



NGO

**Przewodnik podatkowy (i nie tylko)
dla organizacji pozarządowych**

KWIECIEŃ 2025

www.gww.pl



Spis treści

ROZDZIAŁ I	
Trzeci sektor – społeczeństwo obywatelskie	4
ROZDZIAŁ II	
Opodatkowanie NGO – rzut oka na przepisy	5
ROZDZIAŁ III	
Studia przypadków	8
ROZDZIAŁ IV	
Status OPP: warunki uzyskania i korzyści	12
ROZDZIAŁ V	
Prowadzenie działalności gospodarczej. Spółki celowe	15
ROZDZIAŁ VI	
Działalność charytatywna fundacji rodzinnych	16
ROZDZIAŁ VII	
Podsumowanie: podatki i działalność <i>pro publico bono</i>	18

ROZDZIAŁ I

Trzeci sektor – społeczeństwo obywatelskie

Jednym z ważniejszych wątków aktualnej debaty publicznej jest aktywizacja obywateli. Słusznie podnosi się, że to właśnie stopień partycypacji obywateli w życiu zbiorowości przesądza o prawdziwie demokratycznym charakterze społeczeństwa. Nie powinni oni być zatem wyłącznie kibicami zwalczających się frakcji politycznych czy też pasywnymi biorcami wsparcia ze środków budżetowych, ale faktycznymi organizatorami spraw, które ich dotyczą. W tym kontekście nauka i publicystyka używają pojęcia „społeczeństwo obywatelskie”.

Szczególne znaczenie dla społeczeństwa obywatelskiego ma tzw. trzeci sektor. Współczesne teorie socjologiczne i ekonomiczne wyróżniają bowiem sektor pierwszy – władze publiczne, sektor drugi – przedsiębiorstwa, oraz właśnie sektor trzeci – obejmujący organizacje społeczeństwa obywatelskiego. O ile dwa pierwsze sektory zostały ujęte w ramach organów władzy publicznej i w prawnych formach prowadzenia działalności gospodarczej, o tyle organizacyjną postać trzeciego sektora tworzą tzw. organizacje pozarządowe, w skrócie – NGO: *non-governmental organisations*. Na potrzeby niniejszego opracowania pod pojęciem NGO będziemy określać wszelką działalność nakierowaną na pomoc innym lub realizującą wsparcie ich rozwoju, noszącą znamiona działalności społecznie lub gospodarczo użytecznej, realizowanej przez wszelkie podmioty niezależnie od przyjętej formy prawnej. Do tak rozumianych NGO zaliczamy w szczególności fundacje, stowarzyszenia, kluby sportowe, prywatne muzea (galerie sztuki), a nawet – w kontekście ich działalności *pro publico bono* – niektóre spółki prawa handlowego.

Rozwój NGO sprawił, że polityczni decydenci coraz bardziej zaczęli dostrzegać istotną rolę takich podmiotów. W znacznym zakresie ich działalność odciąża bowiem władze publiczne, tak w sensie finansowym, jak – co chyba jeszcze ważniejsze – organizacyjnym. Z tego też względu ustawodawcy w krajach rozwiniętych przyznali organizacjom pozarządowym różnorodne zachęty podatkowe. Nie inaczej postąpił ustawodawca polski, o czym piszemy w prezentowanym raporcie.

Przedmiotem naszego opracowania będzie omówienie problematyki opodatkowania sektora NGO. Pragniemy wskazać, jakich korzyści mogą spodziewać się organizacje pozarządowe na gruncie polskiego prawa podatkowego, nie ignorując bynajmniej ryzyka, którego NGO powinna być świadoma jako podatnik.

Na marginesie zagadnień ściśle podatkowych zajmujemy się także wymaganiami formalnymi stawianymi przed organizacjami pożytku publicznego (uprawnionymi do otrzymania środków z 1,5% PIT) oraz możliwości zaangażowanie się fundacji rodzinnych w działalność charytatywną.

ROZDZIAŁ II

Opodatkowanie NGO – rzut oka na przepisy

Osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej inne niż handlowe spółki osobowe i spółki cywilne posiadają status podatników podatku dochodowego od osób prawnych (**dalej: podatnik CIT**). Ponieważ wiele organizacji pożytku publicznego działa właśnie w formie osoby prawnej w naszych rozważaniach skupimy się na zwolnieniu z CIT.

NGO, tak jak wszyscy inni podatnicy tego podatku, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych od przychodów z realizowanej działalności. W sposób porównywalny do spółek handlowych rozlicza swoje przychody oraz koszty, realizując jednocześnie podobne obowiązki sprawozdawcze.

Regulacją wyrażającą generalną zasadę w zakresie zwolnienia z opodatkowania CIT organizacji NGO jest przepis art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.). Na tej podstawie wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c (katalog podmiotów z sektora publicznego), których **celem statutowym** jest działalność:

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

w części przeznaczonej na te cele.

Ponadto niektórym organizacjom zwolnienie przysługiwać będzie nie ze względu na charakter ich działalności statutowej, ale na formę prawną, w jakiej działają. Z tego względu zwolnieniu z CIT podlegają:

- 1) dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 w części przeznaczonej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji;

- 2) dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz.U. z 2023 r. poz. 2048), przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23. roku życia;
- 3) dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

Należy przy tym pamiętać, że – w myśl art. 17 ust. 1b ustawy o CIT – zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, 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, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a (ogranicza on termin dla wydatków klubów sportowych).

Działalność statutowa NGO i generalne zwolnienie z CIT

Tym, co szczególnie wyróżnia każdą NGO na tle podatkowym, będzie fakt, że realizowana przez organizację **działalność statutowa co do zasady podlega zwolnieniu** z opodatkowania podatkiem CIT – w zakresie, w jakim pozyskane środki z działalności statutowej zostaną przeznaczone na realizację **celów statutowych** tej jednostki. Już w tym miejscu należy wskazać, że mowa tu nie o jakichkolwiek celach statutowych organizacji, lecz o celach statutowych organizacji pokrywających się z choćby jednym z celów statutowych wymienionych w ustawie (art. 17 ust. 1 pkt 4).

Przywołana regulacja określa katalog celów społecznych, jakich realizację wspiera ustawodawca poprzez umożliwienie stosowania zwolnienia z opodatkowania dochodów jednostek realizujących te cele. Jeżeli statut danego podmiotu przewiduje realizację niewymienionych w ustawie celów, dochód przeznaczony na ich realizację **nie będzie podlegał zwolnieniu**. Przykładowo, jeżeli NGO przeznaczy dochód na pokrycie strat z działalności gospodarczej, nie zaś na cele określone w art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy, to dochód ten nie korzysta ze zwolnienia, o jakim mowa w tym przepisie (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 15 marca 2021 r., sygn. I SA/GI 642/20).

Wobec powyższego jasne określenie celu statutowego danej jednostki ma fundamentalne znaczenie dla możliwości stosowania ww. zwolnienia od dochodów uzyskiwanych przez daną NGO. Mimo szerokiego, na pierwszy rzut oka, katalogu działalności celów społecznych kwestia przypisania celu zapisanego w statucie NGO do któregośkolwiek z wymienionych z nich bywa źródłem sporów podatników z organami.

Czy popieranie określonej działalności może być celem NGO? Znaczenie statutow dla zwolnienia NGO z CIT w orzecznictwie sądów administracyjnych

Aby pokazać, jak ścisłego związku między celami wyrażonymi w statutach a zakresem zwolnienia domagają się organy stosujące prawo, weźmy tylko garść orzeczeń z ostatnich kilku lat:

- Z artykułu 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, iż dochody podatników, których celem wykazany wprost w statucie są wskazane w nim cele (ogólne i konkretne), podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego. Warunkiem zwolnienia dochodu takiego podatnika jest jednak wykazanie się tożsamością celu statutowego i celu preferowanego w powołanym przepisie. Wykazanie tych celów w statucie musi być precyzyjne i ścisłe. [...] Działanie faktyczne organizacji, polegające np. na doraźnie udzielonej pomocy społecznej, prowadzonych szkoleniach, nie usprawiedliwia przyjęcia, że działania takie mieszczą się w jej statutowych celach, jeżeli w statucie organizacji działania takie nie zostały uwzględnione jako jej cel. (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 lutego 2024 r., sygn. II FSK 632/21).
- Nie jakkolwiek zapis statutu, ale wyłącznie mieszczący się w prawem określonych granicach właściwości i celu działania adresata prawa, stanowi cel statutowy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Artykuł 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowi o celu statutowym, a nie jego następstwach, czy też konsekwencjach. Podatkowo znaczącymi celami są więc wymienione w nim rodzaje – przedmioty działalności podatnika, a nie skutki, które mogą powodować. Czym innym jest prowadzenie danej działalności, a czym innym jej wspieranie i popieranie. (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1852/18).
- Odwołanie się w powyższym przepisie do celów statutowych, na podstawie których działają podatnicy, oznacza, że zwolnienie może dotyczyć wyłącznie tych celów statutowych. Jeżeli zatem statut danego podmiotu przewiduje realizację niewymienionych w ustawie celów, dochód przeznaczony na ich realizację, nie będzie podlegał zwolnieniu. (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1852/18).
- Słusznie zatem zostało podniesione w skardze, że pojęcia „cel statutowy” i „cel zapisany w statucie” nie muszą być tożsame. Należy zgodzić się ze skarżącą, że brak wyartykułowania celów w statucie w sytuacji gdy zostały one określone, bądź wynikają z innego aktu prawnego nie przesądza o tym, iż taki cel nie został wyznaczony. (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 10 marca 2020 r., sygn. III SA/Wa 1457/19).

W kontekście podatkowym należy zatem w pierwszej kolejności wziąć pod uwagę i szczegółowo przeanalizować, jakie będą fundamentalne cele statutowe danej jednostki. W przypadku gdy cele te wypełniają znamiona działalności określone w art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy, NGO może liczyć na możliwość stosowania zwolnienia z tego przepisu.

ROZDZIAŁ III

Studia przypadków

Ustalenie sposobu, w jaki należy rozumieć poszczególne cele statutowe wskazane w art. 17 ust. 1 ustawy o CIT, wymaga sięgnięcia do ustaw sektorowych. Na potrzeby prezentowanego raportu wybraliśmy dwa z nich: działalność klubów sportowych oraz działalność oświatową. Nasz przegląd uzupełniamy analizą zakresu zwolnienia w związku ze sprzedażą zabytków ruchomych na rzecz muzeów i bibliotek.

Kluby sportowe

Działalność klubów sportowych reguluje ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz.U. z 2024 r. poz. 1488 ze zm.):

Art. 3.

1. *Działalność sportowa jest prowadzona w szczególności w formie klubu sportowego.*
2. *Klub sportowy działa jako osoba prawna.*

Ustawa wymaga zatem, aby klub sportowy był prowadzony w formie, której przysługuje **osobowość prawna** – nie chodzi tu jednak o stworzenie nowej, obdarzonej osobowością prawną, formy „klubu sportowego” (analogicznej np. do fundacji czy stowarzyszenia). W praktyce zatem kluby sportowe, zwłaszcza te większe i bardziej sprofesjonalizowane, działają w formie **spółek akcyjnych**.

Formułując omawiany przepis, ustawodawca zauważył ciekawą prawidłowość. Profesjonalne kluby sportowe, często w nadziei wczesnego ukształtowania sportowych talentów i ich włączenia do własnych kadr seniorskich, przeznaczają środki na sport dziecięcy i młodzieżowy. Z tego względu zwolnienie z CIT zostało rozciągnięte na te dochody klubów sportowych, które przeznaczono na finansowanie współzawodnictwa sportowego dzieci i młodzieży do 23 roku życia (grupy opisane charakterystyczną terminologią sportową).

W tym kontekście wart uwagi jest niedawny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu (sygn. akt I SA/Po 677/23).

Sportowcy sportowcom, kluby klubom – organ odmawia zwolnienia z CIT, WSA za podatnikiem

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zajmował się sprawą klubu sportowego, który zdecydował się na wsparcie stowarzyszenia klubów piłkarskich. Kluby te – stowarzyszone także z tym klubem–stroną postępowania – szkolą zdolną sportowo młodzież i organizują jej współzawodnictwo. Środki pozyskują m.in. z darowizn otrzymanych od stowarzyszonego klubu sportowego.

Klub sportowy zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Zmierał do potwierdzenia swojego stanowiska, zgodnie z którym dochody przekazane na darowizny na rzecz innych klubów sportowych w celu jej wydatkowania na szkolenie i współzawodnictwo dzieci i młodzieży przez te kluby będą objęte zwolnieniem z CIT.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko klubu sportowego za nieprawidłowe. Zdaniem organu wspomniane zwolnienie przysługiwałoby tylko wtedy, gdyby środki na pracę z młodzieżą sportową były wydatkowane bezpośrednio przez klub zamierzający skorzystać ze zwolnienia. W analizowanym przypadku środki te były przeznaczane pośrednio – przez stowarzyszone z podatkową klubami sportowe.

Przedmiotowa interpretacja została zaskarżona do wojewódzkiego sądu administracyjnego. WSA uchylił zaskarżoną interpretację, uznając za niedopuszczalne różnicowanie sytuacji klubu sportowego wydatkującego swój dochód bezpośrednio na działalność stanowiącą podstawę do zwolnienia i klubu, który czyni to „niejako za pośrednictwem” innego klubu sportowego. Jak wywodzi WSA, organowi podatkowemu nie wolno modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika. Ścisła lektura art. 17 ust. 1 pkt 5a nie pozwala na takie zróżnicowanie – organ, jak się wydaje, przyjął określone stanowisko, kierując się wyłącznie perspektywą korzyści dla budżetu.

Problem, który pojawił się w omawianym orzeczeniu, ma, jak wolno sądzić, istotne znaczenie praktyczne w realiach współczesnego sportu. Profesjonalizacja sportu stawia przed klubami nastawionymi na zysk wymagania w zakresie misji społecznej. Najbardziej oczywistym sposobem jej realizacji jest wsparcie sportu amatorskiego i młodzieżowego. Przyjęcie stanowiska Dyrektora KIS oznaczałoby z kolei, że możliwości skorzystania z zachęt podatkowych dla wsparcia zdolnej sportowo młodzieży przez kluby zawodowe zostałyby mocno ograniczone.

Działalność oświatowa

Inną podstawą zwolnienia z CIT, jaką chcielibyśmy tu omówić, jest działalność oświatowa. Dla zilustrowania problemów, z którymi mierzy się praktyka, przyjrzyjmy się orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie podatkowych konsekwencji finansowania przez ustanowioną testamentowo fundację stypendiów dla studentów farmacji.

Sprzedaż zabytku na rzecz instytucji kultury (muzeum) lub biblioteki

W kontekście podatkowych zachęt do wspierania podmiotów upowszechniających kulturę warto wspomnieć o zwolnieniu z CIT przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia zabytku ruchomego, o którym mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2022 r. poz. 840 oraz z 2023 r. poz. 951, 1688 i 1904):

- a. muzeum w rozumieniu ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 2022 r. poz. 385), będącemu instytucją kultury, o której mowa w rozdziale 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 194 oraz

z 2023 r. poz. 1662), lub

- b. biblioteki w rozumieniu ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (Dz. U. z 2022 r. poz. 2393).

Przepis ten (art. 17 ust. 1 pkt 62) wymaga komentarza ze względu na odesłania do ustaw sektorowych. Aby skorzystać ze zwolnienia, zbycie musi nastąpić na rzecz podmiotu, który spełnia wymagania określone w przepisach regulujących działalność muzeów oraz instytucji kultury. Przyjrzyjmy się definicjom, do których odsyła ustawa o CIT:

Art. 1.

Muzeum jest jednostką organizacyjną nienastawioną na osiągnięcie zysku, której celem jest gromadzenie i trwała ochrona dóbr naturalnego i kulturalnego dziedzictwa ludzkości o charakterze materialnym i niematerialnym, informowanie o wartościach i treściach gromadzonych zbiorów, upowszechnianie podstawowych wartości historii, nauki i kultury polskiej oraz światowej, kształtowanie wrażliwości poznawczej i estetycznej oraz umożliwianie korzystania ze zgromadzonych zbiorów.

Jednocześnie, aby przewłaszczenie na jego rzecz zabytku uprawniało do zwolnienia z CIT, tak pojęte „muzeum” musi być instytucją kultury. „Instytucje kultury” definiuje zaś (kontekstowo, nie równościowo) ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Wynika z niej, że „instytucje kultury” mogą tworzyć ministrowie i kierownicy urzędów centralnych lub jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że ustawodawca przyznał zachęty podatkowe jedynie zbyciu zabytków **na rzecz podmiotów publicznoprawnych**.

Pojęcie „biblioteki” nie zostało zdefiniowane w ustawie po bibliotekach. „Bibliotekę” charakteryzuje ona przez odniesienie do wykonywanych przez nią zadań:

Art. 4.

1. Do podstawowych zadań bibliotek należy:

- 1) gromadzenie, opracowywanie, przechowywanie i ochrona materiałów bibliotecznych;*
- 2) obsługa użytkowników, przede wszystkim udostępnianie zbiorów oraz prowadzenie działalności informacyjnej, zwłaszcza informowanie o zbiorach własnych, innych bibliotek, muzeów i ośrodków informacji naukowej, a także współdziałanie z archiwami w tym zakresie.*

Co ciekawe, inaczej niż w przypadku muzeów ustawodawca nie wymaga, aby biblioteka będąca stroną umowy sprzedaży miała status „instytucji kultury”. Być może wynika to jednak z bardzo ramowego charakteru regulacji bibliotek w prawie polskim.

Przedmiot sprzedaży, z której dochód będzie zwolniony z PIT, musi być zabytkiem w rozumieniu przepisów o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Jak stanowi jej art. 3 ust. 3: zabytkiem jest *nieruchomość lub rzecz ruchomą, ich części lub zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową*.

Podsumowując: uprzywilejowanie sektora publicznego, wymagania co do statusu przedmiotu sprzedaży oraz fragmentaryczność regulacji (zwłaszcza w zakresie bibliotek) sprawiają, że znaczenie tego przepisu można uznać za ograniczone.

Pozyskiwanie środków przez NGO a zwolnienie z CIT – ograniczenia

Szczególnie istotny z perspektywy stosowania omawianego powyżej zwolnienia, jest fakt, że regulacją zawartą w przepisie art. 17 ust. 1a ustawy ustawodawca **wyłączył możliwość stosowania zwolnienia podatkowego** od dochodów NGO pochodzących z niektórych typów działalności, nawet w przypadku ich przeznaczenia na cele statutowe danej jednostki – są nimi:

- 1) dochody uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektrycznego, 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 podmiotów, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4 – 8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego;
- 2) dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w art. 17a – 17k;
- 3) dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

Jakikolwiek więc dochód NGO pochodzący z działalności dającej się zakwalifikować do powyższego katalogu, nawet w przypadku jego przeznaczenia na cele statutowe nie będzie mógł korzystać ze zwolnień CIT, o których mowa szeroko w art. 17 ust. 1 ustawy, z uwagi na jego wyłączenie. Przykładem takiego wyłączenia może być sytuacja, w której NGO w ramach imprezy okolicznościowej mającej na celu zbiórkę środków na realizację jej celów statutowych zdecyduje się na odpłatny poczęstunek gości napojami alkoholowymi. W istocie sprzedaż alkoholu będzie stanowiła działalność gospodarczą w tym zakresie, środki uzyskane ze sprzedaży alkoholu będą zaś stanowiły dochód danej NGO, który nawet w przypadku jego przeznaczenia na cele statutowe nie będzie korzystał ze zwolnienia.

Przeznaczenie środków na cel statutowy

Odnośnie do realizacji przesłanki „przeznaczenia środków na cele statutowe” następuje ona przez **podjęcie uchwały** przez organ stanowiący NGO o przeznaczeniu środków na określony cel statutowy. Po przeznaczeniu środków na określony cel statutowy, na mocy art. 25 ust. 5 pkt. 2 ustawy o CIT, NGO składa do urzędu skarbowego składa stosowne oświadczenie wraz z kopią uchwały i od tej chwili korzysta ze zwolnienia z płatności zaliczki na poczet podatku dochodowego. W przypadku gdy NGO nie złoży stosownego oświadczenia o przeznaczeniu dochodu na swoje cele statutowe, będzie zobowiązana do obliczenia oraz uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy za dany okres rozliczeniowy.

ROZDZIAŁ IV

Status OPP: warunki uzyskania i korzyści

Uzyskanie statusu OPP. Obowiązki sprawozdawcze

Zgodnie z art. 3 ust. 1. ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz.U. z 2024 r. poz. 1491 ze zm.) *działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie*. Organizacje pozarządowe (czyli osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia) oraz niektóre inne podmioty wskazane w tej ustawie mogą uzyskać status organizacji pożytku publicznego. Warunkiem koniecznym dla uzyskania takiego statusu jest jednak prowadzenie działalności pożytku publicznego na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, pod warunkiem że grupa ta jest wyodrębniona ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa przez co najmniej **2 lata**.

Status OPP uzyskiwany jest (w odniesieniu do podmiotów podlegających wpisowi do KRS) z chwilą wpisania do KRS informacji, że dana organizacja spełnia szczegółowe wymagania określone w art. 22 ustawy (oprócz wspomnianego już charakteru i celu działalności OPP są wśród nich wymagania dotyczące ukształtowania jej organów, zakresu prowadzonej działalności gospodarczej czy przeznaczania nadwyżki).

Na organizacjach pożytku publicznego ciąży także obowiązek o charakterze sprawozdawczym. Przede wszystkim należy tu wskazać obowiązek sporządzania rocznego sprawozdania merytorycznego (niezależnie od sprawozdania finansowego w rozumieniu przepisów o rachunkowości). Sprawozdania merytoryczne i finansowe OPP zamieszcza na swojej stronie internetowej, a także – do 15 lipca roku następującego po roku, za który sporządzane są sprawozdania – na stronie Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego.

Nadzór nad organizacjami pożytku publicznego sprawuje Przewodniczący Komitetu do spraw Pożytku Publicznego (organ administracji rządowej).

Odpis 1,5%

W powszechnej świadomości najważniejszym uprawnieniem OPP pozostaje możliwość uzyskania odpisu z 1,5% podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 27 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie). Nie wolno jednak zapominać, że zgodnie z art. 27 ust. 2 środki pochodzące z 1,5% podatku dochodowego od osób fizycznych mogą być wykorzystane wyłącznie na prowadzenie działalności pożytku publicznego. Ponieważ środki te pochodzą z odpisu podatkowego, w przypadku ich wydatkowania na cele inne niż działalność pożytku publicznego (stwierzonego w toku kontroli podatkowej), Dyrektor Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego wydaje decyzję zobowiązującą OPP do zwrotu środków.

Podobnie w przypadku wykreślenia OPP z KRS (lub wykreślenia informacji warunkujących utrzymanie jej statusu jako OPP) – środki z odpisów 1,5% PIT podlegają przekazaniu na rzecz Funduszu Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego.

Konsekwencją pozyskiwania środków z 1,5% PIT jest podleganie przez OPP przepisom o dostępie do informacji publicznej. Uczynienie zadość żądaniom osób zainteresowanych dostępem do informacji OPP wymaga od takiej organizacji sprawności działania i odpowiedniej obsady kadrowej. O tym, jak istotny to obszar działalności OPP, świadczą orzeczenia sądów administracyjnych.

Przeciwodleżynowy materac w roli głównej – informacja publiczna w OPP (II SAB/Wa 987/15) i filmowanie obrad

Działająca od kilkudziesięciu lat organizacja pożytku publicznego (fundacja, o statusie OPP od roku 2004) zakupiła – ze środków przekazanych jako 1% PIT – materace przeciwodleżynowe. Osoba fizyczna wystąpiła do fundacji z wnioskiem o udostępnienie informacji publicznej dotyczącej wyboru oferenta, od którego zakupiono wspomniane materace. Pytania wnioskodawcy dotyczyły specyfikacji technicznych i cen produktów, a także kwestii proceduralnych – w tym udostępnienia dokumentacji procesu konkursowego oraz materiału filmowego (*sic!*) z posiedzenia komisji, która wyłoniła zwycięską ofertę.

Ponieważ wnioskodawca nie otrzymał dostępu do dokumentacji i materiału filmowego, złożył do wojewódzkiego sądu administracyjnego skargę na bezczynność fundacji jako podmiotu zobowiązanego w rozumieniu przepisów o dostępie do informacji publicznej. W odpowiedzi na skargę fundacja wskazała, że posiedzenia komisji nie były protokołowane, a nagranie było przechowywane jedynie czasowo, stąd nie mogło być udostępnione. Rozpoznając sprawę, WSA wyszedł od przepisu ustawy o dostępie do informacji publicznej, zgodnie z którym OPP realizują zadania publiczne, a zatem – są zobowiązane do udostępniania informacji publicznej. Co więcej, ze względu na fakt, że na rzecz fundacji (o statusie OPP) podatek mógł przekazać 1% PIT, fundacja taka dysponuje majątkiem publicznym.

WSA stwierdził, że fundacja – odmawiając udostępnienia protokołów i nagrania filmowego – pozostawała w bezczynności, nie uprawdopodobniła bowiem braku tej dokumentacji. *Trudno – wywodzi sąd – wyobrazić sobie sytuację, że z przeprowadzonego przez Fundację przedmiotowego konkurs ofert nie został sporządzony protokół. Nawet jeżeli taka sytuacja zaistniała, to Fundacja powinno to uprawdopodobnić np. poprzez oświadczenie Zarządu Fundacji. Podobnie ma się sprawa związana z nagraniem filmowym, które, jako tymczasowe, zostało usunięte. To również powinno zostać uprawdopodobnione np. w formie protokołu anulowania czy też zniszczenia.*

Sprawa ta wskazuje, jak ważna dla zgodności z prawem funkcjonowania jest transparentność oraz odpowiednie dokumentowanie podejmowanych przez OPP czynności. Poleganie na wyobraźni sądu, jak wynika z omówionego orzeczenia, może okazać się zawodne.

Korzyści podatkowe

Oprócz prawa do pozyskiwania środków z 1,5% PIT do ważnych uprawnień OPP należą zwolnienia podatkowe, na gruncie wszystkich głównych podatków (z wyłączeniem VAT):

Art. 24.

1. Organizacji pożytku publicznego przysługuje, na zasadach określonych w przepisach odrębnych, zwolnienie od:

- 1) *podatku dochodowego od osób prawnych,*
- 2) *podatku od nieruchomości,*
- 3) *podatku od czynności cywilnoprawnych,*
- 4) *opłaty skarbowej,*
- 5) *opłat sądowych*

– *w odniesieniu do prowadzonej przez nią działalności pożytku publicznego.*

Jednym z takich przepisów jest art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy o CIT, który zwalnia z CIT dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczonych na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

Status OPP – czy warto?

Bez wątpienia uzyskanie statusu OPP zwiększa rozpoznawalność organizacji pozarządowej i ułatwia – dzięki możliwości otrzymania środków z 1,5% PIT – pozyskiwanie finansowania. Jednocześnie ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie nakłada na OPP liczne obowiązki pozafinansowe, zwłaszcza w zakresie transparentności, które wymagają dojrzszej struktury organizacyjnej. Podjęcie działań ukierunkowanych na uzyskanie statusu OPP powinno opierać się na przemyślanej decyzji.

ROZDZIAŁ V

Prowadzenie działalności gospodarczej. Spółki celowe

NGO w celu pozyskiwania środków na realizację swoich celów statutowych prowadzi z reguły działalność statutową, która jest dla niej charakterystyczna w zależności od realizowanych celów statutowych oraz przyjętej formy prawnej (fundacja, stowarzyszenia, klub sportowy). Co do zasady, środki NGO będą pochodziły z darowizn, zbiorów od osób trzecich lub wkładu własnego ich inicjatorów. Działalność statutowa może przy tym polegać na cyklicznym organizowaniu zbiorów środków na cele statutowe bądź też realizowaniu wszelkiej innej działalności nakierowanej na pomoc innym lub realizującą wsparcie ich rozwoju. Katalog możliwych działalności statutowych będzie w tym przypadku bardzo szeroki i nie jest raczej ograniczany przepisami podatkowymi.

Nie jest również wykluczone, że organizacja NGO będzie prowadziła regularną działalność gospodarczą w celu pozyskiwania środków na realizację swoich celów statutowych, przy czym należy pamiętać, że podejmowanie działalności gospodarczej przez NGO **może być ograniczone wspomnianą formą prawną** przyjętą dla danego NGO. Co do zasady jednak, NGO może prowadzić działalność gospodarczą, a pozyskane środki przeznaczać na realizację celów statutowych.

Co więcej, dwie lub więcej NGO mogą wspólnie **utworzyć spółkę handlową** prowadzącą działalność operacyjną, której dochody, w przypadku ich przeznaczenia na cele statutowe tych organizacji, będą podlegały zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy. Taka możliwość przewidziana jest w przepisie art. 17 ust. 1 pkt. 5 ustawy. Zgodnie z nim zwolnione z opodatkowania są dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2261), a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 (powyżej) – w części przeznaczona na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji. Wynika stąd, że co do zasady przynajmniej **dwie organizacje NGO mogą wspólnie powołać spółkę celową**, której dochody przeznaczane na cele statutowe tych organizacji mogą zostać objęte zwolnieniem z CIT.

ROZDZIAŁ VI

Działalność charytatywna fundacji rodzinnych

W ostatnich latach wśród fenomenów polskiego życia gospodarczego wyróżniała się rosnąca popularność fundacji rodzinnych. Specyfika tej formy prawnej skłania do przeanalizowania jej przydatności jako narzędzia prowadzenia działalności charytatywnej.

W odróżnieniu od klasycznych fundacji, działających na podstawie ustawy o fundacjach, fundacja rodzinna nie jest ukierunkowana na prowadzenie działalności charytatywnej. Jej celem pozostaje zabezpieczenie sukcesji majątku w rodzinie fundatora, a zatem – ciągłości rodzinnego biznesu. Ustawa nie wyklucza jednak możliwości skorzystania z instytucji beneficjenta fundacji rodzinnej dla realizacji **celów altruistycznych**. Wynika to z szerokiego kręgu dopuszczalnych **beneficjentów** fundacji:

Art. 30.

1. Beneficjentem może być:

- 1) osoba fizyczna,
- 2) organizacja pozarządowa, o której mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, prowadząca działalność pożytku publicznego w rozumieniu art. 3 ust. 1 tej ustawy
– która zgodnie ze statutem może otrzymać świadczenie od fundacji rodzinnej lub mienie w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej.

Altruistyczna, a w pewnych wypadkach wręcz charytatywna funkcja fundacji rodzinnej, może być zatem realizowana przez:

- 1) wskazanie jako beneficjenta fundacji osoby spoza rodziny, która – zdaniem fundatora – godna jest wsparcia finansowego ze względu na swoją szczególną sytuację (ustawa nie ogranicza dopuszczalnego kręgu beneficjentów do krewnych lub powinowatych),
- 2) wskazanie jako beneficjenta fundacji organizacji pożytku publicznego.

Rozumowanie takie potwierdza art. 1 ust. 3 ustawy o fundacjach rodzinnych:

Fundacja rodzinna w przypadku beneficjenta będącego osobą fizyczną może w szczególności pokrywać koszty jego utrzymania lub kształcenia, a w przypadku beneficjenta będącego organizacją pozarządową, o której mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. bez spacji między „dz.” a „U.”), prowadzącą działalność pożytku publicznego wspierać działalność pożytku publicznego w rozumieniu art. 3 ust. 1 tej ustawy.

Nie wolno jednak zapominać o istotnym ograniczeniu, jakie ustawodawca stawia charytatywnemu wykorzystaniu fundacji rodzinnej – jest nim **pierwszeństwo zaspokojenia przysługujące beneficjentom, wobec których fundator ma obowiązek alimentacyjny**:

Art. 37.

W pierwszej kolejności fundacja rodzinna zaspokaja roszczenia osób, wobec których fundatora obciąża obowiązek alimentacyjny. Nie może to prowadzić do pokrzywdzenia beneficjenta, wobec którego na fundatorze ciąży obowiązek alimentacyjny.

Krąg uprawnionych do alimentów określa z kolei dział III Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Obowiązek taki wynika **z małżeństwa, powinowactwa, pokrewieństwa lub przysposobienia**. Ujmując rzecz praktyczniej, należy pamiętać, że beneficjenci spoza rodziny (a zatem nieuprawnieni do alimentów) mogą – w związku z pierwszeństwem członków rodziny uprawnionych do alimentów – otrzymać mniejsze świadczenia. **Zasada ta ogranicza ta możliwość wykorzystania fundacji rodzinnej dla działalności charytatywnej**. W takich celach fundacje rodzinne mogłyby posłużyć się głównie osoby samotne, na których nie ciąży obowiązek alimentacyjny.

ROZDZIAŁ VII

Podsumowanie:

podatki i działalność *pro publico bono*

Paradoksalnie uzasadnione wydaje się twierdzenie, że najpewniejszą formą działania *pro publico bono* jest płacenie danin na rzecz podstawowej formy organizacji społeczeństwa, jaką jest państwo – czyli po prostu podatków. Teoria pomocniczości przemawia jednak za zachowaniem autonomii przez oddolne formy społecznego działania, wśród których ważne miejsce zajmują organizacje pozarządowe (NGO). Wychodząc naprzeciw tej koncepcji, ustawodawca przyznał korzyści podatkowe NGO, jak i finansującym je podmiotom. Aby zachować prawo do podatkowych zachęt i efektywnie wspierać szczytne cele społeczne, osoby kierujące NGO powinny rozumieć złożone otoczenie regulacyjne ich działalności.

Wsparcia w tym zakresie udzieli Państwa organizacjom interdyscyplinarny zespół prawników kancelarii GWW, skupiający specjalistów z zakresu prawa prywatnego i podatkowego.

Więcej na temat zakresu naszego wsparcia przeczytaj Państwo na stronie gww.pl.



ul. Książęca 4
00-498 Warszawa
t. +48 22 212 00 00
warszawa@gww.pl

ul. Towarowa 37
61-896 Poznań
t. +48 61 658 00 00
poznan@gww.pl

al. Piłsudskiego 44
35-001 Rzeszów
t. +48 17 333 10 10
rzeszow@gww.pl

ul. Stawowa 6/17
50-018 Wrocław
t. +48 71 796 77 55
wroclaw@gww.pl

www.gww.pl