, że podatnik wcześniej wykazał do odliczenia podatek naliczony VAT związany z nabyciem tych towarów / świadczeniem tych usług.

Należy podkreślić, że jeżeli taki podatnik VAT nie odliczył w ogóle podatku naliczonego VAT związanego z dokonywanymi na rzecz PES & NGO (lub innych podmiotów) nieodpłatnymi świadczeniami, nie ma konieczności wykazywania podatku należnego VAT.

Natomiast w sytuacji, w której podatnik nie jest w stanie wyodrębnić i nie odliczyć podatku VAT związanego z powyższymi nieodpłatnymi przekazaniem, musi wykazać podatek należny VAT obliczony jako 22% ceny nabycia / kosztu świadczenia tych usług – i to bez względu na to, jaka jest rynkowa wartość przekazywanego towaru / usługi (z zastrzeżeniem dotyczącym dostawy produktów spożywczych i napojów).

ROZDZIAŁ V. WYBRANE REGULACJE W POZOSTAŁYM ZAKRESIE

I. Zasady opodatkowania sponsoringu

1. Znaczenie sponsoringu w działalności NGO

Umowa sponsoringu jest jedną z najczęściej zawieranych umów cywilnych przez NGO, na podstawie której NGO otrzymuje określone środki finansowe do darczyńcy / partnera.

2. Charakter cywilnoprawny umowy sponsoringu

Umowa sponsoringu jest umową nienazwaną w polskim Kodeksie Cywilnym (KC), w związku z czym, każdorazowo należy określić, z jakich elementów cywilistycznych taka umowa się składa. Z naszego doświadczenia wynika, iż najczęściej umowy sponsoringu przyjmują charakter zbliżony do:

- 7) umowy o odpłatne świadczenie usług reklamowych przez sponsorowanego na rzecz sponsora, przy czym wynagrodzenie dla sponsorowanego może mieć formę: (1) pieniężną; (2) rzeczową; (3) mieszaną (pieniężno-rzeczową);
- 8) umowy darowizny sponsora na rzecz sponsorowanego (zgodnie z KC: „przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku, przy czym darczyńca może nałożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem”).

Należy podkreślić, że podstawowym elementem różnicującym powyższe umowy jest odpłatność w przypadku umowy o świadczenie usług oraz brak odpłatności w przypadku umowy darowizny.

Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem doktryny i orzecznictwa cywilistycznego, do istoty umowy darowizny należy bowiem charakter darmy / nieodpłatny:

- 1) „Świadczenie darowizny jest bezpłatne tylko wtedy, gdy druga strona umowy nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Nieodpłatność ta oznacza, że darczyńca nie może uzyskać jakiegokolwiek ekwiwalentu ani w chwili dokonania darowizny, ani też w przyszłości”¹⁸;

¹⁸ Tak NSA w Warszawie wyroku z dnia 27 sierpnia 1997 roku (sygn. akt III SA 34/96).

- 2) „Bezpłatność świadczenia oznacza, że nie może mieć ono odpowiednika w świadczeniu drugiej strony umowy, albowiem umowa darowizny jest umową jednostronnie zobowiązującą (...)”¹⁹.

Konkludując, jeżeli strony postanowią, że w zamian za świadczenie pieniężne bądź rzeczowe Sponsorowany nie jest zobowiązany do świadczenia jakichkolwiek usług reklamowych, to taka umowa jest umową darowizny a nie umową o świadczenie usług (formy ewentualnego, kurtuazyjnego podziękowania za świadczenie pieniężne bądź rzeczowe, nie mogą być traktowane jako świadczenie usług reklamowych, o ile nie wykraczają poza ramy zwyczajowo przyjętej formy podziękowania i nie są „ukrytą” formą świadczenia usług reklamowych).

3. Konsekwencje podatkowe umowy sponsoringu traktowanego jako umowa o odpłatne świadczenie usług (de facto umowa o świadczenie usług reklamowych)

3.1 Konsekwencje w zakresie podatku CIT

Wynagrodzenie w formie pieniężnej

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (art. 15 ust. 1);
- 2) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji (art. 16 ust. 1 pkt 28 w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 roku).

Konkludując, w przypadku umowy sponsoringu, będącej de facto umową o odpłatne świadczenie usług, skoro sponsorujący za świadczone przez sponsorowanego usługi reklamowe wypłaca mu wynagrodzenie w formie pieniężnej, to wydatki poniesione na zakup tych usług mogą być w całości zaliczone przez sponsorującego do kosztów uzyskania przychodów.

Wynagrodzenie w formie rzeczowej

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) przychodami są w szczególności otrzymane pieniądze (art. 12 ust. 1 pkt 1);
- 2) przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie (art. 14 ust. 1);
- 3) jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej (art. 14 ust. 1);
- 4) przychód podatkowy stanowi również wartość otrzymanych nieodpłatnie / częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych bądź częściowo odpłatnych świadczeń (art.12 ust.1 pkt.2);

¹⁹ Tak NSA w Poznaniu w wyroku z dnia 19 maja 1994 roku (S.A./Po 3612/93).

- 5) przychód podatkowy z nieruchomości udostępnionych nieodpłatnie w całości lub w części do używania innym podmiotom, zasadniczo stanowi równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu / dzierżawy nieruchomości ustaloną na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości, przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego samego rodzaju (art.13).
- 6) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (art. 15 ust. 1);

Konkludując, skoro na podstawie analizowanej umowy nastąpi jednocześnie zbycie przez sponsorującego rzeczy / świadczenie przez sponsorującego usług oraz nabycie usług reklamowych świadczonych przez sponsorowanego, to zgodnie z powyższymi przepisami, w analizowanym przypadku:

- 1) istnieje duże ryzyko uznania przez organy podatkowe, że w ramach umowy sponsoringu sponsorujący dokonuje na rzecz sponsorowanego świadczeń nieodpłatnych / częściowo nieodpłatnych (zwłaszcza w przypadku różnicy pomiędzy rynkową wartością usług świadczonych przez sponsorowanego a wartością rynkową świadczenia sponsorującego), i w konsekwencji, że przychodem dla sponsorującego będzie wartość zbywanych rzeczy / praw; jednakże moim zdaniem stanowisko takie byłoby nieuzasadnione (jako że świadczenia sponsorującego, co od zasady, mają charakter odpłatny - odpłatność stanowi wykonywanie przez sponsorowanego usług reklamowych); wszelkie wątpliwości w tym zakresie mogłyby zostać rozstrzygnięte, gdyby UPodPraw zawierała szczegółowe regulacje w tym zakresie;
- 2) sponsorujący nie powinien wykazywać przychodu podatkowego z tytułu świadczenia usług na rzecz sponsorowanego;
- 3) kosztem podatkowym dla sponsorującego będą wydatki poniesione na zakup usług reklamowych (komentarz pkt 1.1.1 ma odpowiednie zastosowanie).

3.2. Konsekwencje w zakresie podatku VAT

Wynagrodzenie w formie pieniężnej

Moim zdaniem, zgodnie z obowiązującymi przepisami, w przypadku wypłaty Sponsorowanemu wynagrodzenia za świadczone usługi:

- 1) Sponsorujący nie ma obowiązku wykazywania podatku należnego VAT z tego tytułu;
- 2) Sponsorujący będzie mógł odliczyć wynikający otrzymanej od Sponsorowanego faktury VAT naliczony (przy założeniu, że Sponsorowany jest podatnikiem VAT).

Wynagrodzenie w formie rzeczowej

Zgodnie z UPodVAT:

- 8) opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1);
- 9) przez odpłatną dostawę towarów rozumie się między innymi: przekazanie przez podatnika towarów: (a) należących do jego przedsiębiorstwa (b) na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem (c) jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności w całości bądź w części (art. 7 ust. 2); przy czym nie dotyczy to przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości (art. 7 ust. 3);
- 10) wszelkie nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą towarów, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług jeżeli usługi te: (a) nie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a (b) podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części (art. 8 ust. 2);
- 11) jeżeli należność jest określona w naturze podstawą opodatkowania jest wartość świadczenia obliczona na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszonych o podatek (art. 29 ust. 3);

Moim zdaniem, zakładając, że w analizowanej sytuacji świadczenia rzeczowe na rzecz sponsorowanego mają charakter odpłatny (odpłatność stanowi wykonywanie przez Sponsorowanego usług reklamowych), to w konsekwencji:

- 1) Sponsorujący powinien wykazać podatek należny VAT z tytułu świadczonych przez siebie usług / przekazywanych rzeczy,²⁰ gdzie podstawą opodatkowania jest rynkowa wartość usług / rzeczy, przy zastosowaniu odpowiednich stawek podatku VAT;
- 2) odnośnie opodatkowania usług reklamowych przez Sponsorowanego / odliczenia podatku VAT przez Sponsorującego odpowiednie zastosowanie mają zasady przedstawione powyżej.

Należy podkreślić, że w przypadku uznania przez organy podatkowe, że świadczenia Sponsorującego mają charakter nieodpłatny (analogicznie jak dla celów podatku CIT, zwłaszcza w przypadku różnicy pomiędzy rynkową wartością usług świadczonych przez Sponsorowanego a wartością rynkową świadczenia Sponsorującego), co do zasady, istnieje bardzo wysokie ryzyko uznania przez organy podatkowe, że Spółka również powinna wykazać z tego tytułu podatek należny VAT.

²⁰ Jednak że z mojej praktyki wynika, że istnieje możliwość, że organy podatkowe uznają, iż wypłata wynagrodzenia w formie rzeczowej powinna być traktowana pod względem podatkowym analogicznie do wynagrodzenia w formie pieniężnej, tym samym więc przekazanie przez Spółkę usług i rzeczy nie podlegałoby opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

4. Konsekwencje podatkowe umowy sponsoringu traktowanego jako umowa o nieodpłatne świadczenie usług (de facto stanowi umowa darowizny).

4.1 Konsekwencje w zakresie podatku CIT

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza co do zasady się darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju (art. 16 ust. 1 pkt 14);
- 2) podstawę opodatkowania stanowi dochód po odliczeniu darowizn przekazanych na określone cele ofiarowanych organizacjom pożytku publicznego, po spełnieniu określonych wymogów, łącznie do wysokości 10% dochodu (art. 18 ust. 1 pkt 1).

Konkludując, Spółka w przypadku ofiarowania na rzecz Sponsorowanego określonej sumy pieniędzy / świadczeń rzeczowych, nie będzie uprawniona do odniesienia wydatków poniesionych na ten cel do kosztów uzyskania przychodów.

4.2. Konsekwencje w zakresie podatku VAT

Zgodnie z UPodVAT:

- 1) pod pojęciem towarów rozumie się m.in. rzeczy ruchome, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej (art. 2 pkt 6);
- 2) opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1 VAT);
- 3) przez dostawę towarów rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów, w szczególności darowizny towarów: (a) należących do przedsiębiorstwa podatnika (b) na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem (c) jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności w całości bądź w części (art. 7 ust. 2);
- 4) wszelkie nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą towarów, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług jeżeli usługi (a) nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa²¹, a (b) podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części (art. 8 ust. 2).

W świetle powyższego, jeżeli na podstawie umowy sponsoringu Sponsorujący przekazałby na rzecz Sponsorowanego darowiznę, to w analizowanych przypadku, naszym zdaniem:

- 1) jeżeli darowizna przyjęłaby formę rzeczową (tj. Sponsorujący przekazałby należące do niego towary / bądź świadczyła usługi), to Sponsorujący powinien

²¹ Naszym zdaniem, w przypadku przekazania przez Spółkę Sponsorowanemu darowizny w formie innej niż pieniężna, przekazanie takie nie będzie mieć związku z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, bowiem nie uzyskuje on z tego tytułu żadnych korzyści i gratyfikacji.

wystawić z tego tytułu fakturę VAT i opodatkować przedmiotowe czynności przy zastosowaniu odpowiedniej stawki VAT (należy podkreślić, że w przypadku świadczenia usług, istnieje możliwość obrony stanowiska, zgodnie z którym świadczenie to nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jednakże prawdopodobieństwo jego akceptacji przez polskie organy podatkowe uznajemy za nieznaczące);

- 2) jeżeli darowizna przyjęłaby formę pieniężną to taka darowizna nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT.

5. Konkluzje

W świetle powyższego, zakładając, że intencją Sponsorującego jest nabycie usług reklamowych, a nie przekazanie darowizny, z punktu widzenia podatkowego rekomendowane są następujące działania:

- zawarcie przez umowy sponsoringu w formie umowy o odpłatne świadczenie usług reklamowych;
- ustalenie wynagrodzenia za usługi reklamowe świadczone przez Sponsorowanego w formie pieniężnej zamiast rzeczowej (w celu uniknięcia wszelkich wątpliwości, jakie powstają w związku z wypłatą wynagrodzenia w formie rzeczowej).

II. Wybrane zwolnienia w zakresie innych podatków

1. Podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC)

Zgodnie z UPodPCC, zwalnia się od podatku PCC następujące strony czynności cywilnoprawnych OPP, jeżeli dokonają czynności cywilnoprawnych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego w rozumieniu UpożPub.

2. Podatek od nieruchomości

Zgodnie z UPodLok, zwolnione są od podatku od nieruchomości następujące nieruchomości:

- 1) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży;
- 2) nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez OPP.

3. Podatek od spadków i darowizn

Zgodnie z UspadDar, nabycie przez fundację w drodze spadku, zapisu lub darowizny pieniędzy lub innych rzeczy ruchomych albo praw majątkowych jest wolne od podatku od spadków i darowizn.