

Konfederacja Inicjatyw Pozarządowych
Rzeczypospolitej

Analiza

Podatek CIT w organizacjach pozarządowych



KIPR
Polskie NGO



Program Rozwoju
Organizacji
Obywatelskich
na lata 2018-2030
PROO



Narodowy Instytut Wolności
Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego



**KOMITET
DO SPRAW
POŻYTKU
PUBLICZNEGO**



KIPR
Polskie NGO

Analiza

Podatek CIT w organizacjach pozarządowych

Autor: Paweł Satkiewicz



Sfinansowano przez Narodowy Instytut Wolności -
Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego
ze środków Programu Rozwoju Organizacji
Obywatelskich na lata 2018 – 2030.



**KOMITET
DO SPRAW
POŻYTKU
PUBLICZNEGO**



1

Nasze postulaty
de lege ferenda



KIPR

Dlaczego potrzebne są zmiany?

Konfederacja Inicjatyw Pozarządowych Rzeczypospolitej uważa obecne przepisy podatkowe dotyczące zwolnień CIT dla organizacji pozarządowych za konstrukcję godzącą w zasadę racjonalnego prawodawstwa. Zakres rodzajów działalności zwolnionej, przewidziany w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy nie zmienił się od ponad 30 lat, kiedy w Dzienniku Ustaw z 9 listopada 1993 r. opublikowany został pierwszy tekst jednolity ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Trzy dekady bez zrewidowania zakresu zaniedbanie ustawodawcy. Państwo tym działaniem, w sposób niedostateczny dostrzega wkład organizacji pozarządowych w współzarządzaniu rzeczywistością społeczną, w której się znajdujemy. Anachroniczne przepisy mające swoje korzenie na początku '90 to jedna strona medalu. Stosowanie tych przepisów też nie jest proste. Nie tylko przez wątpliwości, które przez lata nie zostały dostatecznie dla podatników rozwiane lub legislacyjnie poprawione. Problemem jest również brak możliwości skorzystania z jakiegokolwiek formy ulgi przez sporą część organizacji pozarządowych, których cele statutowe nie przystają do kilkudziesięcioletniego zakresu przewidzianego dla zwolnień statutowych w ustawie o CIT. Mowa o NGOs, które zajmują się rzeczami użytecznymi z punktu widzenia społecznego, odciążając w naturalny sposób obciążenia Państwa w tym zakresie.

Warto dodać, iż stosowanie przepisów podatkowych w obecnym zakresie zwolnień statutowych może rodzić ryzyka podatkowe dla organizacji pozarządowych i częstokroć stanowią zarzewia sporów NGOs z organami administracji skarbowej. W których to sporach, nie rzadko organizacje pozarządowe stoją na „z góry przegranej pozycji

Niniejsze opracowanie ma być swoistym apelowaniem dla całej polskiej społeczności NGOs, organizacji pożytku publicznego o rozpoczęcie oddolnej debaty na temat proponowanych przez ww. środowiska zmian legislacyjnych. Uważamy, że zwolnienia z CIT dla organizacji pozarządowych powinny być skorelowane ze zmieniającą się rzeczywistością i dotychczasową rolą NGOs w tej rzeczywistości.

Środowisko organizacji pozarządowych, tak samo jak przedsiębiorcy, potrzebują sukcesywnego wprowadzania uproszczeń w zakresie ich rozliczeń podatkowych oraz sukcesywnego likwidowania barier administracyjnych w ich codziennym funkcjonowaniu. Nie możemy potencjału NGOs rozmieniać na biurokratyczne formalności.



KIPR

Po stronie rządzących chcemy widzieć partnerów do dyskusji, którzy ponad wszelkimi podziałami politycznymi i światopoglądowymi wysłuchają głosu środowiska i wdrożą w życie zmiany cywilizujące zwolnienia w podatku dochodowym oraz ograniczające obciążenia biurokratyczne dla organizacji podatkowych. Zmiany, które będą bodźcem do jeszcze większego zaangażowania dla całego środowiska NGO.

KONFEDERACJA INICJATYW POZARZĄDOWYCH RZECZYPOSPOLITEJ

Związek Stowarzyszeń
Konfederacja Inicjatyw
Pozarządowych Rzeczypospolitej
Aleja Zjednoczenia 50/U1
01-801 Warszawa

REGON: 366784788
KRS: 0000668126
NIP: 5272800295

biuro@konfederacjaipr.pl
konfederacjaipr.pl



2

Ściągawka w zakresie
działalności statutowych
zwolnionych z CIT



Nasza ściągawka

Przygotowaliśmy Państwu ściągawkę, która dotyczy niektórych kluczowych dla NGO kwestii w zakresie zwolnienia z CIT wydatków na cele statutowe.

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT wolne są od podatku dochody podatników, których celem statutowym jest jedna z wymienionych w tym przepisie działalności w części przeznaczonej na te cele.

Przykładowo, podatnik, którego celem statutowym jest np. działalność w zakresie kultury może liczyć na zwolnienie dochodów, które przeznaczy na cele w zakresie kultury. Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych nie można utożsamiać samego funkcjonowania podmiotu z jego celami statutowymi (vide: sygn. akt III SA/Wa 2262/05).

Jednocześnie cel statutowy uprawniający do zwolnienia z CIT nie musi być jedynym celem podatnika. Co więcej dopuszczalne jest by podatnik realizował pobocznie cele niedające prawa do zwolnienia (vide SA/Łd 1997/95).

Cele statutowe mające skorzystać ze zwolnienia w CIT powinny być zawarte i wprost wynikać ze statutu podatnika (vide SA/Lu 1321/93).

Przeznaczenie na cele statutowe nie zawsze oznacza (jednoczesnego) wydatkowania. Co więcej przepisy nie przewidują terminu na to wydatkowanie, wystarczająca w tym względzie jest wola (intencja/deklaracja) podatnika o wydatkowaniu (przeznaczeniu) środków na cele statutowe.

Trzeba podkreślić, iż nie ma znaczenia skąd pochodzą (działalność gospodarcza czy działalność statutowa) dochody podatników – dla celów zwolnienia istotnym jest, iż mają one być przeznaczone na określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 cele, będące celami statutowymi podatnika.

Podatnik nie jest zobowiązany do samodzielnego (bezpośredniego) prowadzenia np. placówki kulturalnej, może wykonywać (w ramach działalności statutowej) działania wspierające taką działalność.

Zakres przedmiotowy zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT ma swoje ograniczenia wskazane w przepisie art. 17 ust. 1a oraz art. 17 ust. 1c ustawy o CIT.



KIPR

KONFEDERACJA INICJATYW POZARZĄDOWYCH RZECZYPOSPOLITEJ

Na podstawie art. 17 ust. 1b ustawy o CIT zwolnienie podatkowe ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i wydatkowany na określone cele, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłaceniu podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Podatnicy, który uprzednio zadeklarowali, że przeznaczą dochód na cele określone w przepisach i dochód ten wydatkowali na inne cele - podatek od tego dochodu (nieprawidłowo wydatkowanego), bez wezwania, wpłacają do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku lub w którym upłynął termin do dokonania wydatku.

Po złożeniu Naczelnikowi Urzędu Skarbowego odpowiedniego oświadczenia o byciu podatnikiem korzystającym ze zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT podatnik nie płaci zaliczek z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Związek Stowarzyszeń
Konfederacja Inicjatyw
Pozarządowych Rzeczypospolitej
Aleja Zjednoczenia 50/U1
01-801 Warszawa

REGON: 366784788
KRS: 0000668126
NIP: 5272800295

biuro@konfederacjaipr.pl
konfederacjaipr.pl



3

**Najnowsze orzecznictwo sądów
administracyjnych w zakresie
art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT**



KIPR

Najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych

w zakresie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT

Prezentujemy Państwu poniżej wybrane, najnowsze wyroki sądów administracyjnych, w sprawach dotyczących art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, którymi zajmowały się w swoich interpretacjach organy fiskusa i sądy administracyjne. Uzasadnienia orzeczeń sądów administracyjnych znajdują Państwo w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych pod adresem: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>.

1. Wydatek na cele statutowe (i zwolnienie) albo koszt uzyskania przychodu

Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku (I SA/Bk 101/23):

„Ponadto Skarżąca błędnie kwalifikuje koszty wynikające z działalności prowadzonej przez fundację jako wydatki na działalność statutową. Zasadniczą kwestią jest to, że nie każdy koszt/wydatek poniesiony przez taki podmiot stanowi wydatek na cel statutowy. **Prawidłowe jest stanowisko organu, iż wydatek może być albo przeznaczonym na działalność statutową albo może być kosztem działalności podatnika. Takie stanowisko utrzymało się w orzecznictwie.** Podatnik, który realizuje swój cel statutowy, wymieniony w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., w zakresie w jakim przeznaczona i wydatkuje swoje dochody na realizację tego celu, korzysta ze zwolnienia podatkowego, ale jednocześnie wydatki poniesione w związku z realizacją tego celu, nie są uwzględniane jako koszty uzyskania przychodów przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu lub straty podatkowej. (zob. **wyroki NSA: z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1374/17; z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1484/17**). Skarżąca wskazując, że "całkowite koszty wynikające z umowy najmu - w tym i ewentualna kara umowna - stanowią koszt prowadzenia działalności przez Fundację, tj. wydatek na działalność statutową" jest w błędzie.”

2. Zwolnienie na cele statutowe a podatek u źródła

Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie (I SA/Sz 62/23):

„W niniejszej zatem sprawie, obowiązek poboru zryczałtowanego podatku dochodowego przez Spółkę może mieć miejsce dopiero w sytuacji, w której po stronie Fundacji powstałby dochód, który nie byłby objęty zwolnieniem przedmiotowym wskazanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Organ interpretacyjny jednak powyższej okoliczności nie zakwestionował. Zatem **wypłata odsetek przez**



KIPR

Spółkę na rzecz Fundacji, niezależnie od tego czy jest traktowana na gruncie u.p.d.o.p. jako dywidenda czy inne przychody z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych - jeśli uzyskane przez Fundację dochody zostaną przekazane na cele statutowe, o których mowa w tym przepisie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p (czego, jak wskazano organ nie kwestionuje), to korzystają one ze zwolnienia od podatku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p, a **Spółka jako płatnik nie ma obowiązku poboru zryczałtowanego podatku, niezależnie od tego, że źródło to nie zostało wymienione w art. 26 ust. 1a u.p.d.o.p.**”

3. Brak odpowiedniej dokumentacji podatkowej=brak zwolnienia

Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (I SA/Lu 441/22):

„Zdaniem Sądu, obowiązek dokumentowania zdarzeń gospodarczych skutkujących w podatku dochodowym zaistnieniem kosztów uzyskania przychodów, a także pozwalających stwierdzić, że otrzymanie przez podatnika pieniądze nie stanowiły jego przychodów obciążają bowiem podatnika, co wynika wprost z treści art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sadu Administracyjnego.

Ze względu na brak dokumentów, na podstawie których można by stwierdzić przeznaczenie kwot dochodu **nie jest możliwe zastosowanie do dochodu podatnika w 2016 r. zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4** ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (...) Nie jest sporny cel działania stowarzyszenia. Jednak, jak wyżej wskazano, nie jest możliwe **ze względu na brak dokumentacji podatkowej**, stwierdzenie przeznaczenia dochodu stowarzyszenia.”

4. Wydatkowanie dochodów bezpośrednio w związku z realizacją celu statutowego

Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FSK 145/20):

„Aby dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. mogły korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, powinny być **nie tylko przeznaczone, ale także wydatkowane bezpośrednio w związku z realizacją celu statutowego** danego podmiotu (por. wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006 r., o sygn. akt II FSK 115/05 i wyrok NSA z dnia 12 września 2014 r., o sygn. akt II FSK 2249/12). Użyte przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. sformułowanie "w części przeznaczony na te cele" oznacza, **że jeżeli statut przewiduje również realizację innych celów niż wymienione w tym przepisie - to przeznaczenie dochodów podatnika na realizację tych**



"innych celów" nie będzie stanowiło podstawy do zwolnienia od opodatkowania. Nie można bowiem w tym zakresie zastosować wykładni rozszerzającej poza ustawowy zakres zwolnienia podatkowego."

5. Zwolnienie z CIT nie dla działań faktycznych niezawartych w statucie

Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FSK 1461/21):

„Pojęcie cel statutowy to nie tylko bezpośrednie prowadzenie przez organizację jakiejś działalności, lecz także wspieranie takiej działalności, o ile wynika to wprost ze statutu. **Działanie faktyczne organizacji (także jako osoby prawnej), polegające np. na doraźnie udzielonej pomocy społecznej, prowadzonych szkoleniach, nie będzie usprawiedliwiać przyjęcia, że działania takie mieszczą się w jej statutowych celach, jeżeli w tym podstawowym akcie prawa wewnętrznego organizacji, działania takie nie zostały uwzględnione jako jej cel.** Poza tym, nie można utożsamiać pojęć "cel statutowy" ze "sposobami realizacji tego celu" (por. A. Łukiańczuk, Dochody organizacji społecznych, politycznych i zawodowych realizujących cele statutowe - wybrane zagadnienia podatkowe, publ. BISP 2008, nr 7-8, s 19-20; wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2004 r., sygn. akt FSK 207/04, publ. ONSAiWSA 2005, Nr 5, poz. 101; wyrok NSA z dnia 12 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1781/07 publ. CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1728/07 publ. CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 3452/06 publ. CBOSA.; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2005 r., sygn. akt FSK 1639/04 publ. CBOSA).”

6. Konieczność wyodrębnienia dochodów (przychodów) działalności gospodarczej

Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (I SA/Gl 437/21):

„Sąd zauważa, że omawianemu zwolnieniu podlegają wyłącznie dochody podmiotów, których celem statutowym jest działalność m.in. naukowa, naukowo-techniczna czy oświatowa, a nie dochody podmiotów, których celem (statutowym) jest działalność gospodarcza (zawodowa) niezależnie od tego czy obie te działalności prowadzone są przez jeden podmiot (jednostkę) w ramach przewidzianych statutem i ustawami regulującymi jego funkcjonowanie. **Działalność gospodarcza nie jest i nie może być tożsama z działalnościami opisanymi w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy podatkowej. O ile podatnik nie wyodrębni działalności gospodarczej od działalności innego rodzaju, nie może być traktowany jako podmiot, o którym mowa w powołanym przepisie.** Brak wyodrębnienia tych działalności (statutowych) tak aby osiągnane z nich dochody (przychody) można



było przyporządkować do określonej działalności powoduje, że dochody takiego podatnika nie korzystają z przedmiotowego zwolnienia nawet wówczas, gdy celem statutowym podatnika jest również działalność naukowa, naukowo-badawcza czy oświatowa. Działalności opisane w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy podatkowej i działalność gospodarcza to dwie odrębne strefy działalności.”

7. Zakaz interpretacji rozszerzającej zwolnienia a jej rodzaje

Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FSK 329/19):

„Naczelny Sąd Administracyjny w składzie orzekającym podziela stanowisko Sądu pierwszej instancji, że treść statutu U. przytoczona we wniosku o wydanie interpretacji uprawnia do przyjęcia, że **udzielanie darowizn wpisuje się w szeroko rozumianą współpracę z podmiotami - partnerami, którzy wykonują te same zadania, na rzecz swoich, tożsamyh celów. To z kolei uprawnia do korzystania ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (...)**

Naczelny Sąd Administracyjny podziela twierdzenie autora skargi kasacyjnej, że przepisu art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. nie można interpretować w sposób rozszerzający, gdyż przepis ten stanowi wyjątek od zasady powszechnego opodatkowania. **Nie można jednak zgodzić się z tym, że stosując ten przepis należy poprzestać na jego literalnym brzmieniu. W orzecznictwie dominuje przekonanie, o konieczności zweryfikowania efektów wykładni językowej dyrektywami wykładni celowościowej** (por. uchwała w składzie siedmiu sędziów NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., o sygn. akt I OPS 8/09, dostępna w CBOSA oraz M. Gutowski, P. Kardas, Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji, Warszawa 2017 s. 275 i powołana tam literatura oraz orzecznictwo). Żaden podmiot stosujący prawo **nie może poprzestać na literalnym brzmieniu przepisu, gdyż to może stanowić zaprzeczenie celu, jaki przyświecał ustawodawcy. Dlatego należy prowadzić proces wykładni prawa tak długo, dopóki nie zostanie zrekonstruowana jasna norma prawna** (interpretatio cessat in claris). **Jedynie, gdy cel przepisu wypaczałby jego treść, należy poprzestać na efektach zastosowania reguł wykładni językowej** (por. uchwała pełnego składu Izby Cywilnej SN z dnia 14 października 2004 r., o sygn. akt III CZP 37/04, Orzecznictwo Sądu Najwyższego - Izba Cywilna 42/3/2005).”

8. Cele statutowe, a prowadzenie oraz wspieranie i popieranie działalności zwolnionej

Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi (I SA/Łd 216/21):



„W literaturze przedmiotu podkreśla się, że "nie jakikolwiek zapis statutu, ale wyłącznie mieszczący się w prawem określonych granicach właściwości i celu działania adresata prawa, stanowi cel statutowy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowi o celu statutowym, a nie jego następstwach czy też konsekwencjach. Podatkowo znaczącymi celami są więc wymienione w nim rodzaje - przedmioty działalności podatnika, a nie skutki, które mogą powodować. **Czym innym jest prowadzenie danej działalności, a czym innym jej wspieranie i popieranie. Jeżeli nawet poprzez swoje działania niebędące działalnością statutową w postaci działalności oświatowej podatnik przyczyni się do powstania skutku w postaci określonego efektu oświatowego, nie będzie to implikowało uzasadnionej konstatacji, że wykonywał zgodnie z obowiązującym prawem działalność oświatową. Zapis w statucie podatnika i przeznaczanie na wskazany w nim cel dochodów nie uzasadnia jeszcze a priori zastosowania ulgi podatkowej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.** Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. posługuje się pojęciem prawnym celów statutowych, nie zaś terminem celów zapisanych w statucie" (por. Jacek Brolik. Głosa do wyroku NSA z 3 marca 2009 r., II FSK 1728/07, Pr. i P. 2009/5/26-29). (...)

Wobec tego w realiach rozpoznawanej sprawy brak było podstaw do skorzystania przez skarżącą zew zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., ponieważ z akt sprawy nie wynika, by strona skarżąca poniosła jakiegokolwiek wydatki na działalność oświatową.”

9. Przychód z umorzenia pożyczki a brak zwolnienia z CIT

Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (I SA/Wr 448/20):

„Z przedstawionego przez Stronę zdarzenia przyszłego wynika, że celem zaciągnięcia pożyczki była spłata zobowiązań pożyczkowych poprzednika prawnego w instytucjach finansowych, które zostały przeznaczone na spłatę wskazanych we wniosku zobowiązań. Zatem, istotne w przedmiotowej sprawie jest to, że umorzenie pożyczki występuje w związku zaciągnięciem kredytów na spłatę wierzytelności kredytowych poprzednika prawnego, a nie na działalność Skarżącej związanej z ochroną zdrowia. W tej sytuacji nie można przyjąć, że uzyskany przez Skarżącą dochód został przeznaczony/wydatkowany na cele wskazane w omawianym art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Aby skorzystać ze zwolnienia o jakim mowa w omawianym przepisie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. konieczne jest łączne wystąpienie trzech przesłanek, tj. tożsamość celów statutowych Skarżącej z celami ustawowymi wskazanymi w ww. przepisie, przeznaczenie i wydatkowanie dochodu na cele statutowe (preferowane). Skarżąca nie może być także podmiotowo wyłączona z możliwości skorzystania ze zwolnienia (warunek trzeci). W przedmiotowej sprawie pierwszy i trzeci warunek



KIPR

został spełniony. Celem Strony jest bowiem ochrona zdrowia, a więc jeden z celów wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Skarżąca nie jest również podmiotem wymienionym w art. 17 ust. 1c u.p.d.o.p. a źródłem uzyskanego dochodu nie jest działalność wymieniona w art. 17 ust. 1a u.p.d.o.p. Jednakże w sprawie **nie jest jednak spełniony warunek przeznaczenia i wydatkowania osiągniętego dochodu na ochronę zdrowia. Dochód Skarżącej powstaje w związku z obniżeniem zobowiązań nie może zatem być przeznaczony, a w przyszłości także wydatkowany na cele preferowane zwolnienia. Umorzona pożyczka nie została przeznaczona na cele statutowe ale na spłatę zadłużenia zaciągniętego przez poprzednika prawnego. Czym innym jest bowiem przeznaczenie kwoty pożyczki (której dotyczy umorzenie) na spłatę zobowiązań (z różnych tytułów), a przeznaczeniem pożyczki na cele wprost związane z działalnością statutową, tj. ochroną zdrowia.** Przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. należy rozumieć ściśle. Czym innym jest bowiem umorzenie zobowiązania, które z pewnością służy ogólnej pojętej kondycji finansowej Strony i tym samym prawidłowości wykonywanych przez nią zadań, czym innym zaś przeznaczenie i wydatkowanie określonej kwoty pożyczki na zadania związane z ochroną zdrowia.”

10. Odpowiedzialność deliktowa a brak zwolnienia z CIT

Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (II FSK 3133/18):

„Jak trafnie wskazał sąd pierwszej instancji, obowiązkiem zawarcia umowy o odpowiedzialności cywilnej objęto negatywne następstwa wszystkich udzielanych świadczeń zdrowotnych. Zarówno tych przeprowadzonych prawidłowo jak i tych, które są następstwem popełnionych błędów medycznych czy organizacyjnych, jak również negatywnych skutków ewentualnych zaniechań w ich udzielaniu (art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o działalności leczniczej). Wydatki szpitala związane z zawarciem ww. umowy mogą zostać zaliczone do jego kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli jednak szpital ponosi inne wydatki będące konsekwencją jego zawinionych błędów przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych, których to wydatków nie pokrywa zawarta umowa ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, to co do zasady tego rodzaju wydatków szpital nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli w związku z tym szpital osiąga dochód, to do tego dochodu nie ma zastosowania zwolnienie przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Oczywiście bowiem jest, że **dochód szpitala w części przeznaczony na zaspokojenie roszczeń pacjentów będących konsekwencją zawinionych błędów przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych, nie może zostać uznany za dochód przeznaczony na realizację celu statutowego szpitala w postaci ochrony zdrowia. Odpowiedzialność deliktowa, o której mowa w art. 444 k.c., siłą rzeczy jest bowiem**



KIPR

konsekwencją braku prawidłowej realizacji zasadniczego celu statutowego szpitala jakim jest ochrona zdrowia.”

● KONFEDERACJA INICJATYW POZARZĄDOWYCH RZECZYPOSPOLITEJ

● Związek Stowarzyszeń
Konfederacja Inicjatyw
Pozarządowych Rzeczypospolitej
Aleja Zjednoczenia 50/U1
01-801 Warszawa

● REGON: 366784788
KRS: 0000668126
NIP: 5272800295

● biuro@konfederacjaipr.pl
konfederacjaipr.pl



4

Wybrane interpretacje
podatkowe - jak organy
podatkowe rozumieją ostatnio
art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT?



Wybrane interpretacje podatkowe nt. jak organy podatkowe rozumieją ostatnio art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT?

1. Działalność statutowa:

„Przez działalność statutową podatnika należy rozumieć te rodzaje działalności, które ujęte zostały w jego statucie. Określenie celów statutowych pod kątem uprawnień podatkowych musi być precyzyjne i ścisłe. Z podatkowego punktu widzenia chodzi bowiem o zwolnienie dochodu od podatku, a zatem zastosowanie instytucji będącej wyjątkiem od reguły, jaką jest opodatkowanie dochodów osób prawnych.”

„Statut powinien określać zasady, formy i zakres działalności podatnika realizującego cele, dla których został on ustanowiony. Oznacza to, że przez pojęcie "których celem statutowym jest działalność" należy rozumieć nie tylko bezpośrednie prowadzenie przez podatnika np. placówki oświatowej czy kulturalnej, lecz także wspieranie takiej działalności, jeżeli wynika to wprost z zatwierzonego statutu.”

2. Działalność odpłatna i nieodpłatna:

„Wyjaśnić należy, że w działalności podatnika prowadzącego działalność statutową można wyróżnić nieodpłatną działalność statutową i odpłatną działalność statutową. Nieodpłatna działalność statutowa wiąże się z ponoszeniem wydatków na cele statutowe bez jakiegokolwiek odpłatności za oferowane przez podatnika produkty, usługi, czy prowadzone działania. Z kolei odpłatna działalność statutowa to rodzaj działalności statutowej, za którą osoby korzystające z dóbr lub usług wytworzonych przez podatnika ponoszą opłaty, które są skalkulowane tak, że nie przynoszą one zysku, a co najwyżej zwrot bezpośrednich kosztów ich wytworzenia. Działalność ta nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu obowiązujących przepisów.”

3. Działalność gospodarcza:

„Działalność podatnika, która wiąże się z osiągnięciem jakichkolwiek przychodów, nakierowana na generowanie zysku to działalność gospodarcza. W tym miejscu wskazać należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji działalności gospodarczej. W związku z tym, należy odwołać się do definicji określonej w art. 3 pkt 9 ustawy - Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą przez działalność gospodarczą należy rozumieć każdą działalność zarobkową w rozumieniu



przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24, 974 i 1570), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.

Zgodnie natomiast z art. 3 powołanej ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207), i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1).

Obie przytoczone powyżej ustawy, definiując działalność gospodarczą, wskazują na jej zarobkowy charakter, gdyż stanowi on podstawową, konieczną i konstruktywną cechę działalności gospodarczej. Dana działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodów nad nakładami tej działalności.

Należy podkreślić, że działania mające na celu "generowanie dochodów" należy traktować jako działalność gospodarczą (zarobkową).

Przeznaczenie dochodu na działalność gospodarczą wyklucza możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania tego dochodu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. W takim przypadku, nawet jeśli dochody uzyskane z działalności gospodarczej w późniejszym okresie w całości zostaną przeznaczone na cele statutowe (niezarobkowe) zbieżne z celami statutowymi Wnioskodawcy, to jednak dochody przeznaczone i wydatkowane na działalność zarobkową nie podlegają zwolnieniu z opodatkowania na podstawie omawianego przepisu."

4. Działalność oświatowa i dobroczynna

„Dokonując analizy treści art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy należy wskazać, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęć odnoszących się do rodzajów działalności statutowej w zakresie przewidzianym w tym przepisie. Uzasadnione jest zatem, posługiwanie się w tym przypadku wykładnią gramatyczną.



KIPR

Zgodnie z definicją przedstawioną w Słowniku Języka Polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 1997 - "oświata" to wykształcenie, znajomość nauk, stan wiedzy o społeczeństwie, podnoszenie poziomu umysłowego społeczeństwa, upowszechnianie wiedzy: krzewić, szerzyć oświatę. Przez oświatę należy rozumieć proces kształcenia, upowszechnienia wiedzy i kultury w społeczeństwie. Działalnością oświatową jest ogół podejmowanych zadań dydaktyczno-wychowawczych służących rozwojowi wiedzy i postaw społecznych.

Natomiast zgodnie z definicją Słownika Języka Polskiego PWN słowo "dobroczynność" oznacza: 1. «przynoszący korzyść lub ulgę» 2. «niosący pomoc potrzebującym» (<http://sjp.pwn.pl/>), inne: "udzielanie pomocy tym którzy jej potrzebują, zwłaszcza finansowej". Tym samym poprzez pojęcie "dobroczynność" należy rozumieć niesienie pomocy potrzebującym.

Z kolei Wielki Słownik Języka Polskiego pod red. W. Doroszewskiego wskazuje, że "dobroczynność" to m.in. «działalność o charakterze społecznym polegająca na niesieniu pomocy materialnej ubogim; filantropia». Natomiast przez "filantropię" należy rozumieć udzielanie pomocy materialnej ubogim ludziom; dobroczynność (Popularny słownik języka polskiego, red. naukowy prof. dr hab. Bogusław Dunaj, Wydawnictwo Wilga, rok wydania 2000).

Po analizie przytoczonych definicji należy stwierdzić, iż kwoty wydatkowane na działalność niezależnych mediów (tworzenie, prowadzenie mediów), wytwarzanie materiałów dziennikarskich i informacyjnych oraz na udzielanie darowizn osobom fizycznym i organizowanie dla nich stypendiów można zakwalifikować odpowiednio jako wydatki na działalność oświatową oraz dobroczynną.

Jak wyraźnie wskazano w opisie stanu faktycznego celami Fundacji są m.in. działalność oświatowa, w tym tworzenie, prowadzenie mediów elektronicznych, papierowych, audiowizualnych, nowych mediów oraz działalność dobroczynna a także pomoc społeczna m.in. poprzez udzielanie pomocy oraz wszelkiego wsparcia osobom fizycznym, w tym wsparcia finansowego, w szczególności osobom fizycznym znajdującym się w trudnej sytuacji finansowej, byłych więźniów politycznych lub uchodźców, zarówno na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, jak i poza jej granicami.

W związku z powyższym cele Fundacji w powyższym zakresie są tożsame z celami wskazanymi przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Zatem Fundacja jest uprawniona do stosowania zwolnienia z ww. przepisu w stosunku do dochodów przeznaczonych i wydatkowanych na działalność niezależnych mediów (tworzenie, prowadzenie mediów), wytwarzanie materiałów



KIPR

dziennikarskich i informacyjnych oraz na udzielanie darowizn osobom fizycznym i organizowanie dla nich stypendiów.

Reasumując Fundacja kwoty przeznaczone i wydatkowane na działalność niezależnych mediów (tworzenie, prowadzenie mediów), wytwarzanie materiałów dziennikarskich i informacyjnych oraz na udzielanie darowizn osobom fizycznym i organizowanie dla nich stypendiów może zakwalifikować jako wydatki na cele statutowe zgodne z celami o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.”

„W celu określenia czy wskazana we wniosku działalność statutowa Fundacji pokrywa się z celami preferowanymi przez ustawodawcę odkodować należy znaczenie słowa "dobroczynność". Ustawa o CIT nie zawiera definicji pojęcia "dobroczynność", w związku z tym jej rozumienie należy odnieść do znaczenia potocznego.

Zgodnie z definicją Słownika Języka Polskiego PWN słowo "dobroczynność" oznacza: 1. «przynoszący korzyść lub ulgę» 2. «niosący pomoc potrzebującym» (<http://sjp.pwn.pl/>), inne: "udzielanie pomocy tym którzy jej potrzebują, zwłaszcza finansowej". Tym samym poprzez pojęcie "dobroczynność" należy rozumieć niesienie pomocy potrzebującym.

Z kolei Wielki Słownik Języka Polskiego pod red. W. Doroszewskiego wskazuje, że "dobroczynność" to m.in. «działalność o charakterze społecznym polegająca na niesieniu pomocy materialnej ubogim; filantropia».

Z opisu sprawy wynika, że zgromadzone środki finansowe zamierzają Państwo przeznaczyć, na zakup sprzętu wojskowego przekazanego następnie na rzecz jednostki wojskowej Ukrainy. Jak zostało wskazane w uzupełnieniu wniosku środki te zostaną przeznaczone na: (...)

Biorąc pod uwagę powyższe należy zauważyć, że przeznaczenie zgromadzonych środków pieniężnych na ww. sprzęt wojskowy, który następnie zostanie przekazany na rzecz wojska Ukrainy nie może zostać uznane za przekazanie środków na cele dobroczynne.

Zatem cel jaki zostanie zrealizowany poprzez przekazanie środków na sprzęt wojskowy, który następnie zostanie przekazany na rzecz Wojska Ukrainy nie jest celem tożsamym z celami wskazanymi przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.”

5. Działalność w zakresie kultury fizycznej i sportu



KIPR

„W uzupełnieniu wniosku wskazali Państwo, że korty tenisowe będą udostępniane przez Fundację zarówno w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, tzn. działalności zorganizowanej zarobkowej, wykonywanej we własnym imieniu i w sposób ciągły, jak również poza tą działalnością, w celach niezarobkowych, organizacjom pozarządowym działającym w sferze edukacji, oświaty i wychowania.

Dochody uzyskane z użytkowania kortów tenisowych zostaną przeznaczone i wydatkowane na realizację następujących celów statutowych:

- c) działalność w zakresie kultury fizycznej i sportu,
- d) działalność na rzecz rozwoju organizacji pozarządowych działających w sferze edukacji, oświaty i wychowania.

Cele, na które zostaną wydatkowane ww. dochody Fundacji będą zgodne z celami, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 24 listopada 2022 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a konkretnie z dwoma z nich:

- c) z działalnością w zakresie kultury fizycznej i sportu,
- d) dobroczynnością.

W tym miejscu należy jeszcze raz podkreślić, że dochód przeznaczony na działalność gospodarczą nie podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.”

6. Działalność kulturalna

„(...) zauważyć należy, że ze statutu Fundacji wynika, że prowadzi ona działalność:

- Propagowanie i prowadzenie działalności na rzecz kultury, sztuki, ochrony zabytków, działalności naukowej, naukowo-technicznej, oświatowej, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia oraz wspieranie podmiotów zajmujących się takimi działalnościami,

- Inicjowanie i wspieranie nowatorskich rozwiązań w różnorodnych dziedzinach życia społecznego,
- Prowadzenie działalności na rzecz rozwoju przedsiębiorczości oraz aktywizacji zawodowej i życiowej.



KIPR

(...) Jak wynika z opisu sprawy, Fundacja jako podmiot będący użytkownikiem Zamku w (...), w latach 2018-2022 realizowała projekt, którego celem była rewitalizacja obiektu a także zmiana sposobu użytkowania niektórych pomieszczeń i ich przystosowanie na cele wystawienniczo-dydaktyczne (dalej "projekt"). Po zakończeniu projektu Zamek będzie udostępniony do zwiedzania, stanie się m.in. miejscem organizowania stałych lub czasowych wystaw tematycznych związanych z historią zamku oraz regionu. Obiekt został również dostosowany do zwiedzania przez osoby niepełnosprawne.

Projekt był finansowany w głównej mierze przyznaną na ten cel dotacją z EFRR w ramach RPO na lata 2014-2020 oraz środkami własnymi pochodzącymi z darowizn. W okresie pomiędzy wpływami kolejnych transz dotacji, Fundacja w celu realizacji projektu, korzystała również ze środków pochodzących z pożyczek, udzielonych przez Fundatora lub inne podmioty będące członkami grupy kapitałowej.

Mając na uwadze powołane wyżej regulacje oraz przedstawione zdarzenie przyszłe, należy stwierdzić, że dochód Fundacji przeznaczony i wydatkowany na spłatę pożyczki wraz z odsetkami, może podlegać zwolnieniu z opodatkowania na podstawie ww. art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT.”

7. Działalność oświatowa

„Raz jeszcze należy podkreślić, że ustawodawca w analizowanym art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, zwalnia z opodatkowania wszelkie dochody, podatników realizujących określone w przepisie cele statutowe. Należy wyraźnie podkreślić, że czym innym są cele statutowe (np. działalność oświatowa), a czym innym są działania mające charakter oświatowy. Fakt, że jakiś podmiot prowadzi również działania o charakterze oświatowym nie oznacza, że to jest jego celem statutowy. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT wyraźnie wskazuje, że zwolnione z opodatkowania są podmioty, których celem statutowym jest m.in. działalność oświatowa, a nie podmioty, które realizują m.in. zadania mające charakter oświatowy.

Państwa zadaniem jako zrzeszenia, co wynika z art. 4 ustawy o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców, jest w szczególności utrwalanie więzi środowiskowych, postaw zgodnych z zasadami etyki i godności zawodu, a także prowadzenie na rzecz członków działalności kulturalnej, oświatowej i socjalnej, zakładanie i prowadzenie kas oraz funduszy zapomogowo-pożyczkowych oraz reprezentowanie interesów członków wobec organów administracji państwowej.



KIPR

Fakt, że realizują Państwo ww. cele poprzez działalność oświatową tj. prowadzenie szkoleń, kursów, doradztwa itp. nie oznacza, że Państwa celem statutowym jest działalność oświatowa.

W konsekwencji należy uznać, że Państwo nie są podmiotem, którym celem statutowym jest działalność oświatowa w konsekwencji nie są Państwo uprawnieni do stosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.”

8. Działalność realizowana przez inne podmioty

„Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że zamierzają Państwo przekazać część swoich dochodów w drodze darowizny innym podmiotom nie działającym w celu osiągnięcia zysku (innej fundacji prawa polskiego) w celu umożliwienia temu podmiotowi podjęcia działań zbieżnych z Państwa celami statutowymi. Działania te mają obejmować wyłącznie cele określone szczegółowo w statucie tj.: (a) kształcenie - wspieranie na polu transgranicznego zdobywania kwalifikacji i nauki języka oraz tworzenie pomieszczeń dla imprez kulturalnych i seminariów; (b) Niemiecko-polska kultura i historia - wspieranie muzeów polsko-niemieckich; (c) badania - wspieranie na obszarach naukowych w zakresie porozumienia między narodami, imprez oraz uniwersyteckich prac badawczych - m.in. w zakresie prac magisterskich i doktorskich. (...) W szczególności podali Państwo, że środki przekazane w ramach darowizny mają na celu wspomoczenie polskiej fundacji w realizacji celów Fundacji, w szczególności celu, o którym mowa w § 2 ust. (2) lit. d Statutu (Niemiecko-polska kultura i historia - Wspieranie muzeów polsko-niemieckich w małych europejskich "ojczyznach" z historią (...)). W tym celu zamierzają Państwo przekazać darowizny przede wszystkim na wsparcie polskiej fundacji opiekującej się zabytkowym zamkiem oraz muzeum znajdującym się w tym zamku. Środki otrzymane przez fundację polską mają być przeznaczone wyłącznie na ten cel. Posiadają Państwo instrumenty prawne pozwalające na kontrolę wydatkowania środków. Wraz z innymi interesariuszami wspomagającymi tę Fundację na bieżąco monitorują Państwo sytuację nieruchomości i wydatkowanie środków.

Biorąc powyższe pod uwagę należy wskazać, że aby mogli Państwo zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT muszą Państwo, między innymi, spełnić następujące warunki: po pierwsze zbadać, czy cele statutowe Podatnika, który zamierza wspierać finansowo Fundacja są tożsame z celami statutowymi obdarowanego Podmiotu i wymienione są w przedmiotowym przepisie. Jak wynika z opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, warunek ten jest spełniony. Po drugie zaś, konieczne jest ustalenie, czy w Państwa statucie jest zapis mówiący wprost, że realizowanym przez Państwa celem statutowym jest wspieranie działalność innych



KIPR

podmiotów realizujących cele statutowe, zbieżne z Państwa celami, które jednocześnie są zgodne z celami wymienionymi przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

Uściślić należy, że cele określone w statucie jednostki powinny być wskazane w sposób ścisły i niebudzący wątpliwości, aby organy podatkowe mogły rozstrzygnąć, czy są zgodne z celami preferowanymi przez ustawodawcę. Statut Fundacji powinien więc określać zasady, formy i zakres działalności realizującej cele, dla których zostało ono ustanowione. (...)"

Realizują Państwo cel statutowy, jakim jest "wspieranie międzynarodowej postawy, tolerancji i na wszystkich obszarach kultury oraz idei porozumienia pomiędzy narodami - Niemcami a Europą Wschodnią ze szczególnym uwzględnieniem Polski - przede wszystkim regionu Mozeli - (...), jak i wspieranie nauki i badań oraz kształcenia, przy tym w szczególności kształcenia w zakresie nauki języków obcych, celem polepszenia porozumienia z krajami europejskimi, a przede wszystkim wschodnioeuropejskimi." Swój cel realizują Państwo poprzez działania szczegółowo wymienione w cytowanym wyżej pkt (2), gdzie m.in. wskazują Państwo działanie "Wspieranie muzeów polsko-niemieckich w małych europejskich "ojczyznach" z historią (...)."

Zdaniem tutejszego organu zapisy Państwa statutu pozwalają na uznanie, że wspieranie działalności innych podmiotów prowadzących działalność w tożsamym do Państwa charakterze jest Państwa celem statutowym, a wspieranie muzeów polsko-niemieckich jest jednym ze sposobów realizacji Państwa celu prowadzonej działalności statutowej."



**KONFEDERACJA
INICJATYW
POZARZĄDOWYCH
RZECZYPOSPOLITEJ**

www.konfederacjaipr.pl