



**Współpraca podmiotów biznesowych  
i organizacji pozarządowych**

Aspekty prawno-podatkowe

Warszawa 2018

**Podręcznik został opracowany przez Deloitte Doradztwo  
Podatkowe i Prawne w ramach działań  
pro bono przy współpracy z Forum Darczyńców**

*Stan prawny na dzień 7 czerwca 2018 r.*

*Wykorzystane w podręczniku wartości liczbowe w zakresie progów i stawek podatkowych opatrzone zostały przypisem informującym o podstawie prawnej, upoważniającej do przyjęcia danej wartości. Wskazane wartości liczbowe mogą ulec zmianie w przypadku zmian wprowadzonych przez ustawodawcę.*

Szanowni Państwo,

Chcielibyśmy, aby firmy i organizacje społeczne łączyły siły i realizowały wspólnie coraz więcej przedsięwzięć na rzecz dobra publicznego, m.in. w obszarze kultury, edukacji, ochrony środowiska czy rozwoju lokalnych społeczności.

Jednocześnie zdajemy sobie sprawę, że regulacje prawne i podatkowe bywają skomplikowane, a ponadto często ulegają zmianom. Publikacja, którą dla Państwa przygotowaliśmy, zawiera odpowiedzi na najczęściej pojawiające się pytania i problemy związane ze współpracą firm i organizacji pozarządowych. Podręcznik podzielony jest na rozdziały przeprowadzające czytelnika przez różne formy współpracy. Przedstawione są w nim m.in. umowy dotyczące darowizn, sponsoringu, barteru. Autorzy wskazują nie tylko potencjalne ryzyka i korzyści związane z tymi popularnymi typami umów, ale również możliwości tkwiące w rzadziej wykorzystywanych rozwiązaniach, takich jak nieodpłatne świadczenie usług lub wspólne przedsięwzięcie.

Publikacja jest efektem współpracy działu Doradztwa Podatkowego i Prawnego Deloitte oraz Forum Darczyńców w Polsce. Deloitte zaangażował się w ten projekt pro bono. Takie działania są wpisane w globalne motto firmy – „Making an impact that matters”, czyli wywierania pozytywnego wpływu na otoczenie. Natomiast Forum Darczyńców w Polsce od kilkunastu lat rozwija i promuje filantropię korporacyjną.

Naszym celem było pokazanie firmom i organizacjom społecznym jak poruszać się po przepisach podatkowych i regulacjach prawnych. Chcielibyśmy, aby dzięki naszej publikacji obie strony tej współpracy poczuły się pewniej i bezpieczniej, aby mogły realnie szacować ryzyka prawne oraz podejmować świadome decyzje. I co najważniejsze – aby nabyta wiedza przyczyniła się do wspólnego działania, wyjścia poza ramy dotychczasowych form współpracy i poszerzenia jej spektrum.

Podręcznik podzielony jest na rozdziały przeprowadzające czytelnika przez rodzaje współpracy między podmiotami biznesowymi i organizacjami pozarządowymi, omawiające aspekty prawne poszczególnych form współpracy oraz ich konsekwencje. Co więcej, jeżeli z punktu widzenia poruszanego zagadnienia jest to możliwe, podręcznik odrębnie przedstawia punkt widzenia podmiotów biznesowych oraz organizacji pozarządowych.

Rozdziały zostały poprzedzone czterema grafikami, przedstawiającymi potencjalne scenariusze współpracy, różne ze względu na sytuację prawną stron oraz ich oczekiwania i założenia w kontekście opodatkowania. Grafiki, jako wstęp do zagadnień omawianych w całej publikacji, mają na celu przeprowadzenie czytelnika przez kluczowe pytania, jakie pojawiają się w związku z decyzją o formie współpracy w zależności od ustalonych założeń.

Mamy nadzieję, że przygotowany przez nas podręcznik wesprze dalszy rozwój filantropii korporacyjnej w naszym kraju, a organizacje społeczne razem z firmami będą zmieniać naszą rzeczywistość na lepszą.

**Krzysztof Moczulski**  
Partner Zarządzający  
Deloitte Polska/Deloitte Central Europe  
Doradztwo Podatkowe i Prawne

**Joanna Luberadzka-Gruca**  
Przewodnicząca Zarządu  
Forum Darczyńców w Polsce

# Spis treści

<b>Scenariusz 1</b>	<b>5</b>
<b>Scenariusz 2</b>	<b>6</b>
<b>Scenariusz 3</b>	<b>7</b>
<b>Scenariusz 4</b>	<b>8</b>
<b>Indeks skrótów</b>	<b>10</b>
<b>1. Współpraca między podmiotem biznesowym a organizacją pozarządową</b>	<b>11</b>
1.1. Darowizna – podstawowe informacje	11
1.1.1. Konsekwencje darowizny na gruncie CIT	13
1.1.1.1. Skutki dla podmiotu biznesowego	13
1.1.1.2. Skutki dla organizacji pozarządowej	16
1.1.2. Konsekwencje darowizny na gruncie VAT	19
1.1.3. Darowizna produktów spożywczych	21
1.1.4. Sprzedaż przedmiotu darowizny	23
1.1.5. Darowizna dóbr luksusowych	24
1.2. SMS-y na cele charytatywne	25
1.3. Przekazanie rzeczy na licytację/aukcję	26
1.4. Partner strategiczny	27
1.5. Nieodpłatne świadczenie usług	27
1.6. Społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR)	31
1.7. Barter	33
1.8. Sponsoring	37
1.9. Mecenat (Patronat)	40
1.10. Patronat medialny	41
1.11. Wspólne przedsięwzięcie	42
1.12. Konsorcjum jako przykład wspólnego przedsięwzięcia	43
<b>2. Współpraca między organizacjami pozarządowymi</b>	<b>47</b>
<b>3. Prowadzenie działalności gospodarczej i odpłatnej działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe</b>	<b>49</b>
3.1. Informacje wstępne w zakresie działalności gospodarczej i odpłatnej działalności pożytku publicznego prowadzonej przez organizacje pozarządowe	49
3.2. VAT – odrębna definicja działalności gospodarczej	54
3.3. Obowiązek rejestracji jako podatnik VAT	55
3.4. Kiedy można odliczyć kwotę podatku naliczonego	56
3.5. CIT – Opodatkowanie działalności gospodarczej	57
<b>4. Warunki zwolnienia z CIT organizacji pozarządowych</b>	<b>58</b>
<b>Załącznik nr 1 Regulacje dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej</b>	<b>61</b>
<b>Załącznik nr 2 Sfera zadań publicznych</b>	<b>62</b>
<b>Załącznik nr 3 Cele statutowe objęte zwolnieniem CIT</b>	<b>64</b>

### Scenariusz 1

Grafika przedstawia kluczowe pytania, jakie pojawiają się po stronie podmiotu biznesowego i organizacji pozarządowej w związku z decyzją o formie współpracy wraz z możliwymi rodzajami przekazywanego wsparcia.

Prezentowany scenariusz dotyczy w szczególności sytuacji, w której organizacja pozarządowa nie prowadzi działalności gospodarczej i nie ma możliwości wykonania świadczenia wzajemnego w planowanej współpracy.

### Podmiot biznesowy i organizacja nieprowadząca działalności gospodarczej - brak świadczenia wzajemnego

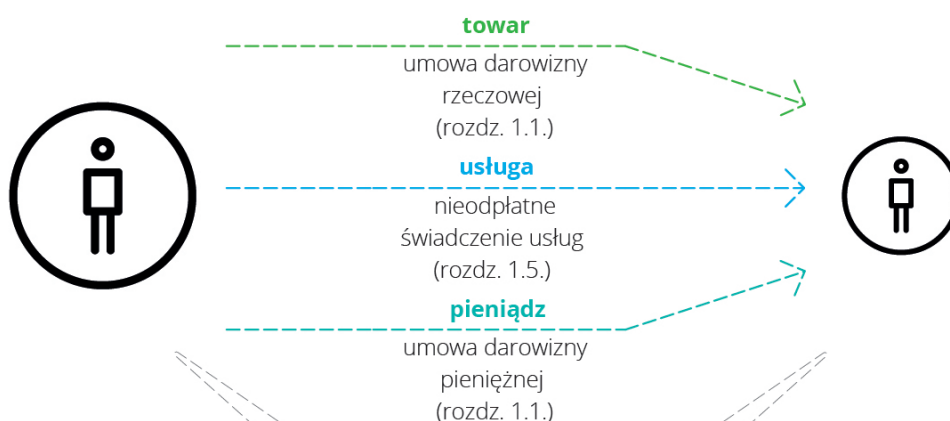
PODMIOT BIZNESOWY	ORGANIZACJA
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Brak statusu OPP</li> <li>• <b>Nie prowadzi działalności gospodarczej</b></li> <li>• <b>Brak możliwości wykonania wzajemnego świadczenia</b></li> </ul>

#### Założenia w kontekście opodatkowania

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rozliczenie podatku w sposób wymagany dla wybranej metody przekazania wsparcia</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Przeznaczenie i wydatkowanie</b> dochodu bezpośrednio związane z realizacją celu statutowego zbieżnego z celami wskazanymi przez ustawodawcę - konieczne dla zwolnienia z CIT</li> </ul> |
|--|--|

#### Oczekiwania stron

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przekazanie wsparcia w postaci: towaru/usługi/pieniądza</li> <li>• Brak świadczenia wzajemnego ze strony organizacji</li> <li>• Możliwość wyboru metody przekazania wsparcia</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wsparcie ze strony podmiotu biznesowego</li> <li>• Minimalizacja formalności i bezpieczeństwo prawne</li> <li>• Zasoby analityczno-techniczne od podmiotu biznesowego</li> </ul> |
|--|---|



1. Co mogę dać?
2. Jaka umowa prawna ma zastosowanie?
3. Jak rozliczyć podatek?

1. Co otrzymuję?
2. Jaka umowa prawna ma zastosowanie?
3. Czy i jak rozliczyć VAT/CIT?

## Scenariusz 2

Grafika przedstawia kluczowe pytania, jakie pojawiają się po stronie podmiotu biznesowego i organizacji pozarządowej w związku z decyzją o formie współpracy wraz z możliwymi rodzajami przekazywanego wsparcia.

Prezentowany scenariusz dotyczy w szczególności sytuacji, w której organizacja pozarządowa nie prowadzi działalności gospodarczej i nie jest czynnym podatnikiem VAT. Zamiarem obu stron w omawianym scenariuszu jest wystąpienie świadczenia wzajemnego w planowanej współpracy.

### Podmiot biznesowy i organizacja nieprowadząca działalności gospodarczej (świadczenie wzajemne)

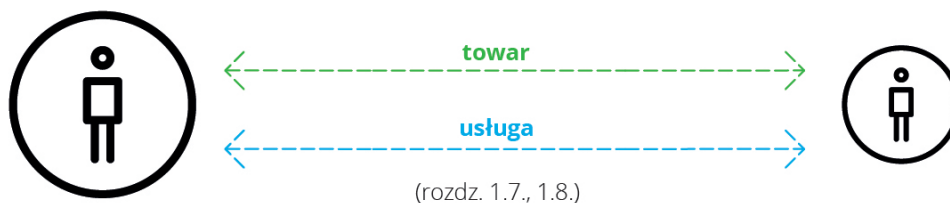
PODMIOT BIZNESOWY	ORGANIZACJA
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Status/brak statusu OPP</li> <li>• <b>Nie prowadzi działalności gospodarczej</b></li> <li>• <b>Nie jest czynnym podatnikiem VAT</b></li> <li>• <b>Możliwość przekazania wzajemnego świadczenia</b> (najczęściej usługi)</li> </ul>

#### Założenia w kontekście opodatkowania

- |  |  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Brak faktury VAT</b> od organizacji</li> <li>• Rozliczenie podatku w sposób wymagany dla wybranej metody przekazania wsparcia</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Przeznaczenie i wydatkowanie</b> dochodu bezpośrednio związane z realizacją celu statutowego zbieżnego z celami wskazanymi przez ustawodawcę - konieczne dla zwolnienia z CIT</li> </ul> |
|--|--|

#### Oczekiwania stron

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przekazanie wsparcia w postaci: towaru/usługi/pieniądza</li> <li>• Otrzymanie świadczenia wzajemnego od organizacji</li> <li>• Możliwość wyboru metody przekazania wsparcia</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wsparcie ze strony podmiotu biznesowego</li> <li>• Minimalizacja formalności i bezpieczeństwo prawne</li> </ul> |
|---|--|



1. Co mogę dać?
2. Jaka umowa prawna ma zastosowanie?
3. Jak rozliczyć podatek?

1. Co otrzymuję?
2. Jaka umowa prawna ma zastosowanie?
3. Czy i jak rozliczyć VAT/CIT?

### Scenariusz 3

Grafika przedstawia kluczowe pytania, jakie pojawiają się po stronie podmiotu biznesowego i organizacji pozarządowej w związku z decyzją o formie współpracy wraz z możliwymi rodzajami przekazywanego wsparcia.

Prezentowany scenariusz dotyczy w szczególności sytuacji, w której organizacja pozarządowa prowadzi działalność gospodarczą i jest czynnym podatnikiem VAT. Zamiarem obu stron w omawianym scenariuszu jest wystąpienie świadczenia wzajemnego w planowanej współpracy.

#### Podmiot biznesowy i organizacja prowadząca działalność gospodarczą (świadczenie wzajemne)

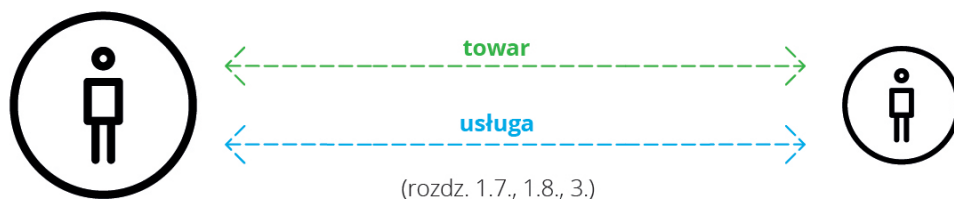
PODMIOT BIZNESOWY	ORGANIZACJA
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Status/brak statusu OPP</li> <li>• <b>Prowadzi działalność gospodarczą</b></li> <li>• <b>Podatnik VAT czynny</b></li> <li>• <b>Możliwość przekazania wzajemnego świadczenia</b> (najczęściej usługi)</li> </ul>

#### Założenia w kontekście opodatkowania

- |   |  |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Otrzymanie faktury VAT</b></li> <li>• Rozliczenie podatku w sposób wymagany dla wybranej metody przekazania wsparcia</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Przeznaczenie i wydatkowanie</b> dochodu bezpośrednio związane z realizacją celu statutowego zbieżnego z <b>celami wskazanymi przez ustawodawcę</b> - <b>konieczne dla zwolnienia z CIT</b></li> <li>• <b>Dochody przeznaczone na działalność gospodarczą nie korzystają ze zwolnienia z CIT</b></li> <li>• Zapisy w statucie umożliwiające przyjęcie wsparcia pod względem formalno-prawnym, szczególnie w przypadku sponsoringu</li> </ul> |
|---|--|

#### Oczekiwania stron

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przekazanie wsparcia w postaci: towaru/usługi/pieniądza</li> <li>• Możliwość wyboru metody przekazania wsparcia</li> <li>• Rozpowszechnienie na rynku informacji o przekazanym wsparciu</li> <li>• Otrzymanie świadczenia wzajemnego od organizacji</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wsparcie ze strony podmiotu biznesowego</li> </ul> |
|---|---|



1. Co mogę dać?
2. Jaka umowa prawna ma zastosowanie?
3. Jak rozliczyć podatek?

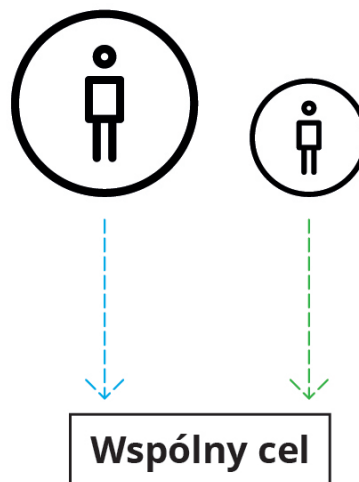
1. Co otrzymuję?
2. Jaka umowa prawna ma zastosowanie?
3. Czy i jak rozliczyć VAT/CIT?

#### Scenariusz 4

Grafika przedstawia scenariusz, w której podmiot biznesowy i organizacja pozarządowa zdecydują się na współpracę w formie realizacji wspólnego dla obu stron celu. W tym scenariuszu obie strony nie oczekują od siebie wzajemnych świadczeń, ale mają wspólne oczekiwania.

#### Wspólne przedsięwzięcie – przykład współpracy bez świadczenia wzajemnego

PODMIOT BIZNESOWY	ORGANIZACJA
<b>Wspólne przedsięwzięcie</b>	
<b>Oczekiwania</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Pomoc ze strony organizacji <b>dla osiągnięcia wspólnego celu</b></li><li>• Brak świadczenia wzajemnego dla organizacji</li><li>• Rozpowszechnienie na rynku informacji o zaangażowaniu we wspólny projekt z Organizacją</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pomoc ze strony podmiotu biznesowego <b>dla osiągnięcia wspólnego celu</b></li><li>• Brak świadczenia wzajemnego dla podmiotu biznesowego</li><li>• Rozpowszechnienie na rynku informacji o zaangażowaniu we wspólny projekt z podmiotem biznesowym</li></ul>



(rozd. 1.11., 1.12.)





# Indeks skrótów

<b>KC</b>	-	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 459)
<b>Ustawa o CIT</b>	-	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 1036)
<b>Ustawa o VAT</b>	-	Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 1221)
<b>Ustawa o DPP</b>	-	Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z dnia 24 kwietnia 2003 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 450)
<b>OPP</b>	-	Organizacja o statusie organizacji pożytku publicznego zgodnie z Ustawą o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z dnia 24 kwietnia 2003 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2018 r. poz. 450) <sup>1</sup>
<b>USDG</b>	-	Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 2168) <sup>2</sup>
<b>PP</b>	-	Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646)
<b>Ustawa o fundacjach</b>	-	Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 40)
<b>Ustawa o stowarzyszeniach</b>	-	Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 210)

<sup>1</sup> Informacja, czy podmiot posiada status OPP, jest przedstawiana w Krajowym Rejestrze Sądowym i każdy zainteresowany ma do niej dostęp.

<sup>2</sup> Zgodnie z Ustawą z dnia 6 marca 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 650) Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej, ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej utraciła swoją moc z dniem 30 kwietnia 2018 r. i 1 maja 2018 r. została zastąpiona ustawą Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646).

# 1. Współpraca między podmiotem biznesowym a organizacją pozarządową

Stosunek łączący podmiot biznesowy i organizację pozarządową może mieć oparcie w:

- **Umowie nazwanej** - odrębna regulacja ustawowa (np. umowa darowizny),
- **Umowie nienazwanej** - zawierana na podstawie i w granicach tzw. zasady swobody umów, o której stanowi art. 353<sup>1</sup> KC (np. umowa sponsoringu).

Niniejszy rozdział przedstawia analizę poszczególnych rodzajów umów, zawieranych w praktyce przez organizacje pozarządowe, wraz z praktyczną oceną możliwych zapisów minimalizujących ryzyko uznania wykonywanej w ramach danych umów działalności za działalność gospodarczą.

## 1.1. Darowizna – podstawowe informacje



### Pamiętaj!

- Przedmiotem darowizny mogą być pieniądze, rzeczy ruchome albo nieruchomości. Nie można dokonać darowizny usługi. W takiej sytuacji mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem usługi.
- Darowizna nieruchomości musi zostać zawsze zawarta w formie aktu notarialnego. W pozostałych przypadkach umowa darowizny staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione (bez względu na formę zawarcia umowy darowizny).
- Umowa darowizny nie powinna zawierać żadnych zapisów dotyczących zobowiązania obdarowanego do świadczenia wzajemnego. W przypadku istnienia zobowiązania obdarowanego do świadczenia wzajemnego nie dochodzi do zawarcia umowy darowizny.
- W celu zmniejszenia ryzyka uznania publicznego podziękowania / publicznego udostępnienia logo darczyńcy za świadczenie wzajemne obdarowanego warto skorzystać w umowie darowizny z instytucji polecenia.

### a) Definicja darowizny

Darowizna jest umową uregulowaną w przepisach KC<sup>3</sup>. Stronami umowy darowizny są darczyńca, który zobowiązuje się do **jednostronnego, bezpłatnego** świadczenia kosztem swojego majątku na rzecz drugiej strony, tj. obdarowanego, przy równoczesnym braku nałożenia na niego obowiązku jakiegokolwiek świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę.

Można wyróżnić dwa rodzaje darowizn:

- **pieniężne** – których przedmiotem są środki pieniężne,
- **rzeczowe** – obejmujące wszystkie rzeczy ruchome i nieruchomości, których własność może zostać przeniesiona na obdarowanego.

Przedmiotem darowizny nie mogą być natomiast usługi świadczone nieodpłatnie.

Oświadczenie woli darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego, a jej niezachowanie skutkuje nieważnością umowy darowizny. Przepisy KC<sup>4</sup> stanowią jednak, że umowa darowizny zawarta bez zachowania

<sup>3</sup> Zob. od art. 888 do art. 902 KC

<sup>4</sup> Art. 890 § 1 KC zdanie drugie

formy aktu notarialnego „*staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione*”, co może być bardziej praktycznym rozwiązaniem, zwłaszcza w przypadku darowizny o niewielkiej wartości. KC nie wypowiada się, jeżeli chodzi o formę oświadczenia woli obdarowanego, że przyjmuje on przedmiot darowizny. Przyjmuje się zatem, że wystarczające jest wyrażenie przez niego woli w sposób ustny lub nawet dorozumiany. Ze względów dowodowych rekomendujemy jednak, aby oświadczenie woli obdarowanego składane było przynajmniej w formie pisemnej.

Powyższe zasady dotyczące formy oświadczeń woli nie znajdują jednak zastosowania do darowizny przedmiotów, do przeniesienia własności których wymagane jest zachowanie formy szczególnej<sup>5</sup> – dotyczy to przykładowo darowania nieruchomości. KC stanowi<sup>6</sup>, że umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości powinna być zawarta w formie aktu notarialnego. W konsekwencji nie jest ważna np. umowa darowizny nieruchomości zawarta w formie zwykłej pisemnej, nawet gdyby przyrzeczone przez darującego świadczenie w postaci przeniesienia własności nieruchomości zostało spełnione. W przypadku zatem darowizny nieruchomości zarówno oświadczenie woli darczyńcy jak i obdarowanego musi być złożone w formie aktu notarialnego pod rygorem nieważności.

#### **b) Publiczne podziękowanie obdarowanego / udostępnienie logo darczyńcy**

W kontekście czynności takich jak publiczne podziękowanie ze strony obdarowanego czy udostępnienie logo lub banneru darczyńcy warto wykorzystać instytucję polecenia, które może zostać umieszczone w treści umowy darowizny.

Zgodnie z KC<sup>7</sup> „*darczyńca może włożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem (polecenie)*”. Zatem w przypadku umieszczenia polecenia w treści umowy darowizny darczyńca może nałożyć na obdarowanego obowiązek określonego zachowania, które polegać może zarówno na działaniu, jak również na zaniechaniu. Polecenie nie kreuje jednak wierzycielności po stronie darczyńcy czy osoby trzeciej. Darowizny zawierającej polecenie nadal nie można uznawać za umowę odpłatną, jak również za umowę wzajemną. Z drugiej strony należy jednak pamiętać, że polecenie nie może polegać na nałożeniu takich obowiązków, które odbierałyby świadczeniu darczyńcy charakter nieodpłatny, co ma miejsce wtedy, gdy obciążenie wynikające z polecenia na rzecz darczyńcy stanowi równoważnik świadczenia tego darczyńcy.

Polecenie może mieć na względzie interes lub korzyść zarówno darczyńcy, obdarowanego, jak również osoby trzeciej, a interesy te lub korzyści nie muszą mieć charakteru majątkowego. Wydaje się więc, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby obłożyć darowizną poleceniem, które polegać będzie na publicznym poinformowaniu przez obdarowaną organizację pozarządową o osobie darczyńcy, czy też na umieszczeniu logo darczyńcy na swoich materiałach (np. stronie internetowej).

Z drugiej strony należy podkreślić, że umowa darowizny z poleceniem przestaje być taką umową, gdy uzyska jednocześnie charakter odpłatny i wzajemny. W każdym konkretnym przypadku należy dokonać odrębnej wykładni danej umowy pod kątem wspomnianych cech odpłatności i wzajemności. Na gruncie cywilnym odpłatność rozumie się jako przysporzenie majątkowe, które otrzymuje jedna ze stron stosunku zobowiązaniowego kosztem drugiej strony (np. wynagrodzenie). Natomiast wzajemność oznacza, zgodnie z KC, sytuację gdy obie strony zobowiązują się w taki sposób, że świadczenie jednej z nich ma być odpowiednikiem świadczenia drugiej. Zwracamy uwagę, że w doktrynie prawniczej istnieje szereg wątpliwości dotyczących rodzaju obowiązków, jakie mogą stanowić polecenie. Rekomendowaną i najlepszą praktyką jest każdorazowa weryfikacja danej umowy darowizny z poleceniem w celu oceny świadczenia darczyńcy i charakteru oraz zakresu polecenia (np. czy wyceniona „wartość” polecenia nie jest równa lub wyższa od wartości przedmiotu darowizny).

<sup>5</sup> Art. 890 § 2 KC

<sup>6</sup> Art. 158 KC

<sup>7</sup> Art. 893 KC

<sup>8</sup> B. Łackoroński, Art. 893, [w:] K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. 17, 2017, źródło: LEGALIS.

<sup>9</sup> Art. 487 § 2 KC

Przykład klauzuli umownej zawierającej polecenie darczyńcy:

- [Darczyńca] niniejszym nakłada na Obdarowanego [Organizację pozarządową] obowiązek zamieszczenia indywidualizującego go logotypu w formie, którą przedstawia Załącznik nr 1 do niniejszej Umowy, na wszelkich bannerach promocyjnych prezentowanych przez Obdarowanego w czasie Festiwalu Organizacji Pozarządowych, który odbędzie się dnia [...].
- [Darczyńca] wyraża zgodę na korzystanie z jego logotypu, który przedstawia Załącznik nr 1 do niniejszej Umowy, w zakresie określonym w ust. 1 powyżej.

### 1.1.1. Konsekwencje darowizny na gruncie CIT

#### 1.1.1.1. Skutki dla podmiotu biznesowego



##### **Pamiętaj!**

- Co do zasady dokonana darowizna nie stanowi kosztu uzyskania przychodów. Wyjątkiem od tej zasady są darowizny produktów spożywczych przekazanych na rzecz organizacji o statusie pożytku publicznego w rozumieniu Ustawy o DPP, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej.
- Darowizny nie rozpoznane jako koszt uzyskania przychodów można jednak odliczyć od podstawy opodatkowania. Odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają darowizny przekazane organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych realizującym zadania wskazane w Ustawie o DPP (Załącznik nr 2 Sfera zadań publicznych) lub organizacjom realizującym działalność pożytku publicznego na podstawie przepisów obowiązujących w innych krajach Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

**Obdarowany nie musi zatem posiadać statusu Organizacji Pożytku Publicznego. Ważne jest, aby celem darowizny była realizacja określonych zadań z zakresu sfery zadań publicznych.**

- Darczyńca przekazując darowiznę powinien zwracać uwagę, czy przekazuje ją na odpowiednie cele wskazane w statucie obdarowanego, zgodne z zakresem zadań publicznych wymienionym w Ustawie o DPP.
- Kwota odliczenia od podstawy opodatkowania nie może przekroczyć w ujęciu rocznym 10% dochodu podatkowego w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych oraz 6% w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych. [stawki zgodne z art. 18 Ustawy o CIT, Dz.U. z 2018 r. poz. 1036; art. 26 Ustawy o PIT, Dz.U. z 2018 r. poz. 200].

#### **a) Warunki do odliczenia przekazanej darowizny od podstawy opodatkowania**

Podatnicy CIT mają prawo do odliczenia<sup>10</sup> od podstawy opodatkowania darowizny przekazanej na cele w zakresie sfery zadań publicznych wymienione w Ustawie o DPP.

Prawo to wymaga spełnienia następujących warunków:

1. Darowizna powinna zostać przekazana na cele mieszczące się w sferze zadań publicznych, określone w Ustawie o DPP (patrz Załącznik nr 2 Sfera zadań publicznych).
2. Darowizna powinna zostać przekazana organizacjom pozarządowym wskazanym w Ustawie o DPP tj.:
  - A. organizacjom pozarządowym, które prowadzą działalność pożytku publicznego, czyli działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych;
  - B. podmiotom, które wg. Ustawy o DPP mogą prowadzić działalność pożytku publicznego:
    - osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym działającym 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;
    - stowarzyszeniom jednostek samorządu terytorialnego;
    - spółdzielniom socjalnym;

<sup>10</sup> Art. 18 ust. 1 pkt 1 Ustawy o CIT

- spółkom akcyjnym, spółkom z ograniczoną odpowiedzialnością oraz klubom sportowym, które nie działają w celu osiągnięcia zysku, przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych i nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników;
- C. równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym cele w tym zakresie.

Prawu do odliczenia podlega kwota łącznie do 10% dochodu darczyńcy<sup>11</sup>.

- Podatnik zainteresowany przekazaniem darowizny powinien upewnić się, że cel, na który chce ją przeznaczyć, widnieje w celach statutowych przyszłego obdarowanego jako cel działalności statutowej a ponadto jest zbieżny z celami określonymi w art. 4 Ustawy o DPP (patrz Załącznik nr 3 Sfera zadań publicznych).
- Statut organizacji pozarządowych zazwyczaj dostępny jest w Internecie.

Odliczeniu nie podlegają darowizny na rzecz:

- osób fizycznych;
- 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.

Przekazując darowiznę organizacji pozarządowej z poleceniem przekazania jej na rzecz konkretnej osoby fizycznej nie pozbawiasz się prawa do odliczenia.

Przekazanie darowizny na rzecz osób fizycznych nie korzysta z prawa do odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania. Jednak przekazanie darowizny na rzecz organizacji pozarządowej z poleceniem przekazania części/całości na rzecz konkretnych osób fizycznych nie pozbawia darczyńcy prawa do odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania. Polecenie w darowiźnie nie zmienia charakteru umowy darowizny. Polecenie przekazania darowizny / części darowizny, na rzecz osoby fizycznej nie powoduje zmiany podmiotu obdarowanego, pozostaje nią dalej organizacja pozarządowa.

#### **b) Warunki formalne do odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania**

W celu dokonania odliczenia dokonanych darowizn darczyńca musi posiadać następujące dokumenty:

- **dowód wpłaty na rachunek płatniczy** obdarowanego lub na jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy,
- **dokument, z którego wynika wartość tej darowizny**, w przypadku darowizny innej niż pieniężna, oraz
- **oświadczenie obdarowanego (w przypadku darowizny rzeczowej)** o przyjęciu darowizny.

Darowizna musi być przekazana na cele określone w art. 4 Ustawy o DPP (patrz Załącznik nr 2) organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele. Szczególnie istotne jest, aby cel wskazany przez darczyńcę nie budził wątpliwości w zakresie zgodności z celami realizowanymi przez obdarowanego z zadaniami w zakresie sfery zadań publicznych określonymi w art. 4 Ustawy o DPP.

<sup>11</sup> Art. 18 ust. 1a Ustawy o CIT

### **Wydatkowanie przez obdarowanego darowizny niezgodnie z przeznaczeniem nie powinno wpływać na prawo do odliczenia dla darczyńcy.**

Darczyńca, który skorzysta z prawa do odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania w CIT, ma obowiązek umieścić następujące informacje w rocznym zeznaniu CIT:

- 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 Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów identyfikacji podatkowej.

Jeżeli darczyńca przeznaczył darowiznę na rzecz organizacji prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i działa na podstawie przepisów regulujących działalność pożytku publicznego, które obowiązują w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej niż Polska, lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, odliczenie jest możliwe, ale pod warunkiem:

- dysponowania oświadczeniem takiej organizacji, że na dzień przekazania darowizny była ona organizacją równoważną do organizacji pożytku publicznego określonej w Ustawie o DPP realizującej cele statutowe z zakresu zadań publicznych,
- musi istnieć postawa prawna wynikająca z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub z innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja ma siedzibę.



#### **Pamiętaj!**

Ustawa o DPP wprost wymienia sfery zadań publicznych, w których w ramach działalności pożytku publicznego dozwolone jest świadczenie działalności za granicą, tj.:

- *pomoc ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen;*
- *pomoc Polonii i Polakom za granicą;*
- *promocja Rzeczypospolitej Polskiej za granicą.*

Darowizna przeznaczona na inną działalność pożytku publicznego wykonywaną za granicą może nie dać prawa do odliczenia.

#### **c) Wartość darowizny rzeczowej**

Jeżeli przedmiotem darowizny są towary, wartością darowizny jest co do zasady wartość rynkowa takich towarów.

Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane VAT, wartość takiej darowizny określa się uwzględniając VAT należny (ale tylko w części w jakiej podatek należny przekracza podatek naliczony, czyli ten, który podatnik miał prawo odliczyć).

Wartość rynkową określa się według **cen rynkowych** stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia, a także czasu i miejsca zbycia. Jeżeli jednak ustalona przez strony wartość bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, **wartość określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.**

### **Przykład 1 – darowizna środka trwałego w 100% zamortyzowanego**

Spółka chce przekazać w drodze darowizny środek trwały, który został już w 100% zamortyzowany. Obdarowanym ma być stowarzyszenie. Darowizna ma być przekazana na cel określony w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Rzeczoznawca ustalił wartość rynkową środka trwałego na 50 000 zł, która została zawarta w umowie darowizny.

Wartość księgową netto przedmiotu darowizny jest równa zero. Środek trwały został zamortyzowany w latach poprzednich, a odpisy amortyzacyjne rozliczono już w całości, jako koszty podatkowe.

Spółka nie musi korygować kosztów uzyskania przychodów o odpisy amortyzacyjne uznane wcześniej za koszty uzyskania przychodów. Jednocześnie Spółka ma prawo odliczyć wartość rynkową dokonanej darowizny od podstawy opodatkowania.

### **Przykład 2 – darowizna nie w pełni zamortyzowanego środka trwałego**

Podatnik przekazał w drodze darowizny samochód osobowy dla fundacji na cele z zakresu zadań publicznych wskazanych w Ustawie o DPP. Wartość początkowa samochodu wynosiła 35 000 zł. Do dnia dokonania darowizny, kwota odpisów amortyzacyjnych wyniosła 25 000 zł.

Podatnik ma prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania wartości rynkowej przedmiotu darowizny. Natomiast niezamortyzowane 10 000 zł nie może zostać zaliczone przez darczyńcę do kosztów uzyskania przychodów.

### **Przykład 3 – darowizna towarów (innych niż produkty żywnościowe)**

Spółka przeprowadza konkursy. Zdarza się, że po ich zakończeniu nie zgłaszają się wszyscy uprawnieni do odebrania nagród, w związku z czym niektóre zostają nieodebrane. Spółka postanawia przekazać je nieodpłatnie na cele charytatywne.

Spółka nie zachowa prawa do zaliczenia wydatków poniesionych na zakup nagród do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli zdecyduje się je przekazać w drodze darowizny na cele charytatywne (powstaje obowiązek korekty kosztów uzyskania przychodów w przypadku, gdy wydatek został już rozpoznany jako koszt uzyskania przychodów). Natomiast wartość rynkowa darowizny będzie mogła zostać odliczona od podstawy opodatkowania.

#### **1.1.1.2. Skutki dla organizacji pozarządowej**



#### **Pamiętaj!**

- Dla skorzystania przez organizację pozarządową ze zwolnienia z CIT ważny jest cel przeznaczenia i faktyczne wydatkowanie dochodu z darowizny, bez względu na źródło jego uzyskania.
- **Przeznaczenie i wydatkowanie dochodu z otrzymanej darowizny musi nastąpić bezpośrednio** w związku z realizacją celu statutowego zbieżnego z celami wskazanymi przez ustawodawcę, jako podlegające zwolnieniu.
- Darowizny rzeczowe korzystają ze zwolnienia, gdy:
  - zostały odpłatnie zbyte, a środki z tego tytułu zostały przeznaczone na działalność statutową,
  - są wykorzystywane dla potrzeb realizacji celów statutowych.
- Darowizny przekazane na działalność gospodarczą organizacji pozarządowych co do zasady nie korzystają ze zwolnienia.



**a) Warunki dla zwolnienia otrzymanej darowizny z opodatkowania CIT**

Zwolnienie z CIT dla dochodów organizacji pozarządowych uzależnione jest od **celu przeznaczenia, a następnie wydatkowania takiego dochodu**. Zatem otrzymana przez organizację pozarządową darowizna korzysta ze zwolnienia z opodatkowania CIT, jeżeli zostanie przeznaczona, a następnie wydatkowana na realizację określonych, wskazanych przez Ustawodawcę celów statutowych (patrz Rozdział 4. Warunki zwolnienia z CIT organizacji pozarządowych).

W przypadku darowizn rzeczowych przez wydatkowanie należy rozumieć:

- odpłatne zbycie przedmiotu darowizny, a następnie przekazanie uzyskanych środków pieniężnych na działalność statutową,
- wykorzystywanie przedmiotu darowizny dla potrzeb realizacji celów statutowych.

Organy podatkowe odmawiają prawa do zastosowania zwolnienia także w przypadku przeznaczenia darowizny na działalność gospodarczą, która służy realizacji celów statutowych.

**Przykład 1**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. W ramach swojej działalności statutowej fundacja organizuje nieodpłatne spotkania, konferencje i wystawy mające na celu kształtowanie świadomości społecznej w sprawach dotyczących środowiska.

W powyższym przykładzie otrzymana od podmiotu biznesowego darowizna przeznaczona na organizację spotkań, konferencji i wystaw, korzysta ze zwolnienia z CIT, jeżeli działania w zakresie ochrony środowiska wpisane są jako jeden z celów statutowych fundacji. Spotkania, konferencje i wystawy są nieodpłatne dla ich uczestników, w związku z tym fundacja nie uzyskuje dochodu z tego tytułu.

**Przykład 2**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. W ramach swojej działalności statutowej fundacja organizuje spotkania, konferencje i wystawy mające na celu kształtowanie świadomości społecznej w sprawach dotyczących środowiska. Uczestnictwo wymaga zakupu biletów wstępu, które fundacja sprzedaje w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego.

W powyższym przykładzie, jeżeli fundacja otrzyma darowiznę i przeznaczy ją na realizację spotkań, konferencji i wystaw organizowanych w ramach realizacji celu statutowego, jakim jest ochrona środowiska, skorzysta ze zwolnienia z CIT, ponieważ przeznaczy otrzymaną darowiznę na działalność statutową.

Dochód fundacji uzyskany ze sprzedaży biletów fundacja powinna przeznaczyć na realizację zadań statutowych zbieżnych z celami wskazanymi przez ustawodawcę - wtedy ma prawo skorzystania ze zwolnienia z CIT.

**Przykład 3**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. Dodatkowo prowadzi kawiarnię, z której cały dochód jest przeznaczany na realizację celów statutowych fundacji.

Darowizna przeznaczona na prowadzenie kawiarni nie korzysta ze zwolnienia z CIT, jako przeznaczona na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast jeżeli dochód osiągnięty z prowadzenia kawiarni zostanie przez fundację przeznaczony na realizację celów statutowych zbieżnych z celami wskazanymi przez ustawodawcę, będzie on korzystał ze zwolnienia z CIT.

#### **Przykład 4**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. Fundacja otrzymała nieruchomości w formie darowizny. Część nieruchomości jest wykorzystywana jako siedziba fundacji dla celów prowadzenia działalności statutowej w zakresie ochrony środowiska. Część wynajmowana jest komercyjnie, a środki pieniężne uzyskane z tego tytułu są następnie przeznaczane na prowadzenie działalności statutowej.

Darowizna nieruchomości w części przeznaczonej na siedzibę fundacji korzysta ze zwolnienia z CIT, natomiast w części nieruchomości wynajmowanej komercyjnie podlega opodatkowaniu CIT (jako wykorzystywana na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej). Dochód z najmu przeznaczony na realizację celów statutowych zbieżnych z celami wskazanymi przez ustawodawcę, korzysta ze zwolnienia z CIT.

#### **Przykład 5**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. Fundacja otrzymała w formie darowizny dzieła sztuki, które zostały zbyte na aukcji. Środki z tego tytułu zostały przeznaczone na realizację celów statutowych w zakresie ochrony środowiska.

Darowizna rzeczowa w postaci dzieł sztuki korzysta ze zwolnienia z CIT jako przeznaczona na działalność statutową (którą jest odpłatne zbycie przedmiotu darowizny i przeznaczenie środków z tego tytułu na działalność statutową).

#### **b) Obowiązki ewidencyjne**

Obdarowany będący organizacją realizującą cele statutowe z zakresu zadań publicznych ma następujące obowiązki ewidencyjne związane ze składaniem rocznego zeznania podatkowego CIT:

1. wyodrębnienie z przychodów kwoty ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu przeznaczenia darowizny zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego,
2. wyszczególnienie 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.

Obdarowany ma również obowiązek, w terminie złożenia zeznania podatkowego, udostępnić powyższe informacje do publicznej wiadomości przez, np.:

- publikacje w internecie,
- publikacje w środkach masowego przekazu,
- udostępnienie ich dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnodostępnych 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.

Ustawa o CIT nie wskazuje okresu w jakim obdarowany ma obowiązek udostępniać do publicznej informacji ww. wiadomości. Najbezpieczniejszym podejściem jest pozostawienie takich informacji do publicznej wiadomości aż do momentu upływu okresu przedawnienia podatkowego.

Jeżeli organizacja pozarządowa faktycznie wydatkuje **otrzymaną darowiznę niezgodnie z uprzednią deklaracją przeznaczenia na cele statutowe wskazane w ustawie**, będzie obowiązana do **zapłaty podatku** na bieżąco, jako 19% (15% w przypadku małych podatników i podatników rozpoczynających działalność - w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność) łącznej kwoty dochodu, co do którego podatnik utracił zwolnienie wskutek wydatkowania go na inne cele niż wskazane w ustawie [stawki podatku zgodne z brzmieniem Ustawy o CIT Dz.U. z 2018 r. poz. 1036].

Suma niestatutowych wydatków to podstawa do obliczenia podatku, który należy wpłacić do 20-go dnia miesiąca następnego po miesiącu, w którym dokonano wydatku lub w którym upłynął termin do dokonania wydatku.

### 1.1.2. Konsekwencje darowizny na gruncie VAT



#### **Pamiętaj!**

- Darowizny rzeczowe (z wyjątkiem darowizn produktów spożywczych) podlegają podatkowi VAT wtedy, gdy podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia przedmiotu darowizny. Bez znaczenia pozostaje fakt, czy i w jakiej kwocie podatnik skorzystał z przysługującego mu uprawnienia do odliczenia VAT.
- Darowizna pieniężna nie podlega opodatkowaniu VAT

#### **a) Darowizna rzeczowa**

Co do zasady, zgodnie z ustawą o VAT, VAT podlega **odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju**. Jednakże w pewnych sytuacjach opodatkowaniu VAT będą podlegały również nieodpłatne dostawy towarów, w tym darowizny rzeczowe.

Zgodnie bowiem z Ustawą o VAT<sup>12</sup> **przez odpłatną dostawę towarów rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa**, w tym w szczególności:

1. przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,

#### **2. wszelkie inne darowizny,**

- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Jednak powyższe nieodpłatne przekazania towarów będą podlegały VAT wyłącznie wtedy, **gdy podatnikowi przysługiwało**, w całości lub w części, **prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów** lub ich części składowych.

Dla kwestii opodatkowania VAT nieodpłatnego przekazania towarów nie ma znaczenia fakt, czy i w jakiej kwocie podatnik skorzystał z przysługującego mu uprawnienia do odliczenia VAT.

Zatem w celu ustalenia czy darowizna rzeczowa podlega opodatkowaniu VAT, w pierwszej kolejności kluczowe jest rozstrzygnięcie, czy podatnik miał prawo do odliczenia VAT, a więc czy przekazywane towary były nabyte/ wytworzone z zamiarem wykorzystania ich do czynności opodatkowanych.

Jeśli okaże się, że darowizna rzeczowa podlega opodatkowaniu VAT, wówczas na podmiocie dokonującym takiej darowizny będzie ciążył obowiązek zapłaty VAT od tej czynności. Dokonujący darowizny będzie musiał dokonać samonaliczenia VAT według odpowiedniej stawki VAT.

#### **Przykład 1**

Dystrybutor karmy dla psów (zarejestrowany jako czynny podatnik VAT) nabył karmę o wartości 22 000 zł netto, która jest opodatkowana stawką 8% VAT, w celu jej dalszej odsprzedaży (kwota VAT na otrzymanej fakturze wynosi 1 760 zł). Następnie jednak część karmy o wartości 2 000 zł netto przekazał na rzecz OPP prowadzącej schronisko dla zwierząt. Pozostała część karmy nie została sprzedana w tym miesiącu.

W powyższym przykładzie nieodpłatne przekazanie karmy dla psów przez dystrybutora tej karmy będzie podlegało VAT. Karma dla psów była nabyta przez dystrybutora w celu wykorzystania jej do czynności opodatkowanych (tj. sprzedaży nabytej karmy).

<sup>12</sup> Art. 7 ust. 2 Ustawy o VAT

W konsekwencji dystrybutor karmy dla psów miał prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia przekazanej karmy, więc nieodpłatne przekazanie karmy dla psów przez jej dystrybutora będzie podlegało VAT. W niniejszym przykładzie dystrybutor karmy powinien dokonać samonaliczenia VAT w wysokości 160 zł (z tytułu przekazanej nieodpłatnie karmy) oraz będzie miał prawo do odliczenia VAT w kwocie 1 760 zł (z tytułu zakupionej karmy).

### **Przykład 2**

Kancelaria prawna świadczy usługi prawnicze opodatkowane 23% VAT. Jednocześnie w danym miesiącu kancelaria nabyła karmę dla psów o wartości 1 000 zł netto, opodatkowaną stawką 8% VAT (VAT na otrzymanej fakturze wynosi 80 zł), w celu nieodpłatnego przekazania na rzecz OPP prowadzącej schronisko dla zwierząt.

W powyższym przykładzie kancelaria nie miała prawa do odliczenia VAT (tj. VAT w kwocie 80 zł). Karma dla psów nie została bowiem nabyta w celu wykorzystania jej do czynności opodatkowanych dokonywanych przez kancelarię (tj. świadczenia usług doradztwa prawnego), lecz do celów innych niż czynności opodatkowane. Tym samym nieodpłatne przekazanie karmy dla psów przez kancelarię prawną nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

### **b) Brak odpłatności na gruncie VAT w kontekście darowizny rzeczowej**

Jak zostało wskazane w Rozdziale 1.1. „Darowizna – podstawowe informacje”, darowizna ze swej istoty ma charakter nieodpłatny. Na gruncie Ustawy o VAT przez nieodpłatny charakter należy rozumieć brak jakiegokolwiek formy zapłaty, tj. nie tylko brak zapłaty w formie pieniężnej, lecz także w formie świadczenia usługi czy dostawy towaru. W sytuacji gdy podmiot obdarowujący w zamian za dokonanie darowizny otrzymuje określone świadczenie wzajemne (np. towar lub usługę), z perspektywy VAT dochodzi do odpłatnego świadczenia rozliczanego w formie barteru (podobne formy współpracy zostały omówione szerzej w Rozdziałach: „Sponsoring”, „Patronat medialny”, „Wspólne przedsięwzięcie”). W konsekwencji nie mamy tu do czynienia z darowizną – taka „darowizna rzeczowa” jest wówczas traktowana jako odpłatna dostawa towarów.

### **Przykład 1**

Podmiot biznesowy przekazuje organizacji pozarządowej 10 laptopów. Umowa darowizny nie przewiduje jakichkolwiek świadczeń wzajemnych ze strony organizacji pozarządowej na rzecz darczyńcy.

W powyższym przykładzie, z punktu widzenia VAT, przekazanie laptopów stanowi darowiznę rzeczową. Darowizna taka będzie podlegała opodatkowaniu VAT, jeżeli w związku z nabyciem laptopów podmiotowi biznesowemu przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego. Jeśli podmiot biznesowy miał prawo do odliczenia VAT przy nabyciu laptopów, będzie musiał dokonać samonaliczenia VAT według stawki 23%. Podstawą opodatkowania będzie cena nabycia towarów lub towarów podobnych określona w momencie dostawy.

### **Przykład 2**

Podmiot biznesowy przekazuje organizacji pozarządowej 10 laptopów. W umowie darowizny w zamian za otrzymane laptopy organizacja pozarządowa zobowiązuje się do promocji podmiotu biznesowego, m.in. poprzez informowanie o współpracy z nim w środkach masowego przekazu.

W powyższym przykładzie, dla celów VAT, przekazanie laptopów w istocie stanowi odpłatną dostawę towarów, a nie darowiznę. Organizacja pozarządowa w zamian za otrzymane towary świadczy bowiem na rzecz podmiotu biznesowego usługę reklamową (polegającą na promocji podmiotu biznesowego w środkach masowego przekazu), co stanowi formę zapłaty za otrzymane laptopy.

**Ważnym aspektem decydującym o uznaniu przekazania towarów za czynność o charakterze odpłatnym są postanowienia umowy** zawieranej pomiędzy podmiotem obdarowującym a organizacją pozarządową. Jeżeli intencja stron jest taka, by przekazanie towarów stanowiło darowiznę, to umowa **nie może zawierać postanowień zobowiązujących organizację pozarządową do jakichkolwiek świadczeń wzajemnych na rzecz podmiotu obdarowującego** (z wyjątkiem wszakże możliwości dodania w darowiznie instytucji polecenia, którego jednak zasadniczo nie można uznać za świadczenie wzajemne obdarowanego – jak wyjaśniono w Rozdziale 1.1. lit. b) powyżej).

**c) Darowizna pieniężna**

Zgodnie z Ustawą o VAT opodatkowaniu VAT podlega:

1. odpłatna dostawa **towarów** i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
2. eksport **towarów**,
3. import **towarów** na terytorium kraju,
4. wewnątrzwspólnotowe nabycie **towarów** za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
5. wewnątrzwspólnotowa dostawa **towarów**.

Z kolei w świetle art. 2 pkt 6 Ustawy o VAT, przez „towary” należy rozumieć rzeczy oraz ich części, jak również wszelkie postacie energii. Pieniądze nie stanowią rzeczy, ich części, ani żadnej z postaci energii. **Pieniądz, jako środek płatniczy, nie jest towarem i nie mieści się w granicach definicji „towaru” z Ustawy o VAT, więc jego przekazanie nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT.**

W związku z powyższym, darowizna pieniędzy nie podlega opodatkowaniu VAT, ponieważ nie stanowią one towaru w rozumieniu Ustawy o VAT.

**1.1.3. Darowizna produktów spożywczych****Pamiętaj!****VAT:**

- Darowizna produktów spożywczych może zostać zwolniona z VAT, jeśli spełnione są następujące warunki:
  - przedmiotem darowizny są produkty żywnościowe,
  - darowizna następuje na rzecz podmiotu posiadającego status organizacji pożytku publicznego,
  - darowizna jest przekazywana z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez organizację pożytku publicznego.

**CIT:**

- Koszty wytworzenia lub nabycia produktów spożywczych przekazanych w formie darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez taką organizację stanowią koszt uzyskania przychodów.
- Darowizna produktów spożywczych zaliczona do kosztów podatkowych nie może zostać następnie (ponownie) odliczona od podstawy opodatkowania, jako darowizna.

**a) Konsekwencje na gruncie VAT**

Istnieją sytuacje, w których mimo tego, że **podatnik miał prawo (w całości lub w części) do odliczenia VAT** z tytułu nabycia, importu, wytworzenia tych towarów lub ich części składowych, **to nieodpłatne przekazanie tych towarów będzie zwolnione z VAT.**

Przykładem takiej sytuacji jest przekazanie nieodpłatnie produktów spożywczych na rzecz organizacji pożytku publicznego. Zgodnie bowiem z Ustawą o VAT<sup>13</sup> zwalnia się od VAT:

*„dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2, której przedmiotem są produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację”.*

<sup>13</sup> Art. 43 ust. 1 pkt 16 Ustawy o VAT

W świetle powyższego, darowizna rzeczowa może być zwolniona z VAT pod warunkiem, że:

- **przedmiotem darowizny są produkty żywnościowe,**

- z wyjątkiem:

1. napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%,
2. napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%.

- **darowizna następuje na rzecz podmiotu posiadającego status organizacji pożytku publicznego,**

Podmiot obdarowany musi posiadać status organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów Ustawy o DPP by darowizna artykułów spożywczych mogła zostać zwolniona z VAT.

- **darowizna jest przekazywana z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez organizację.**

Podmiot obdarowany musi prowadzić działalność charytatywną by darowizna artykułów spożywczych mogła zostać zwolniona z VAT. Sugerowanym działaniem dla podmiotu przekazującego darowiznę jest również dokonanie zastrzeżenia, że przekazywana darowizna została przeznaczona wyłącznie na cele charytatywne.

## **b) Konsekwencje na gruncie CIT**

Ustawa o CIT wyraźnie wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju. Wyjątkiem są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu Ustawy o DPP, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez nie.

Darowizny produktów spożywczych ujęte jako koszt podatkowy nie mogą zostać następnie odliczone od podstawy opodatkowania CIT.

### **Przykład 1**

Sklep spożywczy chce przekazać nieodpłatnie produkty spożywcze na rzecz domu dziecka.

W powyższym przykładzie nieodpłatne przekazanie produktów spożywczych nie będzie zwolnione z VAT, ponieważ dom dziecka nie posiada statusu organizacji pożytku publicznego.

Cena nabycia produktów spożywczych przekazanych na rzecz domu dziecka nie będzie kosztem uzyskania przychodów dla sklepu spożywczego, ponieważ obdarowany nie ma statusu organizacji pożytku publicznego.

### **Przykład 2**

Sklep spożywczy chce przekazać nieodpłatnie produkty spożywcze na rzecz organizacji pożytku publicznego zajmującej się pozyskiwaniem żywności dla domów dziecka.

W powyższym przykładzie nieodpłatne przekazanie produktów spożywczych będzie zwolnione z VAT, ponieważ przekazanie następuje na rzecz podmiotu posiadającego status organizacji pożytku publicznego. Zarówno w pierwszym, jak i w drugim przykładzie, produkty spożywcze trafią finalnie do domu dziecka, niemniej tylko przekazanie ich za pośrednictwem podmiotu mającego status organizacji pożytku publicznego pozwoli na zwolnienie nieodpłatnego przekazania z opodatkowania VAT.

Cena nabycia produktów spożywczych przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu Ustawy o DPP, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację jest kosztem uzyskania przychodów dla sklepu spożywczego jako wyjątek przewidziany w Ustawie o CIT.

\*\*\*

Zgodnie z Ustawą o VAT<sup>14</sup> **niezbędne jest również, by dokonujący darowizny posiadał dokumentację, która potwierdza dokonanie darowizny** na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację. Ustawa o VAT nie wskazuje szczegółowych wytycznych dotyczących takiej dokumentacji.

Należy jednak podkreślić, że mimo spełnienia powyższych wymogów warunkujących możliwość zwolnienia nieodpłatnego przekazania artykułów spożywczych, zwolnienie może nie znaleźć zastosowania w sytuacji, gdy:

- **określenie przeznaczenia otrzymanych przez organizację pożytku publicznego towarów nie jest możliwe** na podstawie prowadzonej przez tę organizację dokumentacji,
- **wykorzystanie otrzymanych przez organizację pożytku publicznego towarów nastąpiło na cele inne** niż cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację

W przypadku wystąpienia którejś z powyższych dwóch sytuacji, **to organizacja pożytku publicznego będzie zobowiązana do zapłaty VAT** od przekazanych nieodpłatnie na jej rzecz produktów spożywczych<sup>15</sup>.

W świetle powyższego, z perspektywy dokonującego darowizny, bezpiecznym rozwiązaniem byłoby zobowiązanie organizacji pożytku publicznego do udostępnienia darczyńcy podpisanego przez osobę upoważnioną do reprezentowania organizacji dokumentu potwierdzającego odbiór darowanej żywności oraz wskazującego jej przeznaczenie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację.

#### 1.1.4. Sprzedaż przedmiotu darowizny



##### **Pamiętaj!**

- Sprzedaż przez organizację pozarządową prowadzącą działalność pożytku publicznego przedmiotu darowizny nie jest działalnością gospodarczą (a odpłatną działalnością pożytku publicznego).
- Odpłatny wynajem przedmiotu darowizny przez organizację pozarządową może stanowić działalnością gospodarczą.
- W przypadku sprzedaży przedmiotu darowizny może istnieć obowiązek rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, jeżeli wartość sprzedaży towarów lub usług przekroczy limit 200 000 zł netto.

Zgodnie z przepisami Ustawy o DPP działalnością odpłatną pożytku publicznego jest sprzedaż przedmiotów darowizny. Nie mamy więc w takim przypadku do czynienia z działalnością gospodarczą w myśl przepisów PP, o ile przychód ze sprzedaży przedmiotu darowizny służył będzie wyłącznie prowadzeniu działalności pożytku publicznego, a więc działalności wykonywanej w ramach jednej ze sfer zadań publicznych, o których mowa w Ustawie o DPP.

W sensie prawnym również darowizny, zbiórki pieniędzy czy dotacje nie mogą być rozumiane jako wynagrodzenie organizacji pozarządowej – brak bowiem w tych świadczeniach elementu wzajemności (organizacje nie są zobowiązane do czynności ekwiwalentnych).<sup>16</sup>

W sytuacji natomiast, gdy przychód ze sprzedaży przedmiotu darowizny nie będzie służył prowadzeniu działalności pożytku publicznego, należy rozważyć, czy sprzedaż przedmiotu darowizny nosi znamiona działalności gospodarczej zgodnie z definicją w PP, tj. w szczególności działalności zorganizowanej i ciągłej. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie istnieje ryzyko, że sprzedaż przedmiotu darowizny zostanie zaklasyfikowana jako działalność gospodarcza. Taka sytuacja może mieć przykładowo miejsce, gdy organizacja pozarządowa prowadzi sklep charytatywny.

<sup>14</sup> Art. 43 ust. 12 Ustawy o VAT

<sup>15</sup> rt. 108 ust. 3 Ustawy o VAT

<sup>16</sup> ak P. Staszczuk, Art. 8, [w:] Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz, 2013, źródło: LEX.

Jednocześnie odpłatny wynajem przedmiotu darowizny z dużym prawdopodobieństwem może zostać uznany za działalność gospodarczą.

W przypadku sprzedaży przez organizację pozarządową rzeczy otrzymanej w drodze darowizny, w zależności od całokształtu danej transakcji, może się okazać, że organizacja pozarządowa rozpocznie prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy o VAT. Jednakże nawet gdyby tak ta transakcja została zinterpretowana, to organizacja pozarządowa będzie miała obowiązek zarejestrowania się jako podatnik VAT dopiero po przekroczeniu limitu w wysokości 200 000 zł netto wartości sprzedaży.

### **Przykład**

Organizacja pozarządowa, która nie prowadzi działalności gospodarczej oraz nie jest zarejestrowana jako podatnik VAT, otrzymała w ramach darowizny obraz o wartości 50 000 zł, który zamierza następnie sprzedać.

W powyższej sytuacji, organizacja pozarządowa nie będzie zobligowana do rejestracji jako podatnik VAT. Nawet w razie uznania, że organizacja prowadzi w tej sytuacji działalność gospodarczą dla celów VAT, wciąż nie będzie ona zobligowana do rejestracji jako podatnik VAT, ponieważ wartość sprzedaży nie przekroczyła 200 000 zł netto (pod warunkiem, że organizacja nie dokonuje sprzedaży żadnych innych towarów lub usług, z czego otrzymałaby wynagrodzenie przekraczające łącznie 200 000 zł netto).

### **1.1.5. Darowizna dóbr luksusowych**

Należy podkreślić, że przepisy Ustawy o DPP nie różnicują sytuacji prawnej obdarowanej organizacji pozarządowej ze względu na wartość darowanych jej dóbr. Warto w tym miejscu zatem przytoczyć treść Ustawy o DPP, zgodnie z którą działalnością odpłatną pożytku publicznego jest sprzedaż przedmiotów darowizny, o ile przychód ze sprzedaży otrzymanych w darowiźnie dóbr luksusowych służył będzie wyłącznie prowadzeniu działalności pożytku publicznego.





## 1.2. SMS-y na cele charytatywne



### **Pamiętaj!**

- Usługa wysyłania SMS-ów w celu zebrania środków pieniężnych na realizację celów publicznych i religijnych przez organizację pożytku publicznego może skorzystać ze zwolnienia z VAT.
- Zwolnienie dotyczy wyłącznie SMS-ów wysyłanych w ramach abonamentu.

Zwolniona z opodatkowania VAT może być również usługa wysyłania krótkich wiadomości tekstowych (tj. SMS-ów) świadczona w celu zebrania środków pieniężnych na realizację celów publicznych i religijnych przez organizację pożytku publicznego.

By móc jednak skorzystać z ww. zwolnienia muszą zostać spełnione następujące warunki<sup>17</sup>:

- środki pieniężne są zbierane na realizację celów publicznych i religijnych przez organizację pożytku publicznego. Zwolnienie może zatem dotyczyć wyłącznie organizacji, które mają status organizacji pożytku publicznego;
- usługa nie jest usługą przedpłaconą (tzw. pre-paid); należy mieć na uwadze, że zwolnione z VAT będą mogły być wyłącznie SMS-y wysyłane w ramach abonamentu (tzw. post-paid). Ze zwolnienia z opodatkowania VAT nie będą korzystały SMS-y wysyłane z telefonów na kartę;
- dostawca usługi zawarł z organizacją pożytku publicznego pisemną umowę dotyczącą przekazania tej organizacji kwoty należnej, w części przekraczającej kwotę zatrzymywaną przez dostawcę usługi, z tytułu świadczonych usług o podwyższonej opłacie dla realizacji zbiórki środków pieniężnych na cele publiczne i religijne realizowane przez tę organizację;
- w umowie zostały podane numer lub numery, wykorzystywane do świadczenia usługi, okres, w którym numer lub numery będą udostępnione na potrzeby zbiórki środków pieniężnych oraz cena jednostkowa usługi ze wskazaniem kwoty zatrzymywanej przez dostawcę usługi;
- kwota otrzymana za wykonane usługi udokumentowana fakturami, z wyjątkiem części tej kwoty zatrzymywanej przez dostawcę usługi, zostanie przekazana na rachunek bankowy organizacji pożytku publicznego w terminie 45 dni od końca miesiąca, w którym dostawca usługi otrzymał tę kwotę;
- w fakturach za usługi telekomunikacyjne zostanie wyszczególniona liczba połączeń zrealizowanych z wykorzystaniem ww. numeru lub numerów oraz wartość tych usług z uwzględnieniem kwot, które mają być przekazane organizacji pożytku publicznego, oraz kwot zatrzymywanych przez dostawcę usługi;
- nabywca usługi o podwyższonej opłacie nie otrzymuje w zamian innego świadczenia, w tym również w postaci prawa do udziału w losowaniu nagród, z wyjątkiem potwierdzenia zainicjowania połączenia, w tym w formie połączenia zwrotnego;
- organizacja pożytku publicznego nie dokonuje żadnych świadczeń na rzecz dostawcy usługi z tytułu zawarcia umowy lub w związku z nią, z wyjątkiem informowania o uczestniczeniu dostawcy usługi w zbiórce środków pieniężnych na cele publiczne i religijne realizowane przez tę organizację, o wysokości kwoty zatrzymywanej przez dostawcę usługi z tytułu wykonywanej usługi oraz przekazywania danych dotyczących dostawcy usługi, w tym jego logo, podczas rozpowszechniania informacji;
- przed rozpoczęciem świadczenia usługi na podstawie umowy operator podaje do publicznej wiadomości informację o wysokości kwoty zatrzymywanej.

<sup>17</sup> § 3 ust. 1 pkt 12 i ust. 6 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tj. Dz. U. z 2015, poz. 736).

### 1.3. Przekazanie rzeczy na licytację/aukcję



#### **Pamiętaj!**

##### **VAT:**

- Przekazanie towaru na cele licytacji lub aukcji charytatywnej, z której przychód ma zostać przeznaczony na działalność organizacji pozarządowej, może w niektórych przypadkach stanowić odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT – w każdym wypadku konieczna jest analiza umów / operacji.
- Istotne znaczenie może mieć okoliczność, w jaki sposób następuje przekazanie towarów na licytację, tj. czy organizator licytacji nabywa (np. w drodze darowizny) towary, które następnie są sprzedawane w drodze licytacji.

##### **CIT:**

- Podmiot przekazujący swoją własność na rzecz licytacji / aukcji charytatywnej z której uzyskane środki finansowe zostaną przekazane na rzecz organizacji pozarządowej dokonuje darowizny na rzecz tej organizacji, którą może odliczyć od podstawy opodatkowania CIT.
- Organizator aukcji charytatywnej to jedynie pośrednik w przekazaniu darowizny między darczyńcą (podmiotem, który przekazuje swoją własność na rzecz aukcji charytatywnej) a obdarowanym (organizacją pozarządową, która otrzymuje darowiznę). Uczestnik aukcji, który dokonuje zakupu przekazanej przez darczyńcę własności nie jest darczyńcą - dokonuje jedynie zakupu licytowanego przedmiotu.

#### **a) Konsekwencje VAT**

Należy wziąć pod uwagę, że przekazanie towaru na cele licytacji lub aukcji, z której przychód ma zostać przeznaczony na działalność organizacji pozarządowej, również może stanowić odpłatną dostawę towarów.

#### **Przykład**

Fabryka produkująca komputery (będąca podatnikiem VAT) w ramach darowizny przekazuje organizacji pozarządowej (nieprowadzącej działalności gospodarczej i niezarejestrowanej jako podatnik VAT) komputer o wartości 2 000 zł netto na prowadzoną przez nią licytację. Komputer zostaje następnie wystawiony na licytację przez organizację pozarządową. Pieniądze uzyskane w ramach licytacji mają zostać przekazane na konto organizacji pozarządowej.

W powyższej sytuacji, na gruncie VAT, fabryka dokona nieodpłatnego wydania towaru (komputera) na rzecz organizacji pozarządowej. Czynność ta będzie podlegać opodatkowaniu VAT, ponieważ fabryce produkującej komputery przysługiwało prawo do odliczenia VAT (szerzej patrz Rozdział 1.1.2. „Konsekwencje darowizny na gruncie VAT”).

W konsekwencji fabryka powinna dokonać samonaliczenia VAT w wysokości 23% kosztów wytworzenia. Z drugiej strony organizacja pozarządowa dokona sprzedaży, która jednak nie będzie czynnością opodatkowaną VAT (przy założeniu, że organizacja nie prowadzi działalności gospodarczej opodatkowanej VAT – szerzej patrz Rozdział 1.1.4. „Sprzedaż przedmiotu darowizny”).

Zwracamy uwagę, że powyższe konsekwencje na gruncie VAT uległyby jednak zmianie w sytuacji, gdyby to fabryka produkująca komputery wystawiła komputer na licytację (tj. dokonała sprzedaży komputera), a następnie uzyskane z licytacji pieniądze przekazała na konto organizacji pozarządowej. W takim przypadku wskazana byłaby szczegółowa analiza stanu faktycznego celem weryfikacji wysokości obciążeń podatkowych w VAT dla podmiotu biznesowego związanych ze sprzedażą towaru (np. zapłata kwoty VAT od wylicytowanej ceny).

Należy również mieć na uwadze, że powyższa sytuacja stanowi uproszczony schemat transakcji. Ważnym elementem analizy danej transakcji dla celów ustalenia sposobu jej traktowania w zakresie VAT są zawsze postanowienia umowy zawartej między stronami.

## b) Konsekwencje w CIT

W praktyce zdarza się, że podmiot, który nie jest organizacją pozarządową np. radio, organizuje licytację na cele charytatywne. Przedmiot licytacji może pochodzić od podmiotu biznesowego, który postanowił przekazać go na określony cel charytatywny. Pieniądze uzyskane w ramach licytacji nie wpłyną na konto podmiotu biznesowego, lecz na konto organizacji pozarządowej.

W takim przypadku działanie podmiotu biznesowego polegające na przekazaniu przedmiotu na licytację powinno być traktowane, jako darowizna na rzecz organizacji pozarządowej. Darowizna ta, po spełnieniu określonych warunków, będzie mogła zostać odliczona od podstawy opodatkowania.

Natomiast podmiot, który dokona zakupu licytowanej rzeczy, oczywiście poniesie koszt z tego tytułu, ale nie będzie to darowizna (nawet biorąc pod uwagę fakt, że wartość rynkowa wylicytowanego przedmiotu będzie prawdopodobnie dużo niższa niż faktycznie wylicytowana kwota).

## 1.4. Partner strategiczny

Z prawnego punktu widzenia „partnerstwo strategiczne” stanowi przede wszystkim formę finansowania działalności organizacji pozarządowej, w szczególności poprzez darowizny pieniężne, choć może ono przybierać również formę zbliżoną do sponsoringu bądź mecenatu, o których mowa w dalszej części niniejszego opracowania. W zależności więc od tego, jak został ułożony stosunek prawny pomiędzy organizacją pozarządową a „partnerem strategicznym”, aktualne będą – niezależnie od tego, jak taki stosunek prawny nazwiemy – rozważania dotyczące odpowiednio darowizny pieniężnej, umowy sponsoringu, czy też mecenatu.

## 1.5. Nieodpłatne świadczenie usług



### **Pamiętaj!**

- Nieodpłatne świadczenie usług nie stanowi darowizny. W konsekwencji wartość takiej usługi nie może zostać odliczona od podstawy opodatkowania CIT. Jednak w niektórych przypadkach koszt takiej usługi może stanowić koszt uzyskania przychodów (np. CSR).
- Nieodpłatne świadczenie usług może podlegać opodatkowaniu VAT, jeżeli jest związane z prowadzoną działalnością opodatkowaną VAT.
- Nieodpłatne świadczenie usług w celach reklamowo-promocyjnych (np. nieodpłatna pomoc prawna przez kancelarię prawną), co do zasady jest związane z prowadzoną działalnością gospodarczą i nie powinno podlegać opodatkowaniu VAT.

### a) Definicja prawna

Nieodpłatne świadczenie usług zakwalifikować należy jako umowę, do której odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy o zleceniu. Jest ona przykładem umowy nienazwanej, a więc takiej, która nie posiada swej odrębnej regulacji ustawowej. Umowy nienazwane zawierane są na podstawie i w granicach zasady swobody umów.

### b) Kiedy nieodpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu VAT

Co do zasady, zgodnie z Ustawą o VAT, opodatkowaniu VAT podlega **odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju**. Jednakże w pewnych sytuacjach opodatkowaniu VAT będzie podlegało również nieodpłatne świadczenie usług.

Zgodnie bowiem z Ustawą o VAT<sup>18</sup> **za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:**

- 1. użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika**, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, **jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych**,
2. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz **wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika**.

Tym samym Ustawa o VAT wyróżnia dwa rodzaje nieodpłatnie świadczonych usług dokonywanych przez podatnika VAT, które są uznawane za odpłatne świadczenie usług na gruncie Ustawy o VAT, a w konsekwencji – podlegają opodatkowaniu VAT.

W przypadku pierwszego rodzaju nieodpłatnie świadczonych usług (patrz pkt 1 powyżej), podkreślenia wymaga to, że opodatkowaniu VAT podlega wyłącznie użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika. Przez towary stanowiące część przedsiębiorstwa podatnika należy rozumieć towary, które nabyto do masy majątkowej związanej z działalnością gospodarczą podatnika VAT. Zatem użycie towarów, które stanowią prywatny majątek podatnika nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

Kolejnym z warunków, który musi zostać spełniony by uznać użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika za odpłatne świadczenie usług jest to, by podatnikowi VAT przysługiwało (w całości lub w części) prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Taki warunek nie został natomiast zastrzeżony w przypadku drugiego rodzaju nieodpłatnie świadczonych usług, tj. nieodpłatnie świadczonych usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Nie ma jednak przy tym znaczenia fakt, czy podatnik skorzystał z przysługującego mu uprawnienia do odliczenia VAT. Bez względu na to, czy podatnik skorzystał z tego prawa czy nie, użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

W przypadku drugiego rodzaju nieodpłatnie świadczonych usług (patrz pkt 2 powyżej) kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy istnieje związek nieodpłatnie świadczonej usługi z prowadzoną przez podatnika VAT działalnością gospodarczą. Jeżeli taki związek będzie istniał, to nieodpłatne świadczenie usługi nie będzie podlegało VAT.

W przeciwnym wypadku nieodpłatne świadczenie usług będzie podlegało opodatkowaniu VAT.

Należy jednak mieć na uwadze, że kryteria determinujące zakwalifikowanie świadczonej nieodpłatnie usługi do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika nie zostały wyraźnie zdefiniowane w ustawie o VAT, więc ich jednoznaczne ustalenie nie jest możliwe.

---

<sup>18</sup> Art. 8 ust. 2 pkt 2 Ustawy o VAT

Opierając się na „Informacji ws. stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do nieodpłatnych usług prawnych”, która została umieszczona na stronie Ministerstwa Finansów (informacja na stronie Ministerstwa Finansów nie ma charakteru wiążącego i nie może stanowić jedynej podstawy dla zaklasyfikowania danej usługi świadczonej nieodpłatnie jako związanej bądź nie, z prowadzoną działalnością gospodarczą)<sup>19</sup>:

„Świadczenie pomocy prawnej na zasadzie pro publico bono, a zatem w sposób dobrowolny i nieodpłatny, w interesie publicznym – w szczególności na rzecz osób, których na te usługi nie stać, jest publicznie odbierane, jako bezinteresowna działalność prospołeczna. **Działalność taka kreuje pozytywny wizerunek przedsiębiorcy wśród obecnych i potencjalnych jego klientów. Zatem należy uznać, iż tak określona działalność pro bono wpisuje się, co do zasady, w zakres prowadzonej działalności gospodarczej i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.**”

Co do zasady **usługi o charakterze reklamowo-promocyjnym** świadczone nieodpłatnie powinny być uznawane za związane z działalnością gospodarczą, a tym samym za niepodlegające opodatkowaniu VAT. Jednak takie założenie nie ma charakteru uniwersalnego i nie zawsze będzie miało zastosowanie do każdego rodzaju promocji zastosowanej przez podatnika VAT prowadzącego daną działalność gospodarczą.

Ważnym aspektem, od którego zależy uznanie świadczonej nieodpłatnie usługi za związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą jest również to, by usługa stanowiła działanie mające na celu zwiększenie sprzedaży opodatkowanej podatnika VAT.

W związku z powyższym, by nieodpłatna pomoc prawna została uznana za związaną z działalnością gospodarczą, powinna mieć na celu promocję i reklamę działalności gospodarczej podatnika VAT świadczącego taką usługę, a także powinna docelowo prowadzić do pozyskania kolejnych klientów.

W związku z brakiem jednoznacznych kryteriów determinujących uznanie nieodpłatnej usługi za świadczoną dla celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, a w konsekwencji – niepodlegającą opodatkowaniu VAT - **konieczna jest indywidualna analiza każdego przypadku.**

### c) Konsekwencje CIT

Jako że nieodpłatne świadczenie usługi nie stanowi darowizny, wartość takiej usługi nie może zostać odliczona od podstawy opodatkowania. Jednak w niektórych przypadkach koszty związane z świadczeniem takich usług mogą stanowić koszt uzyskania przychodów – zobacz Rozdział 1.6. „Społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR)”.

#### **Przykład 1**

Kancelaria prawna utworzyła w Warszawie swoją nową filię. W celu promocji kancelarii w nowym mieście, kancelaria podjęła inicjatywę razem z lokalną OPP, w ramach której ustanowiony został dyżur radcy prawnego, podczas którego będą udzielane nieodpłatnie porady oraz konsultacje prawne mieszkańcom Warszawy (w ramach pracy filii). Celem tego rodzaju działań kancelarii będzie m.in. możliwość zaangażowania się w sprawy lokalnej społeczności, zbudowanie relacji z lokalnymi mieszkańcami oraz zwiększenie ich świadomości w tematach prawnych.

W powyższym przykładzie usługi doradztwa prawnego świadczone nieodpłatnie przez kancelarię nie będą podlegały opodatkowaniu VAT. Usługi te bowiem mają na celu promocję kancelarii prawniczej oraz pozyskanie nowych klientów przez zwiększenie ich świadomości co do jakości i zakresu świadczonych usług. W konsekwencji podejmowane przez kancelarię działania przyczynią się do zwiększenia jej sprzedaży opodatkowanej, więc są związane z prowadzoną przez kancelarię działalnością gospodarczą.

<sup>19</sup> Strona Ministerstwa Finansów, Informacja ws. stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do nieodpłatnego świadczenia usług pomocy prawnej [http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/informacja\\_ogolna\\_ws\\_pro\\_bono\\_ttr\\_2012.pdf](http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/informacja_ogolna_ws_pro_bono_ttr_2012.pdf) (dostęp: 24 lipca 2017 r.)

Nieodpłatne świadczenie usługi doradztwa prawnego nie jest darowizną, więc wartość takiej usługi nie może zostać odliczona od podstawy opodatkowania w CIT. Biorąc pod uwagę cel prowadzenia tego rodzaju działań, istnieją argumenty za tym, żeby kancelaria mogła uznać wydatki poniesione w związku ze świadczeniem tej usługi, jako koszty uzyskania przychodów (działania w zakresie CSR).

### **Przykład 2**

Kancelaria prawna utworzyła w Warszawie swoją nową filię. Celem promocji kancelarii w nowym mieście, kancelaria prawna zamierza udostępniać jeden z zajmowanych przez siebie lokali nieodpłatnie (po godzinach pracy) na zajęcia dla dzieci, prowadzone przez jedną z warszawskich organizacji pozarządowych.

W powyższym przykładzie udostępnienie przez kancelarie prawną jednego z lokali dla zajęć dla dzieci będzie podlegało VAT. Udostępnienie lokalu nie będzie bowiem związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Udostępnienie lokalu na zajęcia dla dzieci nie będzie miało przełożenia na zwiększenie sprzedaży opodatkowanej kancelarii.

Z punktu widzenia CIT nieodpłatne świadczenie nie stanowi darowizny, zatem wartość takiej usługi nie mogłaby zostać odliczona od podstawy opodatkowania. Jednak koszty poniesione na udostępnienie lokalu mogłyby zostać uznane za działanie Spółki w zakresie CSR, a tym samym uznane za koszty uzyskania przychodów.

### **Przykład 3**

Spółka świadcząca usługi doradztwa księgowego zamierza wziąć udział w corocznym ogólnopolskim wydarzeniu organizowanym przez organizację pozarządową, z którego dochód jest przeznaczany na cele charytatywne. W ramach wsparcia ze swojej strony spółka zamierza w dniu wydarzenia udzielać porad księgowych każdemu klientowi, który przyjdzie do siedziby spółki. Tego dnia każdy klient (niezależnie od wyświadczonej usługi) będzie mógł dobrowolnie wrzucić datek do skarbonki, której zawartość zostanie przekazana na rzecz fundacji organizującej wspomniane wydarzenie o ogólnopolskim charakterze.

W powyższym przykładzie usługi doradztwa księgowego świadczone nieodpłatnie przez spółkę nie będą podlegały opodatkowaniu VAT. Usługi te bowiem mają na celu budowanie pozytywnego wizerunku spółki i promocję jej marki. Jednocześnie, podjęte działania mają również na celu pozyskanie nowych klientów przez zaprezentowanie w praktyce jakości oraz zakresu świadczonych przez spółkę usług. W konsekwencji podejmowane przez spółkę działania przyczynią się do zwiększenia jej sprzedaży opodatkowanej, więc są one związane z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą.

Z punktu widzenia CIT nieodpłatne świadczenie nie stanowi darowizny, zatem wartość takiej usługi nie mogłaby zostać odliczona od podstawy opodatkowania. Jednak koszty poniesione w związku z uczestnictwem Spółki w opisanym wydarzeniu, jeżeli wpisywałyby się w strategię Spółki w zakresie CSR, mogłyby zostać uznane za koszty uzyskania przychodów.

## 1.6. Społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR)

### a) Definicja CSR

Zgodnie z koncepcją tzw. „**CSR**” (ang. *Corporate Social Responsibility*), czyli **społecznej odpowiedzialności biznesu**, podmioty biznesowe już na etapie budowania strategii przedsiębiorstwa uwzględniają w swoich działaniach interesy społeczne, ochronę środowiska oraz relacje z różnymi grupami interesariuszy. Podejmując działania w ramach CSR podmioty biznesowe kształtują pozytywny wizerunek firmy, poprawiają stosunki ze społecznością i władzami lokalnymi, a także zwiększają lojalność konsumentów i interesariuszy.

Jednym z coraz bardziej popularnych na polskim rynku działań podejmowanych w ramach CSR jest **wolontariat pracowniczy**. Wolontariat pracowniczy stanowi działanie polegające na umożliwieniu i wspieraniu przez podmioty biznesowe działalności charytatywnej ich pracowników.

### b) CSR a VAT

W zakresie możliwości odliczania VAT od wydatków poniesionych na działania podejmowane w ramach CSR zastosowanie znajdują zasady omówione w ramach Rozdziału 3.4. „Kiedy można odliczyć kwotę podatku naliczonego”.

W kwestii opodatkowania działań podejmowanych przez podmiot biznesowy w ramach wolontariatu pracowniczego zastosowanie znajdują zasady omówione w ramach Rozdziału 1.5. „Nieodpłatne świadczenie usług”.

### c) Zaliczenie kosztów CSR do kosztów podatkowych

CSR traktowany jest jako element współczesnej struktury zarządzania firmą, a w konsekwencji niewątpliwie ma bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ponadto wydatki CSR wpływają na poprawę rozpoznawalności marki i jej promocję.

Koszt podmiotu biznesowego ponoszony w ramach wolontariatu pracowniczego, obok efektu promocyjnego, przekłada się również na lepszą integrację pracowników z pracodawcą oraz poprawę atmosfery pracy, co także przekłada się na osiągnięte przychody.

W konsekwencji należy uznać, że koszty CSR powinny stanowić koszty uzyskania przychodów.

Zgodnie z dominującym stanowiskiem organów podatkowych koszty ponoszone w ramach działań CSR są **kosztem uzyskania przychodów**. **Organy podatkowe zwracają uwagę, że podatnik powinien pamiętać o prawidłowym udokumentowaniu poniesionych wydatków np. poprzez faktury VAT i realizację tzw. sprawozdawczości w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu poprzez przygotowanie raportu z realizacji/wdrażania strategii CSR**. Wciąż sporadycznie zdarzają się jednak stanowiska niekorzystne dla podatników.

### Przykład 1

Podmiot biznesowy zajmuje się budową, a w przyszłości również eksploatacją, terminalu do odbioru i regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego. W ramach działań CSR planuje zbudować strefę rekreacji dla dzieci w celu utrzymywania dobrych relacji ze społecznością i samorządem lokalnym oraz rozpowszechnienia logotypu podmiotu biznesowego.

W powyższym przykładzie nie występuje związek bezpośredni lub pośredni między zakupionymi przez podmiot biznesowy towarami i usługami a czynnościami opodatkowanymi. Zbudowanie placu zabaw dla dzieci, mimo umieszczenia na nim logotypu podmiotu biznesowego, nie wpłynie na zwiększenie obrotów sprzedaży produktów spółki, w tym wśród lokalnych mieszkańców. W konsekwencji podmiot biznesowy nie będzie mógł odliczyć VAT.

Z punktu widzenia CIT wydatki na powyższe działania, jako mieszczące się w strategii CSR podmiotu biznesowego, będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodu. Organy podatkowe podkreślają przy tym, że tego rodzaju wydatki należy odpowiednio udokumentować.

### **Przykład 2**

Podmiot biznesowy zajmuje się produkcją żywności dla zwierząt gospodarskich oraz dodatków do tej żywności. W ramach działań CSR planuje remontować (bezpośrednio angażując się w remont lub go finansując) np. placówki oświatowe, ochrony zdrowia, place zabaw, domy dziecka, domy opieki na wsiach lub w małych miastach, gdzie oferowane przez podmiot biznesowy produkty znajdują lub mogą znaleźć potencjalnych odbiorców. Podmiot biznesowy zawsze umieszcza w wyeksponowanym miejscu remontowanego obiektu tablicę z widocznym logo z informacją o ufundowaniu prac. Na ten cel zostały zakupione towary na kwotę 20 000 zł netto, które są opodatkowane stawką 23% VAT, więc VAT naliczony wyniósł 4 600 zł.

W powyższym przykładzie występuje związek między zakupionymi przez podmiot biznesowy towarami a czynnościami opodatkowanymi. Podmiot biznesowy, remontując obiekty ważne dla lokalnej społeczności we wsiach i w małych miastach, ukierunkowuje swoje działania do grupy docelowej swoich produktów, czyli rolników, producentów rolnych i producentów żywności. W ten sposób podmiot biznesowy kieruje swoją reklamą do grup docelowych, pomijając jej przypadkowych odbiorców, którzy nie stanowią potencjalnych klientów produktów podmiotu biznesowego. W konsekwencji, podmiot biznesowy będzie mógł odliczyć VAT od wydatków poniesionych w ramach CSR w kwocie 4 600 zł.

Z punktu widzenia CIT, analogicznie jak w Przykładzie 1, wydatki na powyższe działania, jako mieszczące się w strategii CSR podmiotu biznesowego, będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodu.

### **Przykład 3**

Agencja pracy chce świadczyć nieodpłatnie usługi na rzecz organizacji pozarządowej zajmującej się pomocą wchodzącym w dorosłość dzieciom, które opuszczają domy dziecka. Nieodpłatne usługi polegałyby na wsparciu podopiecznych organizacji pozarządowej w podnoszeniu kwalifikacji zawodowych, na doradztwie zawodowym oraz wprowadzeniu do bazy danych kandydatów do pracy.

W powyższym przykładzie nieodpłatnie świadczone usługi z zakresu wsparcia w podnoszeniu kwalifikacji zawodowych, doradztwa zawodowego oraz wprowadzenia do bazy danych kandydatów do pracy nie będą podlegały opodatkowaniu VAT. Usługi te bowiem mają na celu promocję oraz budowanie pozytywnego wizerunku agencji. Jednocześnie podjęte działania mają również na celu zwiększenie bazy kandydatów na pracowników dla klientów agencji pracy oraz motywują pracowników agencji do efektywniejszej pracy. W konsekwencji podejmowane przez agencję działania przyczynią się do zwiększenia jej sprzedaży opodatkowanej, więc są związane z prowadzoną przez agencję działalnością gospodarczą.

Z punktu widzenia CIT istnieją argumenty za tym, by uznać poniesione wydatki w ramach opisanych powyżej nieodpłatnych usług za koszty uzyskania przychodów, jako wydatki na CSR.

### **Przykład 4**

Spółka informatyczna umożliwi swoim pracownikom zaangażowanie się w działania charytatywne na rzecz dowolnej wybranej przez siebie organizacji pozarządowej przez 3 dni w roku. Działania charytatywne pracownika będą wykonywane w ramach czasu pracy lub czasu przeznaczanego na świadczenie usług lub wykonywanie działań na rzecz Spółki. Jednocześnie Spółka nie będzie zawierała żadnych umów z wybranymi przez pracowników organizacjami pozarządowymi. Inicjatywa będzie pochodzić od pracownika i to pracownik będzie odpowiedzialny za zorganizowanie we własnym zakresie działań charytatywnych na rzecz wybranej organizacji pozarządowej.

W powyższym przykładzie istnieją argumenty za tym, by uznać, że działania charytatywne podejmowane przez pracownika spółki informatycznej nie powinny podlegać VAT. Działania te bowiem są podejmowane bezpośrednio przez pracownika spółki, a nie przez spółkę.

Z punktu widzenia CIT istnieją argumenty za tym, by uznać, że wydatki poniesione przez pracodawcę z tytułu działań charytatywnych pracownika będą kosztem uzyskania przychodów.



## 1.7. Barter



### **Pamiętaj!**

- Przez umowę barterową każda ze stron zobowiązuje się do świadczenia oznaczonych rzeczy bądź usług w zamian za świadczenie oznaczonych rzeczy bądź usług przez drugą stronę.
- Organizacja pozarządowa może zawrzeć umowę barterową w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, ale również w ramach prowadzonej przez siebie odpłatnej działalności pożytku publicznego.

### **VAT:**

- Barter stanowi wymianę wzajemnych świadczeń, więc po obu stronach transakcji dochodzi do odpłatnej dostawy towarów lub usług, która podlega opodatkowaniu VAT.
- Rozliczenie transakcji barterowych dokonywanych między podatnikami VAT sprowadza się do wystawienia przez każdą ze stron transakcji faktury na taką samą wartość.

### **CIT:**

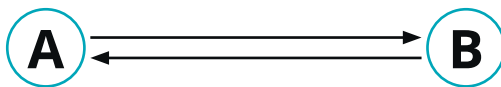
- Barter stanowi wymianę wzajemnych świadczeń, więc po obu stronach transakcji dochodzi do odpłatnej dostawy towarów lub usług. Każda ze stron powinna rozpoznać przychód i koszt podatkowy z tego tytułu.

### **a) Definicja prawna umowy barterowej**

Przez umowę barterową każda ze stron zobowiązuje się do świadczenia oznaczonych rzeczy bądź usług w zamian za świadczenie oznaczonych rzeczy bądź usług przez drugą ze stron.

Na podstawie umowy barterowej dochodzi więc do bezpośredniej wymiany dóbr lub usług - towar lub usługa za towar lub usługę. Przedmiotem umów barterowych może być wymiana dóbr (rzeczy), w tym również dóbr niematerialnych (np. technologii) lub usług.

Rozliczenie barterowe można zobrazować poniższą ilustracją:



Często spotykane są również umowy *quasi*-barterowe, w których ma miejsce jedynie częściowa wymiana dóbr bądź usług - rzeczowe świadczenie wzajemne pokrywa wartość świadczenia drugiej strony częściowo, a różnica pokrywana jest w pieniądzu.

W takim przypadku dochodzi do częściowego przepływu pieniądza.

Głównym elementem umowy barterowej jest określenie wzajemnych świadczeń stron w zakresie wymiany dóbr lub usług.

Wstępne postanowienia umowy zawierają wyrażenie woli co do wzajemnej wymiany określonych dóbr bądź usług, natomiast właściwe postanowienia określają już szczegółowo dobra i usługi, które stanowią przedmiot wymiany, kryteria, na podstawie których dokonywana jest ocena ich jakości oraz terminy dostaw. Do umów barterowych wprowadza się również postanowienia analogiczne lub zbliżone do postanowień, które zawierane są w umowach sprzedaży.

Organizacja pozarządowa może zawrzeć umowę barterową w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, ale również w ramach prowadzonej przez siebie odpłatnej działalności pożytku publicznego. W przypadku gdyby umowa barterowa miała być zawarta w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego powinny być spełnione podstawowe kryteria takiej działalności, tj. przede wszystkim przychód z wykonywania danej umowy powinien być przeznaczony wyłącznie na prowadzenie działalności pożytku publicznego, a wynagrodzenie z wykonywania takiej umowy nie powinno przekraczać kosztów poniesionych w związku z nią.<sup>20</sup> Zdaje się, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby w ramach umowy barterowej dwie organizacje pozarządowe lub organizacja pozarządowa i inny podmiot wymieniały się usługami bądź określonymi rzeczami.

W konsekwencji w ramach takiej umowy barterowej zawieranej w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego wymagane jest, aby świadczenia obu stron mieściły się w sferze zadań publicznych, o której mowa w Ustawie o DPP.

Należy również pamiętać, aby w takiej sytuacji wynagrodzenie otrzymywane przez organizację pozarządową w ramach zawartej przez nią umowy barterowej nie przekraczało poniesionych przez nią kosztów, jako że działalność taka może zostać wówczas zakwalifikowana<sup>21</sup> jako działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów PP, a nie jako odpłatna działalność pożytku publicznego.

Wydaje się, że aby zmniejszyć ryzyko zakwalifikowania czynności wykonywanych w ramach zawartej przez organizację pozarządową umowy barterowej jako działalności gospodarczej, strony powinny zawrzeć w umowie barterowej stosowne postanowienie, na mocy którego potwierdzą one, że towary lub usługi, które w ramach tej umowy są wymieniane mają dla nich równą wartość – a zatem że dla obu stron wynagrodzenie otrzymywane na mocy umowy równe jest kosztom jej wykonania.

Należy z drugiej strony pamiętać, że nawet dodanie w umowie wyżej wspomnianego postanowienia nie zawsze może skutecznie zabezpieczyć organizację pozarządową przed ryzykiem uznania działalności takiej organizacji wykonywanej w ramach umowy, za działalność gospodarczą. Każdy przypadek pod tym względem powinien być analizowany odrębnie. Szczególnie ryzykowne wydaje się na przykład zawarcie w umowie opisywanej klauzuli, w przypadku gdy wymieniane na mocy umowy świadczenia mają ewidentnie nieekwiwalentną wartość. Ponadto, należy pamiętać, że co do zasady strony umowy mogą również kwestionować jej poszczególne postanowienia przed sądem, w sytuacji gdy są one sprzeczne z prawem lub zasadami współzycia społecznego.

#### Przykładowa klauzula umowna:

1. Strony niniejszym oświadczają i potwierdzają, że świadczenia wymienione w ust. [...] i [...] niniejszej Umowy mają ekwiwalentną wartość i wyceniają je odpowiednio na 10.000,00 zł (dziesięć tysięcy złotych 00/100) każde.
2. Strony niniejszym oświadczają i potwierdzają, że nie przysługują im względem siebie w ramach niniejszej Umowy żadne dodatkowe świadczenia oprócz tych wymienionych w ust. [...] i [...] niniejszej Umowy.

<sup>20</sup> Przesłanki uznania działalności za działalność odpłatną pożytku publicznego zostały szerzej opisane w Rozdziale 3.1. niniejszego opracowania.

<sup>21</sup> Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 1 Ustawy o DPP

### b) Opodatkowanie VAT w przypadku rozliczeń barterowych

Barter na gruncie Ustawy o VAT stanowi rodzaj rozliczenia w odniesieniu do transakcji polegającej na wymianie odpłatnych świadczeń między stronami umowy. Transakcja ta może przyjąć formę wymiany:

- towaru za towar,
- usługi za usługę,
- towaru za usługę, bądź
- usługi za towar.

Celem barteru jest rozliczenie transakcji w sposób **bezgotówkowy**, dlatego strony transakcji dążą do tego by świadczenia każdej ze stron były wobec siebie **ekwiwalentne**.

Mimo iluzorycznie nieodpłatnego charakteru związanego z brakiem przepływu środków pieniężnych między podmiotami, **dla celów VAT barter stanowi formę rozliczeń o charakterze odpłatnym**. Bowiern każda ze stron transakcji za dostarczony towar lub świadczoną usługę otrzymuje od drugiej strony transakcji także towar lub usługę.

W konsekwencji barter stanowi wymianę wzajemnych świadczeń, więc po obu stronach dochodzi do odpłatnej dostawy towarów lub usług, która podlega opodatkowaniu VAT.

Rozliczenie transakcji barterowych, dokonywanych między czynnymi podatnikami VAT, sprowadza się do wystawienia przez każdą ze stron transakcji faktury na taką samą wartość. W takiej sytuacji zostaje zachowana neutralność transakcji na gruncie Ustawy o VAT pod warunkiem, że zarówno faktura sprzedażowa, jak i faktura zakupowa, zostaną przez każdy z podmiotów rozliczone w tym samym okresie rozliczeniowym.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż w celu odliczenia VAT z faktury barterowej należy wykazać związek nabywanych usług lub towarów z działalnością opodatkowaną podatnika. Z samej bowiem okoliczności, iż dana transakcja jest rozliczona barterowo (każda ze stron jest jednocześnie sprzedawcą i nabywcą) nie wynika prawo do odliczenia VAT.

Warto w tym miejscu zwrócić jednak uwagę na sytuację, gdy jedna ze stron transakcji jest czynnym podatnikiem VAT, a druga strona jest podatnikiem zwolnionym. W takim przypadku podatnik zwolniony wystawi fakturę (lub rachunek) bez VAT (kwota netto jest równa kwocie brutto), natomiast podatnik VAT czynny wystawi fakturę z VAT (netto plus VAT). Podatnik zwolniony nie będzie mógł odliczyć tego podatku, a podatnik czynny będzie musiał odprowadzić podatek do urzędu skarbowego.

### c) Opodatkowanie CIT

Barter stanowi wymianę wzajemnych świadczeń, więc po obu stronach transakcji dochodzi do odpłatnej dostawy towarów lub usług dla celów CIT. Każda ze stron powinna zatem rozpoznać tj. ująć w księgach rachunkowych przychód i koszt podatkowy z tego tytułu.

Jeżeli zawarcie umowy barteru przez organizację pozarządową następuje w ramach prowadzonej działalności gospodarczej to dochód z tego tytułu może korzystać ze zwolnienia z CIT w przypadku jego przeznaczenia i wydatkowania na cele statutowe zbieżne z celami wskazanymi przez ustawodawcę w ustawie o CIT (patrz Rozdział 4. „Warunki zwolnienia z CIT organizacji pozarządowych”). Jednak same wydatki poniesione na prowadzenie takiej działalności gospodarczej (sfinansowane z uprzedniego dochodu zwolnionego z CIT) nie będą już co do zasady korzystać ze zwolnienia z opodatkowania CIT. Konieczna będzie zapłata podatku CIT w tym zakresie.

### **Przykład 1**

Organizacja pozarządowa (podatnik VAT czynny) prowadząca schronisko dla zwierząt organizuje piknik charytatywny w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego. W związku z tym wydarzeniem zawiera z wydawnictwem jednego z magazynów (podatnik VAT czynny) umowę o patronat medialny. W ramach umowy organizacja pozarządowa zobowiązuje się do przyznania patronowi wyłączności na promocję tego wydarzenia oraz umożliwienia patronowi promocji swojej działalności podczas pikniku charytatywnego. Wartość świadczenia to 10 000 zł netto i 2 300 zł VAT (świadczenie opodatkowane według stawki 23%). W zamian patron zobowiązuje się do promocji pikniku charytatywnego przez zamieszczanie reklam, ogłoszeń i artykułów w swoim magazynie. Wartość świadczenia również wyceniona jest na 10 000 zł netto i 2 300 zł VAT (świadczenie opodatkowane według stawki 23%).

W powyższym przykładzie każda ze stron umowy otrzyma fakturę VAT na taką samą wysokość, czyli 10 000 zł netto oraz 2 300 zł VAT. Każda ze stron umowy będzie mogła odliczyć VAT naliczony (tj. 2 300 zł) od otrzymanych faktur (pod warunkiem występowania związku dokonanego zakupu z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi). Zarówno organizacja pozarządowa, jak i wydawnictwo, w swojej deklaracji VAT wykażą 2 300 zł podatku należnego związanego z tą transakcją oraz 2 300 zł podatku naliczonego wynikającego z otrzymanej faktury zakupowej, więc transakcja rozliczana barterowo będzie miała neutralny charakter (zakładając, że w miesiącu wykonania usługi strony otrzymają fakturę VAT od drugiej strony transakcji).

Z punktu widzenia CIT obie strony tj. organizacja pozarządowa i wydawnictwo jako patron medialny, rozpoznają przychód podatkowy w wysokości 12 300 zł. Przychód będzie mógł zostać pomniejszony o wydatki poniesione w związku ze świadczeniem analizowanych usług w wysokości 12 300 zł.

### **Przykład 2**

Organizacja pozarządowa (podatnik VAT zwolniony) prowadząca schronisko dla zwierząt organizuje piknik charytatywny w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z tym wydarzeniem zawiera z wydawnictwem jednego z magazynów (podatnik VAT czynny) umowę o patronat medialny. W ramach umowy organizacja pozarządowa zobowiązuje się do przyznania patronowi wyłączności na promocję tego wydarzenia oraz umożliwienia patronowi promocji swojej działalności podczas pikniku charytatywnego. Wartość świadczenia to 10 000 zł netto (kwota netto równa się kwocie brutto). W zamian patron zobowiązuje się do promocji pikniku charytatywnego przez zamieszczanie reklam, ogłoszeń i artykułów w swoim magazynie. Wartość świadczenia również wyceniona jest na 10 000 zł netto.

W powyższym przykładzie podatnik VAT czynny wystawi fakturę z wykazaną kwotą VAT (czyli 10 000 zł netto plus 2 300 zł VAT), natomiast podatnik zwolniony wystawi fakturę/rachunek bez VAT (w kwocie 10 000 zł).

W tym przypadku organizacja pozarządowa będzie zobowiązana do zapłaty kwoty VAT, tj. 2 300 zł na rzecz wydawnictwa, ponieważ jej świadczenie wzajemne nie skompensuje tej kwoty (gdyż zostało wycenione na 10 000 zł). Organizacja pozarządowa nie będzie miała także prawa do odliczenia kwoty VAT (nie jest czynnym podatnikiem VAT). W konsekwencji transakcja rozliczana barterowo nie będzie miała neutralnego charakteru – faktyczny koszt VAT poniesie organizacja pozarządowa.

Z punktu widzenia CIT obie strony tj. organizacja pozarządowa i wydawnictwo jako patron medialny, rozpoznają przychód podatkowy w wysokości 10 000 zł. Przychód zostanie pomniejszony o koszt w wysokości 12 300 zł w przypadku organizacji oraz 10 000 zł w przypadku patrona.

**Przykład 3**

Organizacja pozarządowa (podatnik VAT zwolniony) prowadząca schronisko dla zwierząt organizuje piknik charytatywny w ramach działalności gospodarczej. W związku z tym wydarzeniem zawiera z wydawnictwem jednego z magazynów (podatnik VAT czynny) umowę o patronat medialny. W ramach umowy organizacja pozarządowa zobowiązuje się do przyznania patronowi wyłączności na promocję tego wydarzenia oraz umożliwienia patronowi promocji swojej działalności podczas pikniku charytatywnego. Wartość świadczenia to 12 300 zł brutto (netto równa się brutto). W zamian patron zobowiązuje się do promocji pikniku charytatywnego przez zamieszczanie reklam, ogłoszeń i artykułów w swoim magazynie. Wartość świadczenia również wyceniona jest na 12 300 zł brutto.

W powyższym przykładzie podatnik VAT czynny wystawi fakturę z wykazaną kwotą VAT (czyli 10 000 zł netto plus 2 300 zł VAT), natomiast podatnik zwolniony wystawi fakturę/rachunek bez VAT (w kwocie 12 300 zł). W tym przypadku podatnik VAT czynny będzie musiał odprowadzić do urzędu skarbowego kwotę VAT w wysokości 2 300 zł (wykazaną na fakturze sprzedaży), ponieważ nie otrzyma od organizacji pozarządowej faktury z wykazanym VAT naliczonym (nie będzie mógł potrącić podatku należnego z podatkiem naliczonym). Podatnik VAT czynny będzie musiał uiścić VAT od sprzedaży ze swoich środków.

Z punktu widzenia CIT, organizacja pozarządowa będzie miała prawo do rozpoznania przychodu w wysokości 12 300 zł, a patron w wysokości 10 000 zł. Obie strony będą miały prawo do rozpoznania kosztu z tytułu świadczonych usług w wysokości 12 300 zł, zatem kwota brutto będzie dla patrona kosztem.

**1.8. Sponsoring****Pamiętaj!**

- Do podstawowych elementów tej umowy należą postanowienia dotyczące zobowiązania się sponsora do celowego finansowania określonej działalności oraz zobowiązanie się sponsorowanego do promocji sponsora.
- W praktyce, świadczenie organizacji pozarządowej wykonywane w ramach umowy sponsorskiej na rzecz podmiotu biznesowego zostanie uznane za prowadzenie działalności gospodarczej.

**VAT i CIT:**

- Postanowienia umowy sponsorskiej mogą zostać sformułowane w różny sposób i powodować odmienne skutki podatkowe na gruncie Ustawy o VAT i Ustawy o CIT – konieczna jest każdorazowa analiza postanowień umowy zawartej między stronami.
- Dla podmiotu biznesowego koszt sponsoringu jest co do zasady kosztem uzyskania przychodu (w przeciwieństwie do darowizny).

**a) Definicja umowy sponsoringu**

Umowa sponsoringu należy do cywilnoprawnych umów nienazwanych, do której należy stosować odpowiednio przepisy ogólne KC. Do podstawowych elementów tej umowy należą postanowienia dotyczące zobowiązania się sponsora do celowego finansowania określonej działalności oraz zobowiązanie się sponsorowanego do promocji sponsora.

Umowa przewidująca, że w zamian za przekazanie określonych środków pieniężnych, świadczeń czy wartości rzeczowych, sponsor otrzyma od sponsorowanego ekwiwalentne świadczenie wzajemne o charakterze reklamowym, nazywana jest sponsoringiem właściwym. Jeżeli jednak sponsor nie otrzyma od sponsorowanego żadnego świadczenia wzajemnego, poniesione przez sponsora wydatki będą prawdopodobnie uznane za darowiznę (taka umowa ma charakter sponsoringu niewłaściwego). Sponsoring, jako sposób wsparcia działalności organizacji pozarządowej, rozumiany jest jako odpłatne przysporzenie majątkowe, które wyrażone jest w środkach finansowych, rzeczach, czy też usługach dokonywanych przez sponsora na rzecz sponsorowanego. Jednak w przypadku umowy sponsoringu – w odróżnieniu od darowizny – obie strony są wzajemnie zobowiązane do

określonych świadczeń realizowanych w ramach tej umowy. Świadczeniem wzajemnym sponsorowanego jest co do zasady utrzymanie lub podniesienie renomy, poprawa lub zmiana wizerunku firmy bądź osoby sponsora.

W przypadku klasycznej umowy sponsorskiej obie strony są wzajemnie zobowiązane do określonych świadczeń.

Organizacja, która chce korzystać ze sponsoringu jako źródła finansowania swojej działalności, powinna mieć w statucie zapis mówiący w jakim zakresie prowadzonej przez nią działalności gospodarczej źródłem jej majątku może też być sponsoring.

W przypadku gdy klasyczna umowa sponsoringu łączy komercyjny podmiot gospodarczy, którego działalność nastawiona jest na maksymalizację zysku (np. spółka handlowa prowadząca określoną działalność usługową) w charakterze sponsora oraz organizację pozarządową w charakterze sponsorowanego, trudno wyobrazić sobie by świadczenia, do których zobowiązana w ramach takiej umowy jest sponsorowana organizacja pozarządowa, mieściły się w definicji nieodpłatnej czy też odpłatnej działalności pożytku publicznego (konieczne byłoby bowiem wykazanie, że świadczenie wzajemne sponsorowanego, mające na celu przede wszystkim poprawę wizerunku sponsora, mieści się w ramach sfery zadań publicznych wymienionej w art. 4 Ustawy o DPP).

W konsekwencji, umowa sponsoringu może być wykonywana przez organizację pozarządową tylko w ramach działalności gospodarczej.

Warto też podkreślić, że nie jest wskazany automatyzm w klasyfikowaniu danej umowy jako klasycznej umowy sponsoringowej. W sytuacji gdy na sponsorowanego nie zostaną nałożone jakiejkolwiek zobowiązania względem sponsora (czyli przykładowo korzyść dla sponsora jest zastrzeżona jedynie w formie jego zgody na ewentualne udostępnianie jego logo na materiałach reklamowych organizacji pozarządowej czy też w formie zgody na informowanie o jego partnerstwie strategicznym z taką organizacją) wydaje się, że dana umowa może wykazywać w takiej sytuacji raczej cechy nieodpłatnego świadczenia usług lub darowizny na rzecz organizacji pozarządowej.

Przykład klauzuli umownej kształtującej umowę sponsoringową:

1. Sponsorowany [Organizacja pozarządowa] zobowiązuje się do zamieszczenia indywidualizującego Sponsora logotypu w formie, którą przedstawia Załącznik nr 1 do niniejszej Umowy, na wszelkich bannerach promocyjnych prezentowanych przez Sponsorowanego [Organizację pozarządową] w czasie Festiwalu Organizacji Pozarządowych, który odbędzie się dnia [...].
2. Sponsor wyraża zgodę na korzystanie z jego logotypu, który przedstawia Załącznik nr 1 do niniejszej Umowy, w zakresie określonym w ust. 1 powyżej.

## b) Konsekwencje VAT

Z perspektywy VAT sponsoring stanowi wymianę wzajemnych świadczeń między sponsorem a sponsorowanym. Umowa sponsoringu jest umową niesformalizowaną i nienazwaną, więc jej postanowienia mogą zostać sformułowane w różny sposób i powodować różne skutki podatkowe na gruncie Ustawy o VAT. W związku z tym ważnym elementem analizy danej transakcji są zawsze postanowienia umowy zawartej między stronami.

### **Przykład 1**

Prywatny teatr (podatnik VAT czynny) przekazuje 12 300 zł na rzecz organizacji pozarządowej promującej kulturę (podatnik VAT czynny). W zamian organizacja zobowiązana będzie do umieszczenia na swojej stronie internetowej informacji o tym, że teatr jest jej sponsorem.

W powyższym przykładzie umowa sponsoringu przyjęła formę umowy sprzedaży usług reklamowych za wynagrodzeniem. W konsekwencji organizacja pozarządowa wystawi na rzecz teatru fakturę na 10 000 zł netto wraz z kwotą VAT w wysokości 2 300 zł (netto plus VAT), a teatr będzie mógł odliczyć z tej faktury VAT naliczony w wysokości 2 300 zł (pod warunkiem występowania związku dokonanego zakupu z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi).

**Przykład 2**

Prywatny teatr udostępnia swoją salę na potrzeby charytatywnej licytacji dzieł sztuki organizowanej przez organizację pozarządową zajmującą się promocją kultury. W zamian organizacja pozarządowa zobowiązuje się do umożliwienia sponsorowi współprowadzenia licytacji oraz informowania o sponsorowaniu tego wydarzenia.

W powyższym przykładzie umowa sponsoringu przyjęła formę rozliczeń w postaci barteru, w ramach której następuje wymiana usługi za usługę (patrz Rozdział 1.7. „Barter”).

**a) Konsekwencje CIT**

Sponsoring nie jest zdefiniowany w Ustawie o CIT, niemniej co do zasady uważany jest za odpłatne świadczenie „usług reklamowych”.

Sponsoring może przybrać formę sponsoringu finansowego lub rzeczowego/usługowego. Poniżej zostaną umówione skutki podatkowe dla obu form sponsoringu z punktu widzenia sponsora i sponsorowanego.

Sponsor

## i. sponsoring finansowy

Przekazanie określonej sumy pieniędzy, w zamian za świadczenie wzajemne sponsorowanego w postaci „usługi reklamowej”, daje co do zasady prawo do rozpoznania z tego tytułu kosztu uzyskania przychodu.

## ii. sponsoring rzeczowy / usługowy

Z tytułu przekazania rzeczy / świadczenia usługi sponsor będzie zobowiązany do rozpoznania przychodu do opodatkowania. Wartość „usługi reklamowej” powinna co do zasady odpowiadać wartości wydanych przez sponsora towarów / wyświadczonych usług. Momentem powstania przychodu powinien być dzień wykonania usługi / wydania towaru.

Kosztem uzyskania przychodów będzie wartość nabytych i przekazanych w ramach umowy sponsoringu rzeczy / usług. Jeżeli jednak świadczenia obu stron umowy nie będą ekwiwalentne, kosztem uzyskania przychodów będą tylko wydatki poniesione przez sponsora do wysokości wartości otrzymanych „usług reklamowych” świadczonych przez sponsorowanego. Pozostała część, biorąc pod uwagę stanowiska organów podatkowych, prawdopodobnie zostanie potraktowana jak darowizna, która nie jest kosztem uzyskania przychodu, co wynika wprost z Ustawy o CIT.

Sponsorowany

## i. Sponsoring finansowy

Otrzymane przez organizację pozarządową, jako stroną umowy sponsoringu pieniądze, będą dla niej dochodem podatkowym. Dochód ten będzie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania CIT, jeżeli zostanie przekazany na objętą zwolnieniem działalność statutową.

## ii. Sponsoring rzeczowy / usługowy

Analogicznie jak w przypadku sponsoringu finansowego, sponsorowany ma obowiązek rozpoznania dochodu podatkowego w wysokości otrzymanych usług / otrzymanych towarów. Tylko wykorzystanie otrzymanych rzeczy / usług na określone cele statutowe umożliwi zwolnienie tego dochodu z opodatkowania CIT.

W przypadku wykonywania przez organizację pozarządową umowy sponsoringu w ramach działalności gospodarczej konieczna będzie rejestracja tej działalności w KRS - kod Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) dla świadczenia dla usług reklamowych.

Organizacja, która chce korzystać ze sponsoringu jako źródła finansowania swojej działalności, powinna mieć w statucie zapis mówiący o tym, że źródłem jej majątku może też być działalność gospodarcza.

## 1.9. Mecenat (Patronat)



### **Pamiętaj!**

- Typowy stosunek mecenatu (patronatu) nie zakłada elementu wzajemności organizacji pozarządowej wobec mecenasa, tak jak ma to miejsce w przypadku umowy sponsoringowej czy umowy barterowej. Stosunek mecenatu w świetle Ustawy o DPP pozwala uregulować go w taki sposób, aby wykluczyć wykonywanie działalności gospodarczej przez organizację pozarządową.

### **VAT i CIT**

- Co do zasady, konsekwencje jak w przypadku darowizny pieniężnej lub nieodpłatnego świadczenia.

### **a) Definicja umowy mecenatu (patronatu)**

Umowa mecenatu, podobnie jak umowa sponsoringu, należy do cywilnoprawnych umów nienazwanych, których źródłem jest praktyka gospodarcza i społeczna. Umowa taka nie musi zawierać żadnych z góry określonych przedmiotowo istotnych postanowień. Podobnie jak do pozostałych umów nienazwanych należy do niej stosować odpowiednio przepisy ogólne KC.

W ramach umowy mecenatu współpracować mogą zarówno dwie organizacje pozarządowe, jak również organizacja pozarządowa wraz z innym podmiotem, w szczególności podmiotem biznesowym.

W przypadku mecenatu – podobnie jak w przypadku sponsoringu – przeważnie mamy do czynienia z popieraniem pewnej, przeważnie społecznie użytecznej działalności, lecz bez elementu promocji mecenasa, który pozostaje w pewnym sensie na drugim planie.

Typowy stosunek mecenatu nie zakłada zatem, jak się wydaje, elementu wzajemności wobec mecenasa, tak jak ma to miejsce w przypadku umowy sponsoringowej czy umowy barterowej. Wydaje się również, że pewne elementy wzajemne ze strony organizacji pozarządowej jako drugiej strony umowy mecenatu, mogłyby być wykonywane na rzecz mecenasa w charakterze poleceń obdarowanego, tak jak ma to miejsce na mocy umowy darowizny, lub dobrowolnie – tj. nie w charakterze zobowiązania umownego.

### **b) Mecenat a VAT**

Na gruncie ustawy o VAT mecenat może powodować różne skutki – zależnie od postanowień umowy zawieranej między mecenasem a podmiotem objętym mecenatem.

W sytuacji gdy mecenat przyjmuje formę wsparcia pieniężnego (bez żadnego świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu objętego mecenatem), zastosowanie znajdują zasady omówione w ramach Rozdziału „1.1. Darowizna – podstawowe informacje”.

Natomiast jeśli mecenat przyjmie formę nieodpłatnego świadczenia usług, zastosowanie znajdą zasady omówione w ramach Rozdziału: „1.5. Nieodpłatne świadczenie usług”.

### **c) Perspektywa opodatkowania CIT**

Co do zasady, z punktu widzenia opodatkowania CIT, umowa o mecenat będzie powodowała konsekwencje analogiczne do umowy darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usług.



## 1.10. Patronat medialny



### **Pamiętaj!**

- Postanowienia umowy patronatu medialnego mogą zostać sformułowane w różny sposób i powodować różne skutki – konieczna jest analiza postanowień umowy zawartej między stronami.

Umową patronatu medialnego określane jest udostępnienie przez dany podmiot swojej przestrzeni reklamowej lub informacyjnej na cele promocji danego wydarzenia.

Natomiast druga strona umowy może być zobowiązana do promowania patrona medialnego w ramach swoich działań lub w ramach organizowanego wydarzenia, lub może nie mieć obowiązku wykonywania jakichkolwiek świadczeń wzajemnych.

Należy podkreślić, że postanowienia umowy patronatu mogą zostać sformułowane w różny sposób. W konsekwencji ważnym elementem analizy danej transakcji są zawsze postanowienia umowy zawartej między stronami.

### **Przykład 1**

Organizacja pozarządowa organizuje konferencję naukową o charakterze otwartym. W związku z tym organizacja zawiera umowę z radiem o patronat medialny. W ramach tej umowy radio zobowiązuje się do informowania o organizowanej konferencji podczas audycji radiowych, na swojej stronie internetowej oraz w mediach społecznościowych. W zamian organizacja jest zobowiązana do umieszczenia logo radia oraz informacji o objęciu patronatem konferencji na materiałach drukowanych, jak również na swojej stronie internetowej i w mediach społecznościowych. Ponadto organizacja pozarządowa umieści podczas konferencji roll-upy patrona w widocznym miejscu.

W powyższym przykładzie umowa patronatu medialnego przyjęła formę rozliczenia w postaci barteru, w ramach którego następuje wymiana usługi za usługę. Barter, jako rodzaj współpracy między organizacją pozarządową a podmiotem biznesowym, został omówiony w Rozdziale 1.7. „Barter”.

### **Przykład 2**

Organizacja pozarządowa organizuje konferencję naukową o charakterze otwartym. W związku z tym organizacja zawiera umowę z radiem o patronat medialny. W ramach tej umowy radio zobowiązuje się do informowania o organizowanej konferencji podczas audycji radiowych, na swojej stronie internetowej oraz w mediach społecznościowych. Radio nie otrzyma od organizacji pozarządowej żadnego świadczenia wzajemnego (będzie jedynie mogło posługiwać się tytułem patrona medialnego konferencji).

W powyższym przykładzie umowa patronatu medialnego przyjęła formę umowy o nieodpłatne świadczenie usług, w ramach której patron świadczy usługę na rzecz organizacji pozarządowej. Umowa o nieodpłatne świadczenie usług została omówiona w Rozdziale 1.5. „Nieodpłatne świadczenie usług”

## 1.11. Wspólne przedsięwzięcie

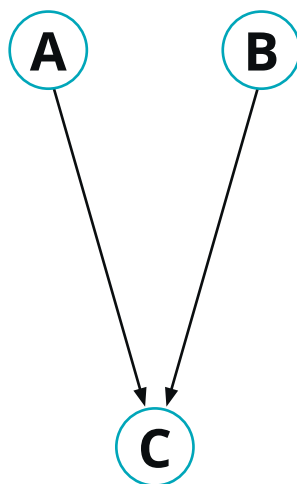


### **Pamiętaj!**

- Organizatorzy przedsięwzięcia nie dokonują wobec siebie żadnych świadczeń wzajemnych. Co do zasady, nie powinno to być opodatkowane VAT, lecz każdorazowo wymagana jest analiza postanowień umowy o wspólnym przedsięwzięciu.
- W konsekwencji, jest mniejsze ryzyko uznania, że organizacja pozarządowa prowadzi działalność gospodarczą.
- Brak konsekwencji na gruncie CIT.

Terminem wspólnego przedsięwzięcia określa się szeroki katalog różnych form współpracy osób lub podmiotów, katalog ukierunkowany na realizację celów oznaczonych przez uczestników – najczęściej celów zarobkowych lub organizacyjnych.

Wspólne przedsięwzięcie, jako sposób rozliczeń między stronami, stanowi **realizację wspólnego projektu przez niezależne od siebie podmioty**. Wspólne przedsięwzięcie można więc zilustrować poniższym schematem:



Organizatorzy przedsięwzięcia nie dokonują wobec siebie żadnych świadczeń wzajemnych. Tym samym nie dokonują wobec siebie odpłatnego świadczenia usług lub odpłatnej dostawy towarów.

W przypadku wspólnych przedsięwzięć adresatami świadczeń dokonywanych przez każdego z organizatorów przedsięwzięcia są bowiem zawsze osoby trzecie, a nie podmioty realizujące dane przedsięwzięcie.

Dzięki takiej umowie organizacja pozarządowa jest w stanie uzyskać pomoc od podmiotu biznesowego w realizacji swoich celów statutowych bez obowiązku wykonywania świadczenia wzajemnego na jego rzecz, np. w postaci świadczenia o charakterze promocji i reklamy jak w przypadku umowy sponsoringu.

### **Przykład**

Organizacja pozarządowa prowadząca schronisko dla zwierząt planuje zorganizować piknik dla miłośników psów. W związku z tym zawiera umowę dotyczącą organizacji wspólnego pikniku z kliniką weterynaryjną oraz salonem pielęgnacji dla psów. W ramach umowy dotyczącej realizacji wspólnego przedsięwzięcia każdy z podmiotów jest odpowiedzialny za realizację swojego zakresu obowiązków.

W powyższym przykładzie żaden z organizatorów pikniku nie świadczy jakiegokolwiek usługi na rzecz innego organizatora. Odbiorcami są wyłącznie uczestnicy pikniku, czyli osoby trzecie.

## 1.12. Konsorcjum jako przykład wspólnego przedsięwzięcia



### **Pamiętaj!**

- Konsorcjum może służyć do wykonywania działalności pożytku publicznego. Należy jednak dokładnie wskazać w umowie konsorcjum, jakie zadania w sferze zadań publicznych będą wykonywane.
- Umowa konsorcjum może zostać zawarta przez więcej niż dwa podmioty, którymi mogą być wyłącznie organizacje pozarządowe, ale również organizacje pozarządowe i podmioty biznesowe.
- Żeby ograniczyć ryzyko uznania, że w ramach konsorcjum z podmiotem biznesowym organizacja pozarządowa prowadzi działalność gospodarczą, warto w umowie konsorcjum zawrzeć stosowne postanowienie, które wyraźnie przesądzałoby, że strony tej umowy potwierdzają, że świadczenia, których w ramach tej umowy mogą ewentualnie względem siebie dokonywać, mają dla nich równą wartość. Podobnie jednak jak w przypadku barteru nie można wykluczyć ryzyka zakwestionowania wyżej wskazanego postanowienia, w szczególności w sytuacji, gdy wymieniane na mocy umowy świadczenia wyraźnie różnią się pod względem wartości.

### **VAT:**

- Gdy członkowie konsorcjum zdecydują się na pozostanie niezależnymi podmiotami, każdy z członków konsorcjum pozostaje odrębnym podatnikiem VAT i niezależnie wykonuje swoje obowiązki wynikające z Ustawy o VAT.
- Gdy jedynymi działaniami dokonywanymi między członkami konsorcjum są wewnętrzne rozliczenia w zakresie kosztów oraz przychodów z wspólnego przedsięwzięcia, takie rozliczenia nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT.
- Jeżeli jednak zakres obowiązków członków konsorcjum został ustanowiony w taki sposób, że lider zleca pozostałym członkom konsorcjum świadczenie określonych usług bądź dostawę określonych towarów, a w zamian za te świadczenia otrzymują oni wynagrodzenie, to wtedy takie transakcje powinny być traktowane jako odpłatne świadczenie usług i odpłatne dostawy towarów, które podlegają opodatkowaniu VAT.
- Ważnym elementem analizy na gruncie Ustawy o VAT skutków wspólnego przedsięwzięcia w formie konsorcjum są zawsze postanowienia umowy zawartej między członkami konsorcjum.

### **CIT:**

- Co do zasady organizacja pożytku publicznego może być członkiem konsorcjum i realizować w jego ramach swoje cele statutowe. Potencjalnie pozwoli jej to zaangażować się w realizację celu wymagającego dużych nakładów, których sama nie posiada.

### **a) Definicja umowy konsorcjum**

Umowa konsorcjum przyjmuje charakter umowy konsensualnej, a więc takiej, która zawierana jest przez zgodne oświadczenie woli i wywołuje skutki przez samo porozumienie się stron umowy. Umowa konsorcjum stanowi również umowę zobowiązującą strony do określonego działania na rzecz pozostałych uczestników umowy, a tym samym również na rzecz konsorcjum jako takiego. Umowa konsorcjum może zostać zawarta przez więcej niż dwa podmioty, którymi mogą być wyłącznie organizacje pozarządowe, ale również organizacje pozarządowe i podmioty biznesowe. Prawnie umowa konsorcjum może przybrać formę: (i) umowy spółki cywilnej bądź (ii) umowy zrzeszającej niezależne od siebie podmioty.

Podmioty łączące się w ramach umowy konsorcjum co do zasady nie wymieniają pomiędzy sobą świadczeń, zaś podejmowane działania zmierzają do osiągnięcia wspólnego celu. Pojawiają się jednak głosy uznające umowę konsorcjum za umowę wzajemną z uwagi na ekwiwalentność świadczeń występującą w tego rodzaju kooperacji stron.

Mając to na uwadze warto w umowie konsorcjum zawrzeć stosowne postanowienie, że świadczenia, których w ramach tej umowy strony mogą ewentualnie względem siebie dokonywać, mają dla nich równą wartość. Pozwoli to zmniejszyć ryzyko uznania, że organizacja pozarządowa uczestnicząca w konsorcjum uzyskuje za swoją działalność korzyść (wynagrodzenie) wyższą, niż poniesione przez nią koszty, a w efekcie, że wykonuje działalność gospodarczą. W zakresie ryzyk, jakie mogą być związane ze stosowaniem takiego postanowienia umownego, warto odnieść się do uwag poczynionych na ten temat w zakresie umowy barterowej w Rozdziale 1.7.a) „Barter”. W szczególności postanowienie takie może się okazać niewystarczające w sytuacji, gdy świadczenia dokonywane przez strony w ramach umowy konsorcjum mają wyraźnie różną wartość.

Przykładowa klauzula umowna:

1. Strony niniejszym oświadczają i potwierdzają, że świadczenia wymienione w ust. [...] i [...] niniejszej Umowy mają ekwiwalentną wartość i wyceniają je odpowiednio na 10.000,00 zł (dziesięć tysięcy złotych 00/100) każde.
2. Strony niniejszym oświadczają i potwierdzają, że nie przysługują im względem siebie w ramach niniejszej Umowy żadne dodatkowe świadczenia oprócz tych wymienionych w ust. [...] i [...] niniejszej Umowy.

Zawarcie umowy konsorcjum nie powoduje powstania odrębnego podmiotu prawa, jak choćby w przypadku zawarcia umowy spółki handlowej, dlatego też nie musi zostać rejestrowane. Nie musi też mieć odrębnej nazwy czy też siedziby.

Zawierając umowę konsorcjum strony mogą określić, który z podmiotów lub osób będzie reprezentował konsorcjum na zewnątrz (może to być jeden podmiot, kilka lub osoba trzecia).

Konsorcjum może służyć do wykonywania działalności pożytku publicznego. Należałoby jednak w takiej sytuacji dokładnie wskazać w umowie konsorcjum jakie zadania w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4 Ustawy o DPP, będą realizowane.

Przykładowa klauzula umowna:

1. [Konsorcjant – strona umowy konsorcjum] niniejszym przyjmuje do wiadomości i akceptuje, że wszelkie świadczenia wykonywane przez [Organizację pozarządową] w ramach niniejszej Umowy mają na celu wyłącznie realizację przez [Organizację pozarządową] zadań publicznych, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, należących do działalności statutowej [Organizacji pozarządowej].

## **b) Konsorcjum jako przykład wspólnego przedsięwzięcia a VAT**

Z punktu widzenia opodatkowania VAT istotne znaczenie ma forma współpracy podmiotów w ramach umowy konsorcjum. Umowa konsorcjum może bowiem przybrać formę:

1. umowy spółki cywilnej, bądź
2. umowy zrzeczającej niezależne od siebie podmioty.

W przypadku zawiązania przez członków konsorcjum spółki cywilnej to spółka cywilna staje się podatnikiem na gruncie Ustawy o VAT. W takiej sytuacji to spółka cywilna świadczy usługi lub dostarcza towary na rzecz podmiotów zewnętrznych, więc to ona wystawia faktury na rzecz zamawiających. To spółka cywilna ma również prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących zakupy dokonywane w związku z przedsięwzięciem.

W przypadku gdy członkowie konsorcjum decydują się na pozostanie niezależnymi podmiotami (czyli zawrą wyłącznie umowę konsorcjum, bez powstania spółki cywilnej), często stosowanym rozwiązaniem jest wybranie wśród członków konsorcjum tzw. lidera. Lider konsorcjum posiada upoważnienie do wystawiania faktur na rzecz podmiotów zewnętrznych oraz do pobierania wynagrodzenia z tytułu dostarczonych towarów lub wykonanych usług. W takiej sytuacji każdy z członków konsorcjum pozostaje odrębnym podatnikiem VAT i niezależnie wykonuje swoje obowiązki wynikające z Ustawy o VAT.

Bardzo ważnym aspektem w przypadku zachowania odrębności członków konsorcjum przy realizacji wspólnego przedsięwzięcia jest odpowiednie ukształtowanie relacji między tymi podmiotami w ramach umowy. Od tego bowiem będą zależeć skutki podatkowe na gruncie Ustawy o VAT.

W sytuacji gdy każdy z członków konsorcjum ma ustalony własny zakres obowiązków, które jest zobowiązany zrealizować na rzecz wspólnego przedsięwzięcia, a jedynymi działaniami dokonywanymi między członkami konsorcjum są wewnętrzne rozliczenia w zakresie kosztów oraz przychodów z wspólnego przedsięwzięcia, to takie rozliczenia nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT<sup>22</sup>.

Jeżeli jednak zakres obowiązków członków konsorcjum został ustanowiony w taki sposób, że lider zleca pozostałym członkom konsorcjum świadczenie określonych usług bądź dostawę określonych towarów, a w zamian za te świadczenia otrzymują oni wynagrodzenie, takie transakcje powinny być traktowane jako odpłatne świadczenie usług i odpłatne dostawy towarów, które podlegają opodatkowaniu VAT. W takiej sytuacji uczestnicy konsorcjum powinny wystawiać faktury na rzecz lidera<sup>23</sup>.

Należy podkreślić, że ważnym elementem analizy na gruncie Ustawy o VAT skutków wspólnego przedsięwzięcia w formie konsorcjum są zawsze postanowienia umowy zawartej między członkami konsorcjum.

### c) Konsorcjum jako przykład wspólnego przedsięwzięcia a CIT

Przychody ze wspólnego przedsięwzięcia ustala się dla uczestników proporcjonalnie do ich udziałów w zysku. Są one równe, chyba że konsorcjanci wskażą na odmienne ustalenia wewnętrzne. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do kosztów podatkowych.

W przypadku umowy konsorcjum rekomendowane jest, by zgodnie z postanowieniami umowy, strony nie świadczyły na swoją rzecz wzajemnie żadnych usług. Rozliczenia dokonywane między stronami umowy konsorcjum powinny dotyczyć jedynie kwestii dotyczących udziału w zyskach i stratach realizowanego przedsięwzięcia. Najlepiej by udziały te zostały określone w umowie procentowo.

#### Przykład 1

Organizacje pozarządowe promujące polską kulturę oraz podmiot biznesowy zajmujący się organizacją występów artystycznych zamierzają wspólnie zorganizować koncert. W tym celu zawierają umowę konsorcjum, zgodnie z którą liderem konsorcjum zostanie podmiot biznesowy, ponieważ ma wyłączność na koncerty danego artysty. Tym samym to on będzie podpisywał umowę z artystą oraz dokonywał wszystkich rozliczeń finansowych. Na podstawie umowy organizacje pozarządowe są zobowiązane do udziału w kosztach organizacji całego przedsięwzięcia oraz do pozyskiwania sponsorów, obsługi koncertu i współpracy w zakresie jego organizacji. Organizacje pozarządowe nie świadczą żadnych usług na rzecz lidera. Jedynymi działaniami między członkami konsorcjum a liderem jest wniesienie wkładów finansowych na rzecz lidera w celu realizacji wspólnego przedsięwzięcia oraz podział przez lidera na rzecz członków konsorcjum przychodów z koncertu (adekwatnie do wniesionego przez danego członka konsorcjum wkładu finansowego).

<sup>22</sup> Takie stanowisko zajęł NSA w wyroku z dnia 10 października 2014 r. o sygn. I FSK 1493/13.

<sup>23</sup> Takie stanowisko wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 września 2011 r. o sygn. ILPP2/443-885/11-4/EN, czy interpretacji indywidualnej z dnia 10 maja 2016 r. o sygn. ILPP2/443-1152/14/16-S/MN

W powyższej sytuacji rozliczenia między członkami konsorcjum a liderem nie będą podlegały opodatkowaniu VAT, ponieważ podmioty te nie świadczą na swoją rzecz żadnych usług oraz nie dokonują dostaw towarów.

Podmioty nie dokonują na swoją rzecz świadczeń, a zatem rozliczenia między członkami konsorcjum nie powinny podlegać opodatkowaniu CIT. Uczestnicy konsorcjum powinni rozpoznać w swoich księgach przychody proporcjonalnie do udziału w zysku. Analogicznie powinno być w przypadku kosztów podatkowych.

### **Przykład 2**

Organizacje pozarządowe promujące polską kulturę oraz podmiot biznesowy zajmujący się organizacją występów artystycznych zamierzają zorganizować koncert. W tym celu zawierają umowę konsorcjum, zgodnie z którą liderem konsorcjum zostanie podmiot biznesowy, ponieważ ma wyłączność na koncerty danego artysty. Tym samym to on będzie podpisywał umowę z artystą oraz dokonywał wszystkich rozliczeń finansowych. Na podstawie umowy organizacje pozarządowe są podwykonawcami lidera konsorcjum, więc wykonują zlecane przez niego zadania, za które otrzymują wynagrodzenie.

W powyższej sytuacji rozliczenia między członkami konsorcjum a liderem będą podlegały opodatkowaniu VAT, ponieważ podmioty dokonują odpłatnego świadczenia towarów i odpłatnych dostaw towarów za wynagrodzeniem.

Podobnie w CIT członek konsorcjum powinien rozpoznać przychód podatkowy z tytułu świadczenia na rzecz lidera (z prawem do rozpoznania związanych z tym przychodem kosztów uzyskania przychodów).



## 2. Współpraca między organizacjami pozarządowymi



### **Pamiętaj!**

- Organizacje pozarządowe mogą realizować własne cele statutowe za pośrednictwem innych organizacji pozarządowych.
- W takiej sytuacji, żeby nie utracić zwolnienia z CIT należy spełnić określone warunki:
  - możliwość realizacji celu statutowego za pomocą innego podmiotu (w szczególności dokonywania darowizn na rzecz takiego podmiotu) powinna być wprost wskazana w statucie organizacji pozarządowej;
  - środki przekazywane drugiemu podmiotowi muszą być przeznaczone na określony cel statutowy, zbieżny z celem statutowym organizacji przekazującej takie środki;
  - organizacja pozarządowa powinna dysponować dowodami ostatecznego przekazania środków na określony cel statutowy (np. umowa darowizny pomiędzy organizacjami z poleceniem przekazania na określone cele, umowa współpracy pomiędzy organizacjami pozarządowymi, oświadczenie obdarowanego o wydatkowaniu otrzymanych środków na określone cele statutowe, itd.)

W praktyce współpraca między organizacjami pozarządowymi może wynikać również z inicjatywy podmiotu biznesowego. Zdarza się, że podmiot biznesowy upoważnia organizację pozarządową do przekazywania w jego imieniu środków na rzecz innej organizacji.

### **a) Wsparcie realizacji celów organizacji pozarządowej przez inną organizację pozarządową**

Nic nie stoi na przeszkodzie, by organizacje pozarządowe mogły wspierać realizację celów innych organizacji pozarządowych w ramach prowadzonej przez siebie działalności nieodpłatnej, czy też odpłatnej działalności pożytku publicznego.

W kontekście warunków wsparcia jednej organizacji pozarządowej przez drugą aktualne są wszystkie opisane wcześniej zasady wsparcia, z których daje się wyróżnić:

1. *stosunki, w których jedna ze stron działa nieodpłatnie na rzecz drugiej – np. stosunki darowizny czy nieodpłatnego świadczenia usług, oraz*
2. *stosunki oparte na zasadzie wzajemności – np. w ramach konsorcjum, barteru, czy umowy sponsoringowej.*

Jak wskazano przy okazji wcześniejszych rozważań co do zasady dużo mniejsze ryzyko uznania danego wsparcia za wykonywanie działalności gospodarczej (dla obu podmiotów) rodzą stosunki oparte na świadczeniu jednej tylko ze stron.

## b) VAT

Na gruncie Ustawy o VAT przekazanie pieniędzy przez jedną organizację pozarządową na rzecz drugiej organizacji nie jest opodatkowane VAT pod warunkiem, że organizacja obdarowana nie jest zobowiązana do wykonania jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego. W takiej sytuacji bowiem mamy do czynienia z darowizną pieniężną, która została szerzej omówiona w ramach Rozdziału 1.1. „Darowizna – podstawowe informacje”.

### **Przykład**

Na rzecz organizacji pożytku publicznego przekazywany jest 1% podatku dochodowego od osób fizycznych. Następnie część zebranej kwoty podatku organizacja przekazuje na rzecz innych organizacji pozarządowych.

W powyższym przykładzie darowizna pieniężna organizacji pożytku publicznego na rzecz innych organizacji nie będzie opodatkowana VAT, ponieważ organizacje obdarowane nie dokonują żadnego świadczenia wzajemnego na rzecz organizacji obdarowującej.

## c) CIT

Realizacja celów statutowych organizacji pozarządowych za pomocą / przy wsparciu innego podmiotu jest możliwa, jeżeli środki zostaną przekazane na cele statutowe zbieżne z celami wskazanymi przez ustawodawcę w Ustawie o CIT (patrz Rozdział 4. Warunki zwolnienia z CIT organizacji pozarządowych”). W szczególności realizacja celów statutowych może zostać dokonana poprzez przekazanie darowizny drugiej organizacji pozarządowej prowadzącej działalność statutową zgodną z działalnością statutową darczyńcy.

Ustawa o CIT nie reguluje wprost zasad takiej współpracy, jednak praktyka organów podatkowych wskazuje na pewne konkretne warunki, które należy spełnić:

1. Możliwość realizacji celu statutowego za pomocą innego podmiotu musi być wprost wskazana w statucie organizacji pozarządowej.
2. Środki przekazywane drugiemu podmiotowi muszą być przeznaczone na określony cel statutowy, zbieżny z celem statutowym organizacji przekazującej takie środki – jednocześnie zgodny z celami wymienionymi przez ustawodawcę (patrz Załącznik nr 2).
3. Darczyńca powinien dysponować dowodami przekazania środków pieniężnych na określony cel statutowy (np. umowa darowizny pomiędzy organizacjami z poleceniem przekazania na określone cele, umowa współpracy pomiędzy organizacjami pozarządowymi, oświadczenie obdarowanego o wydatkowaniu otrzymanych środków na określone cele statutowe, itd.).





# 3. Prowadzenie działalności gospodarczej i odpłatnej działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe

## 3.1. Informacje wstępne w zakresie działalności gospodarczej i odpłatnej działalności pożytku publicznego prowadzonej przez organizacje pozarządowe

Prawo polskie, a w szczególności Ustawa o DPP, wyróżnia trzy możliwe formy prowadzenia działalności przez organizacje pozarządowe, tj.:

1. działalność nieodpłatna pożytku publicznego,
2. działalność odpłatna pożytku publicznego,
3. działalność gospodarcza.

W praktyce najczęściej spotykanym problemem jest rozgraniczenie działalności gospodarczej i odpłatnej działalności pożytku publicznego. Niniejszy rozdział jest próbą przedstawienia charakterystyk obu form w sposób umożliwiający rozwianie praktycznych wątpliwości w tym zakresie.

Prawne i podatkowe aspekty prowadzenia nieodpłatnej działalności pożytku publicznego nie są przedmiotem niniejszego opracowania, ponieważ określenie czy mamy do czynienia z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego jest stosunkowo proste – przesądza o tym zarobkowy charakter danej działalności.

### a) Pojęcie działalności gospodarczej – uwagi ogólne

Kluczowa w polskim porządku prawnym definicja działalności gospodarczej znajdowała się dotychczas w USDG. Po uchyleniu tej ustawy z dniem 30 kwietnia 2018 r., obecnie definicję działalności gospodarczej znajdziemy w PP. Nową definicję skrócono i usunięto z niej wskazanie rodzajów działalności gospodarczej, jednakże jej trzon pozostał niezmienny. Zgodnie z PP<sup>24</sup>, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Definiując działalność gospodarczą wskazuje się na następujące jej cechy występujące łącznie:

- **zarobkowy charakter** (organizacja prowadzi odpłatną działalność z myślą o osiągnięciu z niej dochodów),
- **we własnym imieniu** (działalność organizacji wykonywana jest we własnym imieniu i na własny rachunek), oraz
- **zorganizowany i ciągły sposób wykonywania** (działalność organizacji jest zaplanowana pod względem prawnym i faktycznym oraz wykonywana jest w sposób względnie stały, a nie jednorazowy).

Przesłanki te pozwalają na szerokie ujmowanie pojęcia działalności gospodarczej i odnoszenie jej do różnych form aktywności, nie zawsze podlegających tym samym regułom.

### b) Dopuszczalność prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe

Rozważania ujęte w niniejszym opracowaniu skupiają się wokół organizacji pozarządowych funkcjonujących w formie fundacji lub stowarzyszeń oraz możliwości prowadzenia przez nie działalności gospodarczej, jak również warunków i przesłanek, których spełnienie powoduje uznanie prowadzonych przez nie działań za działalność gospodarczą.

### **Fundacja**

Mając na uwadze Ustawę o fundacjach należy stwierdzić, że:

- fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów,
- działalność gospodarcza nie może stanowić podstawowej działalności fundacji,
- działalność gospodarcza może mieć jedynie charakter pomocniczy wobec działalności statutowej,
- możliwość prowadzenia działalności gospodarczej powinna być uregulowana w statucie fundacji.

### **Stowarzyszenie**

Stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą obok działalności statutowej, według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach. Dochód z działalności gospodarczej stowarzyszenia służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków<sup>25</sup>.

Podobnie jak w przypadku fundacji, działalność gospodarcza prowadzona przez stowarzyszenie musi być:

- pomocnicza i
- niesamoistna w stosunku do jej działalności podstawowej, którą jest działalność statutowa.

### **c) Działalność gospodarcza a odpłatna działalność pożytku publicznego**

Organizacja pozarządowa może prowadzić działalność w następujących formach:

- nieodpłatna działalność pożytku publicznego,
- odpłatna działalność pożytku publicznego,
- działalność gospodarcza w rozumieniu PP.

Nic nie stoi na przeszkodzie, aby organizacja pozarządowa prowadziła jednocześnie wszystkie trzy z wymienionych powyżej rodzajów działalności. Jednak będzie to wymagało rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości.<sup>26</sup>



#### **Pamiętaj!**

Przedmiot odpłatnej działalności pożytku publicznego nie może być tożsamy z prowadzoną przez organizację pozarządową działalnością gospodarczą.

Ustawa o DPP stanowi, że działalność pożytku publicznego, która może być prowadzona jako odpłatna lub nieodpłatna, nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zgodnie z Ustawą o DPP, nie można również prowadzić odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności.<sup>27</sup>

### **d) Definicja odpłatnej działalności pożytku publicznego**

Odpłatną działalnością pożytku publicznego jest<sup>28</sup>:

1. działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych, za które pobierają one wynagrodzenie;
2. sprzedaż wytworzonych towarów lub świadczenie usług w zakresie:
  - a) rehabilitacji społecznej i zawodowej osób niepełnosprawnych, lub
  - b) integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym,
3. sprzedaż przedmiotów darowizny.

<sup>25</sup> Art. 34 Ustawy o Stowarzyszeniach – zob. Załącznik nr 2 „Sfera zadań publicznych”.

<sup>26</sup> J. Blicharz, komentarz do art. 6 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, [w:] Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Ustawa o spółdzielniach socjalnych. Komentarz, 2012, źródło: LEX.

<sup>27</sup> Art. 9 ust. 3 Ustawy o DPP

<sup>28</sup> Art. 8 Ustawy o DPP

## Przychody z działalności odpłatnej pożytku publicznego mogą być przeznaczane wyłącznie na działalność pożytku publicznego.



### **Pamiętaj!**

Aby zmniejszyć ryzyko uznania działalności wykonywanej przez organizację pozarządową w ramach zawieranej przez nią umowy z podmiotem biznesowym za działalność gospodarczą, warto rozważyć umieszczenie w takiej umowie postanowienia wyraźnie wskazującego, które z zadań ze sfery publicznej wymienionych w Ustawie o DPP wykonywane są w ramach danej umowy.

Przykładowa klauzula umowna dla organizacji pozarządowej, której celem statutowym jest działalność na rzecz integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym:

*Organizacja pozarządowa niniejszym oświadcza i potwierdza, że całość wynagrodzenia, o którym mowa w art. [...] niniejszej Umowy przeznaczona zostanie na pokrycie kosztów działań określonych w umowie, co jednocześnie mieści się w zakresie odniesienia do konkretnego punktu ze sfery zadań publicznych) Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.*

### **e) Definicja sfery zadań publicznych**

Sfera zadań publicznych obejmuje w szczególności zadania w zakresie:

- pomocy społecznej;
- wspierania rodziny;
- udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększania świadomości prawnej społeczeństwa;
- działalności charytatywnej;
- ochrony i promocji zdrowia;
- działalności na rzecz osób niepełnosprawnych;
- promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;
- działalności na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;
- działalności na rzecz osób w wieku emerytalnym;
- działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;
- działalności wspomagającej rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności;
- działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;
- nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania;
- działalności na rzecz dzieci i młodzieży;
- kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego;
- wspierania i upowszechniania kultury fizycznej;
- ekologii i ochrony zwierząt;
- turystyki i krajoznawstwa;
- porządku i bezpieczeństwa publicznego;
- obronności państwa i działalności Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej;
- upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;
- ratownictwa i ochrony ludności;
- pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;
- upowszechniania i ochrony praw konsumentów;
- działalności na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;

29 Art. 4 Ustawy o DPP – pełna lista została wymieniona w Załączniku nr 2 „Sfera zadań publicznych”.

- promocji i organizacji wolontariatu;
- pomocy Polonii i Polakom za granicą;
- działalności na rzecz kombatantów i osób represjonowanych;
- działalności na rzecz weteranów;
- promocji Rzeczypospolitej Polskiej za granicą;
- działalności na rzecz rodziny, macierzyństwa, rodzicielstwa, upowszechniania i ochrony praw dziecka;
- przeciwdziałania uzależnieniom i patologiom społecznym;
- rewitalizacji.



### **Pamiętaj!**

Ustawa o DPP wprost wymienia zadania, których świadczenie w ramach sfery zadań publicznych dozwolone jest za granicą, tj.:

- pomoc ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;
- pomoc Polonii i Polakom za granicą;
- promocja Rzeczypospolitej Polskiej za granicą.

W przypadku wykonywania za granicą odpłatnej działalności pożytku publicznego w pozostałych sferach, istnieje ryzyko uznania takiej działalności za działalność gospodarczą.

## **f) Definicja działalności gospodarczej organizacji pozarządowej**



### **Pamiętaj!**

Żeby uniknąć przeklasyfikowania odpłatnej działalności statutowej na działalność gospodarczą:

- wynagrodzenie pobierane przez organizację pozarządową nie może przekraczać kosztów takiej działalności (wynagrodzenie to może pokrywać część kosztów działalności organizacji pozarządowej, jak również całość tych kosztów, jednakże nie może ich przekraczać),
- koszty i przychody odpłatnej działalności statutowej należy rozgraniczyć w księgach rachunkowych od pozostałych kosztów i przychodów,
- wynagrodzenie jakiegokolwiek osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego nie może przekraczać 3-krotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, tj. obecnie trzykrotności 4277,03 zł brutto (która wynosi 12.831,09 zł brutto).

Zgodnie z Ustawą o DPP działalność odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowych stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów PP, jeżeli:

- wynagrodzenie jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności, lub
- przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego, za okres ostatniego roku obrotowego, a w przypadku zatrudnienia trwającego krócej niż rok obrotowy - za okres tego zatrudnienia, przekracza 3-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni. Przy czym przez wynagrodzenie rozumie się wynagrodzenie z tytułu świadczenia pracy lub usług, niezależnie od sposobu nawiązania stosunku pracy lub rodzaju i treści umowy cywilnoprawnej z osobą fizyczną.

**W konsekwencji, odpłatna działalność statutowa prowadzona w sferze zadań publicznych staje się działalnością gospodarczą w sytuacji, gdy przychody z tej działalności przekraczają jej koszty. Do kosztów odpłatnej działalności statutowej zaliczamy koszty bezpośrednio z nią powiązane oraz odpowiednio umotywowaną część kosztów ogólnych, nie dokonując sztucznego zaliczenia kosztów związanych z prowadzeniem innej działalności.**

Drugą sytuacją, kiedy dochodzi do zmiany odpłatnej działalności pożytku publicznego w działalność gospodarczą jest sytuacja, gdy przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przekracza 3-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni<sup>30</sup>.

Ustawa o DPP nie definiuje pojęcia „wynagrodzenia”, do którego odnoszą się jej przepisy. Wydaje się jednak, że termin ten powinien być interpretowany możliwie szeroko, jako zapłata „za coś”, a więc nie tylko jako świadczenia pieniężne otrzymywane za wykonywaną pracę, ale także jako premie czy nagrody. Wydaje się też, że zgodnie z powszechnym rozumieniem tego terminu, wynagrodzenie nie musi być wyrażane jedynie w pieniądzu.

#### g) Prawne uwarunkowania prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe

##### **Pamiętaj!**

Przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej przez organizację pozarządową należy zwrócić uwagę, że:

- dopiero uzyskanie wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego pozwala na prowadzenie działalności gospodarczej (wpis podmiotu do samego rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej nie jest w tym zakresie wystarczający),
- przed uzyskaniem odpowiedniego wpisu organizacja pozarządowa może pobierać wynagrodzenie jedynie w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego.

W przypadku zaistnienia którejkolwiek z przesłanek prowadzenia działalności gospodarczej organizacja pozarządowa powinna dokonać rejestracji danego rodzaju działalności gospodarczej w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Zgodnie z PP<sup>31</sup> przedsiębiorca niebędący osobą fizyczną może podjąć działalność gospodarczą dopiero po uzyskaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym. Tak więc co do zasady dopiero uzyskanie wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego pozwala na prowadzenie działalności gospodarczej, dlatego przed uzyskaniem odpowiedniego wpisu organizacja pozarządowa może pobierać wynagrodzenie jedynie w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego.

W sytuacji gdy prowadzenie działalności gospodarczej zostanie stwierdzone przez organ administracji publicznej (np. w trakcie prowadzonej kontroli skarbowej), istnieje możliwość złożenia odpowiedniego wniosku o rejestrację w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego w terminie 30 dni.<sup>32</sup> W przypadku gdy określona organizacja pozarządowa tego kroku jednak nie podejmie, wówczas organ administracji publicznej zwróci się do Krajowego Rejestru Sądowego, który wyznaczy dodatkowy 7-dniowy termin, w ciągu którego należy taki wniosek złożyć, pod rygorem zastosowania grzywny.<sup>33</sup> Jeżeli również i w tym przypadku nie zostanie dokonane odpowiednie zgłoszenie do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, wówczas na organizację pozarządową sąd obligatoryjnie nakłada grzywnę. Grzywna ta wymierzana jest przez sąd w formie postanowienia, w kwocie nie wyższej

<sup>30</sup> Zgodnie z obwieszczeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 17 stycznia 2018 r. w sprawie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w 2017 r., wynagrodzenie to wynosi 4530,47 zł brutto.

<sup>31</sup> Art. 17 PP

<sup>32</sup> Art. 9 ust. 1a Ustawy o DPP

<sup>33</sup> Art. 24 ust. 1 Ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 700 z późn. zm.)

niż dziesięć tysięcy złotych, chyba że dwukrotne wymierzenie grzywny okazało się nieskuteczne. Należy również zaznaczyć, że grzywna ta może być ponawiana. Ogólna suma grzywien w tej samej sprawie nie może przewyższać miliona złotych, natomiast w razie wykonania czynności przez organizację pozarządową lub w przypadku umorzenia postępowania grzywny niezapłacone do tego czasu ulegają umorzeniu.<sup>34</sup>



#### **Pamiętaj!**

- Ustawa o VAT posiada własną definicję „działalności gospodarczej”.
- Podmiot może dokonywać czynności podlegających VAT zarówno w ramach swojej działalności gospodarczej, jak i działalności statutowej (jeżeli dokonuje ich odpłatnie).
- Działalność podmiotu może skorzystać ze zwolnienia z VAT, jeżeli wartość sprzedaży nie przekroczy 200 000 zł netto rocznie.

### **3.2. VAT – odrębna definicja działalności gospodarczej**

Na wstępie należy podkreślić, że Ustawa o VAT **wprowadza własną definicję „działalności gospodarczej”** w celu identyfikacji, czy dany podmiot należy uznać za podatnika VAT. Zgodnie z Ustawą o VAT<sup>35</sup>:

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne **wykonyjące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.**

2. **Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców**, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Na gruncie Ustawy o VAT **nie ma przy tym znaczenia rozróżnienie, czy dany podmiot prowadzi działalność statutową czy działalność gospodarczą**, ponieważ w ramach każdej z tych działalności podmiot może dokonywać czynności, które będą podlegały VAT<sup>36</sup>.

Zgodnie bowiem z Ustawą o VAT<sup>37</sup> **opodatkowaniu VAT podlega:**

**1. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,**

2. eksport towarów,

3. import towarów na terytorium kraju,

4. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,

5. wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W konsekwencji jeżeli podmiot dokonuje dostawy towarów lub świadczy usługi wyłącznie w ramach swojej działalności statutowej, ale czyni to odpłatnie, to oznacza, że prowadzi on działalność gospodarczą, która co do zasady podlega VAT.

<sup>34</sup> Art. 1052 Ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1822 z późn. zm.)

<sup>35</sup> Art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 Ustawy o VAT

<sup>36</sup> Zgodnie z art. 15 ust. 3b Ustawy o VAT podatnikami mogą być również jednostki organizacyjne osoby prawnej będącej organizacją pożytku publicznego, pod warunkiem, że: prowadzą działalność gospodarczą, sporządzają samodzielnie sprawozdanie finansowe oraz naczelnik urzędu skarbowego wyraził zgodę na uznanie jednostki za podatnika. Zgodnie z art. 15 ust. 3c Ustawy o VAT sprzedażą dokonywaną przez tych podatników jest również odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług pomiędzy jednostkami organizacyjnymi wchodzącymi w skład osoby prawnej.

<sup>37</sup> Art. 5 ust. 1 Ustawy o VAT

**Przykład 1**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. W ramach swojej działalności statutowej fundacja organizuje nieodpłatne spotkania, konferencje i wystawy mające na celu kształtowanie świadomości społecznej w sprawach dotyczących środowiska.

W powyższym przykładzie działalność fundacji nie jest działalnością gospodarczą na gruncie Ustawy o VAT.

**Przykład 2**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. W ramach swojej działalności statutowej fundacja organizuje odpłatne spotkania, konferencje i wystawy mające na celu kształtowanie świadomości społecznej w sprawach dotyczących środowiska.

W powyższym przykładzie działalność fundacji jest działalnością gospodarczą na gruncie Ustawy o VAT. Działalność fundacji może jednak skorzystać ze zwolnienia z VAT pod warunkiem, że wartość sprzedaży (przychodów) nie przekroczy 200 000 zł netto rocznie.

**Przykład 3**

Fundacja zajmuje się działalnością w zakresie ochrony środowiska. Dodatkowo prowadzi również kawiarnię, z której cały dochód jest przeznaczany na realizację celów statutowych fundacji.

W powyższym przykładzie działalność fundacji jest działalnością gospodarczą na gruncie Ustawy o VAT. Działalność fundacji może jednak skorzystać ze zwolnienia z VAT pod warunkiem, że wartość sprzedaży (przychodów) nie przekroczy 200 000 zł netto rocznie.

**3.3. Obowiązek rejestracji jako podatnik VAT****Pamiętaj!**

- Co do zasady po przekroczeniu wartości sprzedaży w wysokości 200 000 zł netto rocznie podmiot ma obowiązek rejestracji jako podatnik VAT.
- Przed przekroczeniem limitu 200 000 zł netto wartości sprzedaży rocznie podmiot może, ale nie musi, rejestrować się jako podatnik VAT.

Każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą (w rozumieniu Ustawy o VAT), u którego wartość sprzedaży przekroczy 200 000 zł netto rocznie<sup>38</sup> ma **obowiązek zarejestrowania się jako podatnik VAT**. Co do zasady przekroczenie limitu wartości sprzedaży następuje u danego podmiotu w sytuacji, gdy **wartość sprzedaży przekroczyła łącznie 200 000 zł netto w poprzednim roku podatkowym**<sup>39</sup>. Jeżeli jednak podatnik wykonuje wyłącznie czynności, które na podstawie Ustawy o VAT podlegają zwolnieniu z VAT, wówczas rejestracja na VAT jest fakultatywna mimo przekroczenia ww. wartości sprzedaży.

W sytuacji gdy podmiot rozpoczyna wykonywanie czynności opodatkowanych w trakcie roku podatkowego, to będzie zobowiązany do rejestracji jako podatnik VAT **jeżeli przewiduje, że wartość jego sprzedaży przekroczy** (w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej) **200 000 zł netto rocznie**.

Do czasu przekroczenia ww. limitu wartości sprzedaży podmiot nie ma obowiązku rejestracji jako podatnik VAT, a rejestracja dla celów VAT ma charakter wyłącznie fakultatywny.

<sup>38</sup> Limit wartości sprzedaży w wysokości 200 000 zł netto rocznie obowiązuje od dnia 1 stycznia 2017 r. W roku 2016 limit ten wynosił 150 000 zł netto.

<sup>39</sup> Zgodnie z art. 113 Ustawy o VAT

### 3.4. Kiedy można odliczyć kwotę podatku naliczonego



#### **Pamiętaj!**

- Prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (tj. odliczenia VAT) w związku z nabyciem towarów i usług przysługuje podatnikowi VAT wtedy, gdy te towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.
- By podatnik VAT mógł odliczyć VAT, to związek nabytych towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi musi mieć charakter bezpośredni bądź pośredni.

Jedną z podstawowych zasad VAT jest zasada neutralności, która oznacza, że podmioty niebędące ostatecznymi konsumentami danego towaru lub usługi nie powinny ponosić ciężaru VAT. Instrumentem służącym realizacji tej zasady jest prawo podatnika VAT do pomniejszenia podatku należnego o wartość podatku naliczonego, który został zapłacony w cenie dóbr nabytych na potrzeby prowadzonej działalności opodatkowanej<sup>40</sup>.

Tym samym, prawo do odliczenia VAT będzie przysługiwało podatnikowi VAT wtedy, gdy towary i usługi z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W Ustawie o VAT nie został jednak sprecyzowany ani zakres ani sposób, w jaki świadczone usługi powinny być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, by podatnik mógł odliczyć VAT.

Co do zasady związek nabytych towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi może mieć charakter:

- **bezpośredni** – występuje wtedy, gdy możliwe jest wyraźne wskazanie, że zakupione towary i usługi służą dalszej odsprzedaży lub gdy nabyte towary i usługi są niezbędne do wytworzenia towarów lub usług będących przedmiotem czynności opodatkowanych,
- **pośredni** – ma miejsce wtedy, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem działalności podatnika VAT. W takiej sytuacji zakupione towary i usługi nie wpływają bezpośrednio na zwiększenie sprzedaży opodatkowanej. Jednakże przez związek z ogólnym funkcjonowaniem podmiotu jako całości, oddziałują pośrednio na generowany przez podatnika VAT obrót. Aby stwierdzić, że określone zakupy mają pośredni związek z działalnością, musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonaniem zakupem towarów i usług a powstaniem obrotu u podatnika VAT.

#### **Przykład**

Kancelaria prawna, w celu promocji swoich usług, ustanowiła dyżur radcy prawnego, podczas którego pierwsza godzina porad i konsultacji prawnych będzie udzielana nieodpłatnie. Kancelaria na potrzeby swojej działalności ponosi m.in. wydatki dotyczące zakupu materiałów biurowych.

W powyższym przykładzie koszty związane z zakupem materiałów biurowych będą związane ze świadczonymi przez kancelarię usługami. W konsekwencji kancelaria będzie mogła odliczyć VAT.

<sup>40</sup> Zob. art. 86 ust. 1 Ustawy o VAT



### 3.5. CIT – Opodatkowanie działalności gospodarczej



#### **Pamiętaj!**

- Ustawa o CIT nie przewiduje odrębnej definicji działalności gospodarczej. Należy zatem oprzeć się na definicji wynikającej z Ustawy o DPP oraz PP.
- Jakkolwiek dochód organizacji pozarządowej przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej co do zasady podlega opodatkowaniu CIT. Natomiast dochód przeznaczony na działalność statutową (także odpłatną działalność statutową) co do zasady korzysta ze zwolnienia z opodatkowania CIT.

Co do zasady dochody organizacji pozarządowej podlegają opodatkowaniu CIT. Niemniej ustawodawca przyznał organizacjom pozarządowym zwolnienie przedmiotowe z CIT.

Warunki skorzystania ze zwolnienia z CIT **nie są uzależnione od źródła pochodzenia dochodu**, tzn. od tego czy organizacja pozarządowa osiągnęła go w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej, czy odpłatnej działalności statutowej, czy z jakiegokolwiek innego źródła. Ustawa o CIT warunkuje uzyskanie zwolnienia od **celu**, na jaki dochód zostanie **przeznaczony** i potem **wydatkowany**.

Oznacza to w praktyce, że jakkolwiek dochód organizacji pozarządowej (np. otrzymana darowizna) przeznaczony na działalność gospodarczą co do zasady traci prawo do korzystania ze zwolnienia z CIT. Natomiast sam dochód osiągnięty przez organizację pozarządową z działalności gospodarczej, następnie przeznaczony i wydatkowany na określoną działalność statutową, korzysta już ze zwolnienia CIT.

Jeżeli organizacja pozarządowa prowadzi działalność gospodarczą – należy **wyodrębnić księgowo koszty i przychody** działalności gospodarczej od kosztów i przychodów dotyczących działalności statutowej.

To pozwoli na ograniczenie ryzyka zakwestionowania prawa do zwolnienia z CIT, ponieważ pozwoli bez wątpliwości wskazać dochody, które przeznaczono i wydatkowano na działalność statutową, czyli te, które korzystają ze zwolnienia z CIT.



## 4. Warunki zwolnienia z CIT organizacji pozarządowych

### **Pamiętaj!**

- Dla skorzystania ze zwolnienia z CIT ważny jest cel przeznaczenia i faktyczne wydatkowanie dochodu, bez względu na źródło jego uzyskania.
- Dla zwolnienia z CIT przeznaczenie i wydatkowanie dochodu musi nastąpić bezpośrednio w związku z realizacją celu statutowego zbieżnego z celami wskazanymi przez ustawodawcę w Ustawie o CIT, jako podlegające zwolnieniu.
- W przypadku dochodu rzeczowego (np. z darowizny rzeczowej) wydatkowanie polega na wykorzystywaniu przedmiotu darowanego w ramach realizacji działań statutowych lub odpłatnym zbyciu i przeznaczeniu pozyskanych w ten sposób środków finansowych na działalność statutową.

Jak wskazano powyżej zwolnienie z CIT dla dochodów organizacji pozarządowych uzależnione jest od **celu przeznaczenia takiego dochodu**. Bez znaczenia pozostaje źródło uzyskania dochodu, tzn. to czy organizacja pozarządowa uzyskała go w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej, w wyniku odpłatnej działalności statutowej czy w wyniku uzyskania darowizny lub innego rodzaju wsparcia podmiotów trzecich. Istotne jest tylko to, na co uzyskany dochód zostanie przeznaczony, a potem faktycznie wydatkowany.

Należy zaznaczyć, że warunki zwolnienia z CIT różnią się w zależności od tego czy dana organizacja pozarządowa posiada status Organizacji Pożytku Publicznego czy nie, ponieważ dla Organizacji Pożytku Publicznego ustawodawca przewidział inny katalog celów statutowych (oraz wprost wyłączył możliwość korzystania ze zwolnienia w przypadku przeznaczenia dochodu na działalność gospodarczą).

### **a) Organizacje pozarządowe nieposiadające statusu organizacji pożytku publicznego**

Zgodnie z Ustawą o CIT celami statutowymi objętymi zwolnieniem z podatku są<sup>41</sup>:

- działalność naukowa,
- działalność naukowo-techniczna,
- działalność oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów,
- działalność kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu,
- działalność w zakresie ochrony środowiska,
- działalność w zakresie wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę,
- działalność w zakresie dobroczynności,
- działalność w zakresie ochrony zdrowia i pomocy społecznej,
- działalność w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów
- działalność w zakresie kultu religijnego.

<sup>41</sup> Zob. art. 17 ust. 1 pkt 4

Zwolnienie z CIT ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – **bez względu na termin** – wydatkowany na wskazane cele statutowe, 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. Należy pamiętać, że dochód będzie podlegał zwolnieniu tylko **w części przeznaczonej na cele statutowe** uwzględnione w Ustawie o CIT. Jeżeli statut organizacji pozarządowej przewiduje realizację też innych celów niż te przewidziane w Ustawie o CIT, co oczywiście jest możliwe i dopuszczalne, ze zwolnienia nie będzie korzystał dochód przeznaczony na te inne cele.

Ze zwolnienia z CIT korzysta dochód organizacji pozarządowych przeznaczony na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Dochód przeznaczony na opłacenie niepodatkowych zobowiązań publicznoprawnych (np. PFRON) nie korzysta ze zwolnienia z CIT!

Jak wskazano powyżej również dochód osiągnięty przez organizację pozarządową z działalności gospodarczej przeznaczony (a następnie wydatkowany) na realizację wskazanych celów statutowych korzysta z takiego zwolnienia. Nie korzystają z takiego zwolnienia jedynie<sup>42</sup>:

- dochody uzyskane 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 instytutów badawczych, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego;
- dochody uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania.

Dochody zwolnione z CIT należy wykazać w pozycji 11 załącznika CIT-8/O (11) składanego do zeznania rocznego CIT-8

## b) Organizacje pozarządowe posiadające status organizacji pożytku publicznego

Zwolnieniu podlega dochód tylko **w części, w jakiej zostanie przeznaczony na działalność statutową wskazaną w Ustawie o DPP, z wyłączeniem działalności gospodarczej**<sup>43</sup>.

**Zatem zakres przedmiotowy zwolnienia dla Organizacji Pożytku Publicznego jest inny** niż w przypadku organizacji niebędących Organizacją Pożytku Publicznego, ponieważ obejmuje wszystkie działania pożytku publicznego wskazane w Ustawie o DPP, co jest katalogiem dużo bardziej rozbudowanym (zob. Załącznik nr 2 „Sfera zadań Publicznych”).

<sup>42</sup> Zob. art. 17 ust. 1a Ustawy o CIT

<sup>43</sup> Zob. art. 17 ust. 1 pkt 6c Ustawy o CIT

Dochód uzyskiwany przez Organizację Pożytku Publicznego może być **zwolniony z podatku dochodowego od osób prawnych** przy spełnieniu łącznie następujących warunków:

1. Podatnik, który ubiega się o skorzystanie ze zwolnienia musi prowadzić działalność statutową w zakresie zadań publicznych wskazanych w Ustawie o DPP (patrz Załącznik 2 „Sfera zadań Publicznych”).
2. Dochód podatnika musi zostać **przeznaczony** na cele działalności wymienione w statucie podatnika, które wymienione są również w Ustawie o DPP w zakresie zadań publicznych.
3. Dochód musi być – bez względu na termin – **wydatkowany** przez podatnika na:
  - a. cele statutowe zbieżne z działaniami z zakresu zadań publicznych,
  - b. w tym również może być wydatkowany na nabycie środków trwałych / wartości niematerialnych i prawnych, które **bezpośrednio** służą realizacji tych wskazanych celów oraz
  - c. opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

**\* Zwróć uwagę na sposób określania celów statutowych**

- cel statutowy zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych ma **jednoznacznie, precyzyjnie i w sposób nie budzący wątpliwości** wskazywać na powiązanie z celami wskazanymi w przepisach Ustawy o CIT oraz Ustawy o DPP,
  - wszystkie zwolnienia są w polskim prawie podatkowym wyjątkiem, więc stosuje się do nich wykładnie zawężającą – organy rygorystycznie podchodzą do interpretacji statutu w kontekście zgodności celów z przepisem,
  - w statucie należy wskazywać obszar działań wynikający z przepisu, ale też metodę ich realizacji; wskazanie jedynie celu lub jedynie metody powoduje ryzyko zakwestionowania prawa do zwolnienia dochodu z CIT.
- \*\* Pamiętaj o **aktualizacji statutu** w zakresie celów działalności.  
\*\*\* Cele podlegające zwolnieniu nie muszą być jedynymi celami działalności.

Sposób przeznaczenia dochodu nie jest wprost określony w Ustawie o CIT. Niemniej wydaje się, że odpowiednim sposobem jest **podjęcie przez organ osoby prawnej uchwały, która zawiera informacje o przeznaczeniu dochodu na działalność określoną przepisami.**

Ustawa o CIT nie przewiduje określonego terminu na **wydatkowanie** dochodu dla prawa do ubiegania się o zwolnienie. Jeżeli jednak podatnik zadeklarował, że przeznaczy dochód na cele zgodne z Ustawą o CIT, a następnie wydatkował go na inne cele, ma obowiązek bez wezwania wpłacić podatek do 20go dnia miesiąca po miesiącu, w którym dokonał wydatku.

W przypadku dochodu rzeczowego (np. z otrzymanej darowizny rzeczowej) biorąc pod uwagę praktykę organów podatkowych, wydatkowanie polega na:

- wykorzystywaniu przedmiotu darowanego w ramach realizacji działań statutowych lub
- odpłatnym zbyciu i następnie przeznaczenie uzyskanych w ten sposób środków pieniężnych na działalność statutową.

# Załącznik nr 1

## Regulacje dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej

Odnosząc się do możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przez fundacje, w pierwszej kolejności należy sięgnąć do treści art. 5 ust. 1 i ust. 5 Ustawy o fundacjach, zgodnie z którymi:

*„1. Fundator ustala statut fundacji, określający jej nazwę, siedzibę i majątek, cele, zasady, formy i zakres działalności fundacji, skład i organizację zarządu, sposób powoływania oraz obowiązki i uprawnienia tego organu i jego członków. Statut może zawierać również inne postanowienia, w szczególności dotyczące prowadzenia przez fundację działalności gospodarczej, dopuszczalności i warunków jej połączenia z inną fundacją, zmiany celu lub statutu, a także przewidywać tworzenie obok zarządu innych organów fundacji”.*

oraz

*„5. Fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów. Jeżeli fundacja ma prowadzić działalność gospodarczą, wartość środków majątkowych fundacji przeznaczonych na działalność gospodarczą nie może być mniejsza niż tysiąc złotych”.*

Przechodząc do uregulowań prawnych w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej przez stowarzyszenia, w pierwszej kolejności wskazać należy na art. 34 Ustawy o stowarzyszeniach, zgodnie z którym:

*„Stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą, według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach. Dochód z działalności gospodarczej stowarzyszenia służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków”.*

Rozważając relację działalności gospodarczej oraz odpłatnej działalności pożytku publicznego, należy w szczególności zwrócić uwagę na treść art. 6 Ustawy o DPP, zgodnie z którym:

*„Działalność pożytku publicznego nie jest, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1, działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna”.*

Definicja odpłatnej działalności pożytku publicznego zawarta jest w art. 8 Ustawy o DPP, zgodnie z którym:

*„1. Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest:*

*1) działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które pobierają one wynagrodzenie;*

*2) sprzedaż wytworzonych towarów lub świadczenie usług w zakresie:*

*a) rehabilitacji społecznej i zawodowej osób niepełnosprawnych na zasadach określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2011 r. poz. 721, z późn. zm.), lub*

*b) integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, o których mowa w ustawie z dnia 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. z 2011 r. poz. 225 i 1211 oraz z 2015 r. poz. 1220 i 1567) oraz ustawie z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz.U. poz. 651, z 2009 r. poz. 742, z 2010 r. poz. 146, z 2011 r. poz. 1211 oraz z 2015 r. poz. 1567);*

*3) sprzedaż przedmiotów darowizny.*

*2. Przychód z działalności odpłatnej pożytku publicznego służy wyłącznie prowadzeniu działalności pożytku publicznego”.*

# Załącznik nr 2

## Sfera zadań publicznych

Zgodnie z art. 4 Ustawy o DPP:

„1. Sfera zadań publicznych, o której mowa w art. 3 ust. 1, obejmuje zadania w zakresie:

1) pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób;

1a) wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;

1b) udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększania świadomości prawnej społeczeństwa;

2) działalności na rzecz integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym;

3) działalności charytatywnej;

4) podtrzymywania i upowszechniania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej;

5) działalności na rzecz mniejszości narodowych i etnicznych oraz języka regionalnego;

5a) działalności na rzecz integracji cudzoziemców;

6) ochrony i promocji zdrowia, w tym działalności leczniczej w rozumieniu [ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej](#) (Dz. U. z 2016 r. poz. 1638);

7) działalności na rzecz osób niepełnosprawnych;

8) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;

9) działalności na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;

10) działalności na rzecz osób w wieku emerytalnym;

11) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;

12) działalności wspomagającej rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności oraz rozpowszechnianie i wdrażanie nowych rozwiązań technicznych w praktyce gospodarczej;

13) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;

14) nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania;

15) działalności na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży;

16) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego;

17) wspierania i upowszechniania kultury fizycznej;

18) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego;

19) turystyki i krajoznawstwa;

20) porządku i bezpieczeństwa publicznego;

21) obronności państwa i działalności Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej;

22) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;

22a) udzielania nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego;

23) ratownictwa i ochrony ludności;

24) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;

25) upowszechniania i ochrony praw konsumentów;

26) działalności na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;

27) promocji i organizacji wolontariatu;

28) pomocy Polonii i Polakom za granicą;

29) działalności na rzecz kombatantów i osób represjonowanych;

29a) działalności na rzecz weteranów i weteranów poszkodowanych w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa (Dz. U. poz. 1203);

30) promocji Rzeczypospolitej Polskiej za granicą;

31) działalności na rzecz rodziny, macierzyństwa, rodzicielstwa, upowszechniania i ochrony praw dziecka;

32) przeciwdziałania uzależnieniom i patologiom społecznym;

32a) rewitalizacji;

33) działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3, w zakresie określonym w pkt 1-32a.

2. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, zadania w zakresie innym niż wymienione w ust. 1 jako należące do sfery zadań publicznych, kierując się ich szczególną społeczną użytecznością oraz możliwością ich wykonywania przez podmioty, o których mowa w art. 5 ust. 1, w sposób zapewniający wystarczające zaspokajanie potrzeb społecznych".

# Załącznik nr 3

## Cele statutowe objęte zwolnieniem CIT

Cele statutowe objęte zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie Ustawy o CIT (dla podatników, którzy nie mają statutu Organizacji Pożytku Publicznego):

- działalność naukowa,
- działalność naukowo-techniczna,
- działalność oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów,
- działalność kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu,
- działalność w zakresie ochrony środowiska,
- działalność w zakresie wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę,
- działalność w zakresie dobroczynności,
- działalność w zakresie ochrony zdrowia i pomocy społecznej,
- działalność w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów,
- działalność w zakresie kultu religijnego.



# Forum Darczyńców w Polsce

Forum Darczyńców w Polsce zrzesza 31 organizacji filantropijnych, które ze środków prywatnych finansowo wspierają działania społeczne. Forum od 14 lat zabiega o dobre prawo, które sprzyja rozwojowi filantropii w Polsce. Dzięki Forum m.in. zostały utrzymane ulgi dla darczyńców, powstała nowa ustawa o zbiórkach publicznych czy nowy wzór sprawozdania finansowego dla organizacji pozarządowych.

Forum stworzyło standardy działania fundacji korporacyjnych, które są drogowskazem dla fundacji i ich fundatorów. Opracowało też skuteczne narzędzia mierzenia efektów. Edukuje organizacje filantropijne i gromadzi o nich wiedzę (m.in. cyklicznie publikuje raport o fundacjach korporacyjnych). Forum Darczyńców jest aktywnym członkiem europejskiej sieci związków fundacji i darczyńców DAFNE.

# Zespół



**Krzysztof Moczulski**

Partner Zarządzający  
Deloitte Polska/Deloitte Central Europe  
Doradztwo Podatkowe i Prawne



**Magdalena Pękacka**

Dyrektorka  
Forum Darczyńców



**Zbigniew Korba**

Partner w Deloitte Legal



**Robert Nowak**

Partner w dziale Doradztwa  
Podatkowego Deloitte



**Joanna Stawowska**

Partner w dziale Doradztwa Podatkowego  
Deloitte



**Julia Kluczyńska**

Prawniczka i ekspertka ds.  
rzecznictwa Forum Darczyńców



**Paweł Komorowski**

Starszy Menedżer w dziale  
Doradztwa Podatkowego Deloitte



**Ola Pacowska-Brudło**

Starszy Menedżer w dziale  
Doradztwa Podatkowego Deloitte



**Łukasz Szymański**

Starszy Menedżer w Deloitte Legal



**Augustyn Wróbel**

Menedżer w Deloitte Legal



**Sylwia Adamczyk-Kaczmaro**

Menedżer w dziale Doradztwa  
Podatkowego Deloitte



**Paulina Kaczmarek**

Menedżer, Sustainability  
Consulting Deloitte



**Krzysiek Kutek**

Menedżer w dziale Doradztwa  
Podatkowego Deloitte



**Anna Kobielska**

Senior Associate  
w Deloitte Legal



**Paulina Gajda**

Konsultant w dziale Doradztwa  
Podatkowego Deloitte



**Robert Zarośliński**

Associate w Deloitte Legal



**Magda Żochowska**

Konsultant w dziale Doradztwa  
Podatkowego Deloitte



# Deloitte.

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie świadczą tym samym, ani nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących kwestii finansowych czy biznesowych powinni Państwo skorzystać z porady profesjonalnego doradcy. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, firmy członkowskie oraz podmioty stowarzyszone nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek szkody wynikające z wykorzystania informacji zawartych w publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z powyższej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 150 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 264 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

Specjalistów Deloitte łączy kultura współpracy oparta na zawodowej rzetelności i uczciwości, maksymalnej wartości dla klientów, lojalnym współdziałaniu i sile, którą czerpią z różnorodności. Deloitte to środowisko sprzyjające ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu nowych doświadczeń oraz rozwojowi zawodowemu. Eksperci Deloitte z zaangażowaniem współtworzą społeczną odpowiedzialność biznesu, podejmując inicjatywy na rzecz budowania zaufania publicznego i wspierania lokalnych społeczności.

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie [www.deloitte.com/pl/onas](http://www.deloitte.com/pl/onas)