

OPINIA PRAWNA

PRZEDMIOT OPINII

Przedmiotem niniejszej opinii jest wyjaśnienie następujących zagadnień:

- a. zasad odliczania od dochodu dokonanej darowizny na rzecz fundacji w świetle podatku dochodowego od osób prawnych;
- b. zasad odliczania od dochodu dokonanej darowizny na rzecz fundacji w świetle podatku dochodowego od osób fizycznych;

Kwestie powyższe mają znaczenie dla zachęcenia i uzyskania od jak największej liczby darczyńców darowizn w celu rozwoju nowopowstałej FUNDACJI PROLAS.

WYKAZ SKRÓTÓW

ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych 1992 r. (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888);

ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca

1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032;

ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, u.d.p.w.– ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 1817)

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

SN – Sąd Najwyższy

k.c. – kodeks cywilny

m. in. – między innymi

itd. – i tak dalej

ANALIZA PRAWNA

1. Instytucja darowizny

Darowizna należy do modelowych umów pod tytułem darmym. Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku (art. 888 § 1 k.c.). Na gruncie prawa podatkowego może być ona ujmowana wyłącznie w takim kształcie, jaki został jej nadany w unormowaniach kodeksu cywilnego. Jak słusznie zwrócił uwagę NSA¹, darowizna pozostaje instytucją prawa cywilnego, a jej

¹ Wyrok NSA - Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku z 7 sierpnia 1996 r., [SA/Gd 1558/95](#), Serwis Podatkowy 1998, nr 8, s. 4.

wykorzystanie dla celów podatkowych w niczym nie zmienia istniejącego stanu prawnego.

Dla celów interpretacji i stosowania art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 u.p.d.o.p. korzysta się z uregulowań umowy darowizny w sposób zawarty w unormowaniach k.c. Powołany przepis wymaga ponadto spełnienia świadczenia obciążającego darczyńcę w tym roku podatkowym, za który podatnik chce kwotę darowizny odliczyć od podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 890 § 1 k.c. oświadczenie darczyńcy o przekazaniu darowizny powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednak umowa darowizny bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione. NSA podkreśla² ważność umowy darowizny - warunkiem dopuszczalności odliczenia przewidzianego w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. jest zgodność umowy darowizny z przepisami Kodeksu cywilnego, a więc to, czy ma ona swoją przyczynę i czy nie jest ona umową pozorną, a w szczególności zmierzającą do obejścia przepisów ustawy.

2. Odliczenie od dochodu dokonanej darowizny na rzecz fundacji w świetle podatku dochodowego od osób prawnych

Odliczenie od dochodu poniesionych wydatków w formie darowizn jest możliwe tylko w sytuacji, gdy spełnione są kryteria podmiotowo-przedmiotowe. Ministerstwo Finansów wskazuje³, iż z przepisu art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. wynika, że aby można było dokonać odliczenia od dochodu, to darowizna musi spełniać dwie kumulatywne przesłanki. Powinna być przekazana na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (obejmuje zadania w zakresie m.in. ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego, działalności charytatywnej itd.), a obdarowanym musi być organizacja określona w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy prowadząca działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych. Beneficjentami przekazywanych darowizn mogą być natomiast prowadzące działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych: organizacje pozarządowe (tj. osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, nienależące do sektora finansów publicznych i

² Wyrok NSA z dnia 7.07.2011 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 232/10

³ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 15 kwietnia 2004 r. PB3/8214-108/WK/04, Darowizna na rzecz organizacji pozarządowych.

niedziałające w celu osiągnięcia zysku), kościelne osoby prawne i kościelne jednostki organizacyjne, stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego.

Beneficjent darowizny nie musi posiadać statusu organizacji pożytku publicznego, gdyż odliczeniu podlegają darowizny na rzecz organizacji pozarządowych prowadzących działalność w sferze pożytku publicznego, a nie na rzecz organizacji o statusie pożytku publicznego. Obdarowanymi mogą być podmioty zarówno krajowe, jak i zagraniczne (spełniające warunki), ustawodawca nie uzależnia bowiem dokonania darowizny podlegającej odliczeniu od miejsca siedziby obdarowanego. Warto zwrócić uwagę na sytuację, w której ustawodawca wyłączył możliwość odliczenia darowizny – zgodnie z art. 18 ust. 1 k u. gdy podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 14. Darowizna stanowi koszt uzyskania przychodu, jeśli przekazana została żywność organizacji pożytku publicznego. Wtedy kosztem uzyskania przychodu jest koszt wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych. Odliczyć można także wpłaty celowe, czyli takie w których wskazana została osoba, której miała być udzielona pomoc za pośrednictwem wybranej organizacji. Nie podlegają natomiast odliczeniu darowizny przekazane bezpośrednio wybranej osobie.

Od podstawy opodatkowania można odliczyć darowizny w kwocie nie wyższej niż 10% uzyskanego dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p. Odliczyć można nawet 100% przekazanej kwoty (lub wartości w przypadku darowizn rzeczowych), trzeba jednak pamiętać, że wysokość odliczenia nie może przekroczyć 10% uzyskanego dochodu. Odliczeniu można kwotę lub wartość przekazanej darowizny. Odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz: osób fizycznych, a także 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. Zgodnie z art. 18 ust. 1b u.p.d.o.p., jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług, w części przekraczającej kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny.

Kluczowe znaczenie ma właściwe udokumentowanie wysokości darowizny dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna - dokumentem, z którego wynika

wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu (art. 18 ust. 1c). Możliwa jest również zapłata kartą płatniczą/kredytową, przy założeniu, że podatnik posiada również umowę darowizny, a także wyciąg z rachunku prowadzonego do karty. Na podstawie art. 18 ust. 1g u.p.d.o.p., podatnicy korzystający z odliczenia darowizn są obowiązani wykazać w zeznaniu 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 podatkowych identyfikacji.

Darowizna może być kosztem podatkowym, w zeznaniu rocznym CIT-8 pokażemy ją razem z innymi kosztami podatkowymi w poz. 63 zeznania. Jeżeli natomiast darowizna podlega odliczeniu od dochodu, powinna być wykazana w poz. 97 zeznania CIT-8 oraz w sekcji B.3 załącznika CIT-8/O. Dodatkowo do zeznania CIT-8 należy dołączyć załącznik CIT-D z wypełnionymi sekcjami A, B, D i E.

3. Odliczenie od dochodu dokonanej darowizny na rzecz fundacji w świetle podatku dochodowego od osób fizycznych

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych możemy znaleźć identyczne uregulowania, które należy interpretować *per analogiam*. Dlatego uważam za zbędne powtórne omawianie niektórych zagadnień. Natomiast w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnicy mają prawo pomniejszyć w zeznaniu rocznym swój dochód, jednak łącznie do kwoty nie wyższej niż 6% jego wysokości. Należy podkreślić, że z takiego odliczenia skorzystają tylko osoby rozliczające się według zasad ogólnych (stawka 12% do dochodu w wysokości 120 000 zł oraz 32% do nadwyżki) oraz ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Darowizny nie odliczą natomiast przedsiębiorcy, którzy wybrali opodatkowanie podatkiem liniowym (stawka 19%) lub kartą podatkową.

Kwota przekazanej darowizny odliczana jest od:

- dochodu – przez podatnika opodatkowanego według skali podatkowej (uzyskującego np. dochody pracy, umowy zlecenie, działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach ogólnych);
- przychodu – przez podatnika opodatkowanego zryczałtowanym podatkiem

dochodowym od przychodów ewidencjonowanych (uzyskującego przychody z najmu prywatnego bądź z działalności gospodarczej opodatkowane ryczałtem).

Odliczeń dokonuje się w zeznaniu podatkowym rocznym poprzez ujęcie odpowiednio w deklaracji PIT-37, PIT-36 lub PIT-28 wraz z załącznikiem PIT/0 wypełnionym w wierszu 1 w części B.

W części D tego załącznika podaje się również dane obdarowanego oraz wysokość dokonanej na jego rzecz darowizny.

Warto zwrócić uwagę, iż podatnik prowadzący działalność gospodarczą bądź osiągający przychody z najmu może z odliczenia korzystać już na etapie ustalania zaliczek na podatek dochodowy albo przy obliczaniu ryczałtu. Pozostali podatnicy uzyskujący dochody opodatkowane według skali (np. ze stosunku pracy, umów zlecenia i o dzieło) mogą skorzystać z odliczenia dopiero po zakończeniu roku.