



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO ANALIZ I PETYCJI

BAP.DPK.133.89.2024 GK

Warszawa, 05 kwietnia 2024 r.

Informacja o petycji P11-25/24
Zwolnienia od podatku CIT dochodów organizacji pozarządowych

I. Wnoszący petycję:

Stowarzyszenie Nowoczesnej Edukacji Prawnej.

Petycja zbiorowa z dnia 9 lutego 2024.

II. Przedmiot petycji:

Podjąć inicjatywę ustawodawczą dotyczącą zmiany art. 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w celu wprowadzenia zwolnienia od podatku dla dochodów organizacji pozarządowych.

III. Uzasadnienie wnoszących petycję:

Autorzy petycji wskazali na konieczność nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, aby zwolnić z podatku dochody organizacji pozarządowych. Podkreślili, że obecnie w praktyce organizacje samorządowe korzystają ze zwolnień w zakresie składek członkowskich oraz dotacji z budżetu państwa i samorządów lub organizacji międzynarodowych. Pozostałe dochody są objęte najczęściej zwolnieniem.

Zawarty w art. 17 ust. 4 katalog zwolnień został utworzony dawno i nie przystaje już do katalogu działalności pożytku publicznego, o którym mowa w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Autorzy petycji podnieśli też wątpliwość, na jaki zakres zwolnienia mogą liczyć np. organizacje działające w obszarze praw człowieka, bądź aktywizacji obywatelskiej. Mogą bowiem prowadzić działalność edukacyjną w tym zakresie, którą trudno rozgraniczyć od działalności rzeczniczej. Utrudnieniem dla księgowości organizacji jest również niejednolita definicja kosztów uzyskania przychodów, która jest przystosowana do potrzeb przedsiębiorców, a nie organizacji pozarządowych. Należy też zauważyć, że m.in. organizacje pożytku publicznego, izby rolnicze, związki zawodowe korzystają z dalej idącego zwolnienia, bez obaw o interpretację art. 17 ust. 4.

Petytorzy wskazali, że wnioskowana zmiana nie spowoduje skutków dla budżetu państwa, gdyż organizacje pozarządowe korzystają z poszczególnych zwolnień całości swoich dochodów.

Uprości jednak sytuację, zmniejszy potencjalne spory i ujednotoci system podatkowy oraz wyklaruje położenie prawne organizacji pozarządowych i zmniejszy obciążenia biurokratyczne.

IV. Stan prawny:

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.) w **art. 17** wskazuje na przedmiotowe zwolnienia podatkowe, a pkt 39 stanowi, że wolne od podatku są dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych związków rewizyjnych, organizacji pracodawców, partii politycznych, europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych, działających na podstawie odrębnych przepisów – w części przeznaczonych na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

V. Prace legislacyjne:

Do Sejmu IX kadencji wpłynął poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (EW-020-1203/23, w załączeniu). Jego założenia pokrywały się z przedmiotem niniejszej petycji. Projektowi nie nadano numeru druku.

VI. Informacje dodatkowe:

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie organizacje pozarządowe (non governmental organisation, NGO) to wszystkie podmioty, które nie są jednostkami albo organami administracji publicznej oraz których działalność nie jest nastawiona na osiąganie zysku. Istotną cechą organizacji pozarządowych jest brak powiązań z władzą. Są to podmioty prowadzące działalność pożytku publicznego.

Do organizacji pozarządowych zaliczają się m.in. stowarzyszenia (w tym rejestrowe, zwykłe oraz związki stowarzyszeń), fundacje, kluby sportowe i uczniowskie kluby sportowe, organizacje działające na podstawie odrębnych przepisów, jak np. PCK, Związek Ochotniczych Straży Pożarnych RP, Polski Związek Działkowców, koła łowieckie, komitety społeczne (np. komitety budowy dróg, wodociągów), stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, spółdzielnie socjalne, spółki działające nie dla zysku, partie polityczne, związki zawodowe, samorządy zawodowe, federacje i konfederacje pracodawców, izby gospodarcze i rzemieślnicze, organizacje kościelne, związki rolników, kółka rolnicze i koła gospodyń wiejskich.

Organizacje pozarządowe, jako osoby prawne, są zobowiązane do rozliczania i płacenia podatku dochodowego od osób prawnych. Fakt, że organizacje te często prowadzą szeroko rozumianą działalność społecznie użyteczną, nie zawsze jest podstawą do uzyskania zwolnienia.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT), do rozliczenia i płacenia podatku od dochodu zobowiązane są wszystkie osoby prawne, chyba że ustawa zwalnia je z tej konieczności. Ustawodawca nie przewidział podmiotowego zwolnienia organizacji pozarządowych z obowiązków podatkowych. Istnieją pewne wyłączenia dla organizacji pozarządowych od płacenia podatku dochodowego. Część z nich wskazuje kategorię organizacji zwolnionych ze względu na ich specyficzną cechę. Inne natomiast określają źródła

dochodu, które mogą być nieopodatkowane. Katalog wszystkich zwolnień znajduje się w art. 17 ust. 1 ustawy o CIT.

Istnieje wiele zwolnień podatkowych, z których mogą skorzystać organizacje pozarządowe. Organizacje pożytku publicznego (OPP) są zwolnione od podatku dochodowego – chodzi o wszystkie dochody tych organizacji przeznaczone na działalność statutową (art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy o CIT, według większości interpretacji ważne jest tu przeznaczenie dochodu, a nie jego źródło). Zwolnione z opodatkowania dochodów są też składki członkowskie w stowarzyszeniach (art. 17. ust. 1 pkt 40 ustawy o CIT).

Organizacje, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, 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 zwolnione są w części przeznaczonej na te cele (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT). Istotne jest, że organizacja musi nie tylko przeznaczyć swój dochód na działanie w jednym z powyższych obszarów, ale w swoim statucie musi mieć literalnie wymienione te obszary jako cele działalności.

Zwolnione są z opodatkowania dotacje z budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego (art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy o CIT) lub organizacji międzynarodowych (art. 17 ust. 1 pkt 23 ustawy o CIT). Jeżeli organizacja otrzymuje taką dotację, wydatki ponoszone na projekt realizowany z dotacji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Dochód organizacji będzie więc równy kwocie dotacji. Na mocy wspomnianego przepisu zostanie on jednak w całości zwolniony z podatku dochodowego.

Praktyka pokazuje, że wiele organizacji jako podstawę zwolnienia wskazuje zwolnienie przedmiotowe z art. 17 ust. 1 pkt 4. O ile w niektórych przypadkach nie powinno ono budzić wątpliwości (np. organizacja prowadząca placówkę edukacyjną), o tyle w innych kwalifikowanie działań jako „oświatowych” bądź „kulturalnych” wydaje się dyskusyjne. W takim przypadku organizacja naraża się na spór z organami skarbowymi. Znajdujący się tam katalog był tworzony dawno temu i wydaje się, że nie przystaje do obecnych warunków oraz potrzeb.

Jednocześnie wiele aktywnych organizacji prowadzi obecnie działalność, którą trudno zakwalifikować do którejkolwiek z przesłanek z art. 17 ust. 1 pkt 4. Dotyczy to np. większości organizacji działających w obszarze praw człowieka, bądź aktywizacji obywatelskiej. Taka organizacja, jeżeli przykładowo otrzymała darowiznę na realizację celów statutowych i nie zdążyła jej w całości wydać przed końcem roku, powinna zazwyczaj odprowadzić do urzędu skarbowego podatek (jeśli nie korzysta ze zwolnień z innego tytułu).

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na swoistą nierówność wobec prawa organizacji pozarządowych prowadzących działalność społecznie użyteczną, z innymi podmiotami. O ile te organizacje nie mają gwarancji zwolnienia dochodu, o tyle państwo zwalnia jednoznacznie dochody np. związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych, organizacji

pracodawców, partii politycznych, europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych, jak i kół gospodyń wiejskich, o ile nie przeznaczą ich na działalność gospodarczą (art. 17 ust. 1 pkt 39 i 39a ustawy o CIT).

W obecnym stanie prawnym nie jest do końca jasne czy nawet całkowite spożytkowanie darowizny w roku podatkowym uchroni tę organizację przed zobowiązaniami podatkowymi. Problemem może być potencjalnie nieprzystająca do specyfiki organizacji pozarządowych konstrukcja definicji kosztów uzyskania przychodów (KUP), które pozwalają zmniejszyć dochód poprzez odjęcie poniesionych wydatków od uzyskanego przychodu. Według ustawy kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (...) (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT). O ile przepis ten pasuje do większości wydatków ponoszonych przez przedsiębiorców, których głównym celem jest osiągnięcie przychodu, to niezupełnie pasuje do organizacji społecznych.

Taki kierunek sygnalizują niektóre interpretacje podatkowe np. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 grudnia 2013 r. (sygn. ILPB3/423-448/13-4/JG). Dokonywane wydatki mają realizować cele statutowe, a nie zabezpieczać przychody w przyszłości. Gdybyśmy zinterpretowali ten przepis literalnie, organizacja może być zmuszona do zapłacenia podatku od całości otrzymanej darowizny, jeżeli nie kwalifikuje się do któregoś ze zwolnień przewidzianych w katalogu z art. 17 ust. 1 ustawy o CIT, nawet jeżeli wszystko wydała na cele statutowe w trakcie roku podatkowego. Z drugiej strony odniesienie interpretacji definicji KUP do specyfiki organizacji pozarządowych, które z założenia nie działają dla zysku, ale mają koszty oparte o realizację celów wyznaczonych ich statutami, na co zdobywają przychody, pozwala wywieść pewne argumenty za tym, że wydatki organizacji na jej cele statutowe można traktować podobnie jak typowe koszty ponoszone przez przedsiębiorców. Takie poglądy również pojawiają się w historii interpretacji podatkowych jak np. w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie z 16 maja 2006 r. (sygn. PD-1/42180-17/06).¹

Konstrukcja systemu opodatkowania organizacji pozarządowych podatkiem CIT jest w niektórych miejscach anachroniczna, niejasna, a czasem także niesprawiedliwa.

Szczególnie, że istnieje cały szereg podmiotów o podobnym charakterze, które korzystają z całkowitego zwolnienia z opodatkowania swoich dochodów, póki wydają go na cele statutowe. Z takiego przywileju korzystają np. związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby rolnicze czy partie polityczne. Nie jest więc do końca jasne dlaczego zwolnienie dla organizacji pozarządowej, realizującej swoje cele statutowe, jest znacznie węższe i obwarowane dodatkowymi warunkami.

Na podstawie art. 24 ustawy o CIT organizacji pożytku publicznego przysługuje, na zasadach określonych w przepisach odrębnych, zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od nieruchomości, podatku od czynności cywilnoprawnych, opłaty skarbowej, opłat sądowych – w odniesieniu do prowadzonej przez nią działalności pożytku publicznego.

¹ <https://poradnik.ngo.pl>

Organizacja pożytku publicznego może, na zasadach określonych w odrębnych przepisach, nabywać na szczególnych warunkach prawo użytkowania nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Organizacja pozarządowa, która uzyskała status organizacji pożytku publicznego, jest obowiązana wypełnić zobowiązania wynikające ze zwolnień podatkowych, z których korzystała przed dniem uzyskania statusu organizacji pożytku publicznego, na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

Z treści art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT oraz orzecznictwa wynika, że organizacja musi nie tylko przeznaczyć swój dochód na działanie w jednym ze wskazanych obszarów, ale w swoim statucie musi mieć literalnie wymienione dane obszary jako cele działalności. Tak więc działalność oświatowa to nie to samo co działalność edukacyjna, działalność kulturalna niekoniecznie równa się działalności na rzecz rozwoju instytucji kultury itp. Aby zastosować to zwolnienie należy więc w pierwszej kolejności sprawdzić statut i upewnić się czy znajdują się w nim cele przewidziane do zwolnienia. Ponadto uzyskany dochód trzeba faktycznie przeznaczyć na określone cele².

Tutaj pojawiają się także wątpliwości interpretacyjne. O ile np. w sytuacji organizacji prowadzącej szkołę nie powinno być sporu o oświatowy charakter działalności, to w przypadku podmiotu organizującego zajęcia pozalekcyjne dla młodzieży takie wątpliwości mogą się pojawić. Należy także zauważyć, że kłopoty z zastosowaniem tego zwolnienia będą mieć organizacje, które działają w obszarach innych, niż określone w tym przepisie. Dotyczy to np. podmiotów zajmujących się promowaniem praw człowieka, społeczeństwa obywatelskiego, działającego na rzecz rozwoju innych organizacji. Realizowane przez nie projekty często trudno uznać za działalność oświatową lub kulturalną itd.

Cele statutowe uprawniające do zwolnienia muszą być wyraźnie określone w statucie. Jeśli cel jest wyraźnie określony, a wydatek został na ten cel przeznaczony, to odpowiadający mu dochód podatnika uprawnia do zwolnienia³. Nie ma znaczenia w tym przypadku krąg odbiorców, do którego działanie podatnika jest skierowane. W wyroku WSA w Warszawie z 4.04.2008 r., III SA/Wa 7/08, stwierdzono: „Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. [...] nie uzależnia możliwości skorzystania z określonego w nim zwolnienia od tego, by cele określone w statucie danej osoby prawnej realizowane były wyłącznie w interesie ogółu społeczeństwa, a nie określonej grupy społecznej, czy zawodowej. Dla możliwości nabycia prawa do zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., uprawniające do niego cele działalności muszą jasno wynikać ze statutu.

Taką linię orzecznictwa potwierdza wyrok NSA z 1.03.2022 r., II FSK 1461/21, w którym stwierdzono: „Działanie faktyczne organizacji, polegające np. na doraźnie udzielonej pomocy społecznej, prowadzonych szkoleniach, nie usprawiedliwia przyjęcia, że działania takie mieszczą

² <https://klubjagiellonski.pl/2023/07/26/podatek-dochodowy-od-osob-prawnych-w-ngo/>

³ P. Małecki, M. Mazurkiewicz [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość, wyd. XIV*, Warszawa 2023, art. 17.

się w jej statutowych celach, jeżeli w statucie organizacji działania takie nie zostały uwzględnione jako jej cel”.

Wydatki na cele statutowe to również wszelkie wydatki związane z zarządzeniem instytucji działającej w zakresie przedmiotowym wymienionym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w jedenastu kategoriach. Także wydatki na podróże służbowe, wyżywienie i inne cele niezwiązane z reprezentacją stanowią podstawę zastosowania zwolnienia. W piśmie Izby Skarbowej w Warszawie z 14.05.2009 r., IPPB5/423-99/09-2/DG, SP 2009/8, s. 60, stwierdzono, że „Wydatki na przyjazd, wyżywienie oraz noclegi niewykraczające poza główny cel spotkania i niemające charakteru reprezentacji stanowią koszty uzyskania przychodów”.

Wydatki na cele statutowe należy analizować wnikliwie. Nieraz wydatek może być zbliżony charakterem do wydatku na cele statutowe, ale nie może z nim być utożsamiany. Tak będzie, gdy stanowi on refakturowanie usługi innego podmiotu. W wyroku WSA w Bydgoszczy z 11.02.2009 r., I SA/Bd 754/08 czytamy: „Reemisję programów telewizyjnych należy zakwalifikować do «Usług radia i telewizji kablowej». Z całą pewnością działalności polegającej na emitowaniu programów audiowizualnych za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej Stowarzyszenia nie można zaliczyć do działalności kulturalnej czy też oświatowej, nawet gdy część nadawanych programów może mieć taki charakter”.

Samo wydatkowanie środków na cel statutowy, jakim jest działalność szkoleniowa, uprawnia do zwolnienia. W wyroku NSA w Łodzi z 24.08.2001 r., I SA/Łd 1154/99 wskazano: „W myśl art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest działalność m.in. oświatowa, w części przeznaczony na te cele. Oznacza to, że zwolnienie podatkowe dotyczy tylko tych podatników, których cele statutowe w całości lub w części pokrywają się z celami wskazanymi w ustawie oraz którzy osiągnięte dochody wydatkują na cele przewidziane w tym przepisie”. Natomiast w wyroku NSA z 3.12.2020 r., II FSK 2141/18 stwierdzono: „Przyznawanie stypendiów studentom realizuje wskazaną w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. działalność oświatową”. Podatnik sam musi realizować swoją działalność statutową w zakresie działalności oświatowej.

W wyroku NSA z 10.11.2020 r., II FSK 1852/18 wskazano: „Udzielanie pożyczki innemu podmiotowi, w tym prowadzącemu w perspektywie preferowaną działalność oświatową, nie jest wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i nie może stanowić celu statutowego skarżącego stowarzyszenia. Wydatki w tym zakresie nie mogą więc być objęte zwolnieniem podatkowym ukonstytuowanym w art. 17 ust. 1 pkt 4 powołanej ustawy”. Podobną tezę dotyczącą wszystkich wymienionych uprzednio działalności statutowych uprawniających do zwolnienia zawarto w wyroku NSA z 10.11.2020 r., II FSK 2018/18: „Wprowadzić art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiąganych przez podmioty realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 powołanej ustawy”.

Również gdy celem statutowym podatnika jest działalność naukowa, mamy do czynienia ze zwolnieniem. W piśmie Izby Skarbowej w Poznaniu z 23.09.2008 r., ILPB3/423-391/08-4/KS czytamy: „Jeżeli celem statutowym szpitala jest działalność naukowa i uzyskane z tego tytułu dochody zostaną przeznaczone na organizację konferencji naukowych i szkoleń, których tematyka jest ściśle związana z działalnością statutową, to dochody te będą korzystały ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych”.

Zwolnienie to obejmuje również wydatki na zakup środków trwałych służących celom statutowym. W wyroku NSA z 6.08.2019 r., II FSK 537/19 określono: „Wprawdzie art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. nie mówi wprost o bezpośredniości realizacji celu statutowego, lecz jest to warunek nieodzowny zwolnienia dochodu od podatku dochodowego. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby w konsekwencji do całkowitego zwolnienia od opodatkowania wszelkich dochodów osiąganych przez jednostki realizujące cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. Nie ma bowiem żadnych przeszkód, aby wykazać, że wszystkie wydatki danej jednostki są pośrednio ponoszone dla realizacji celów statutowych.”.

Reasumując, konstrukcja systemu opodatkowania organizacji pozarządowych podatkiem CIT jest w niektórych miejscach skomplikowana, anachroniczna oraz niejasna. Szczególnie, że jednocześnie istnieje cały szereg podmiotów o podobnym charakterze, które korzystają z całkowitego zwolnienia z opodatkowania swoich dochodów, dopóki wydają go na cele statutowe. Z takiego przywileju korzystają np. związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby rolnicze czy partie polityczne.

OPRACOWAŁA
Gabriela Kopania

Danuta Antoszkiewicz
wicedyrektor
/podpisano elektronicznie/