

[ ARTYKUŁ RECENZOWANY ]

## Prawo podatkowe a filantropia w biznesie

## Tax law and philanthropy in business

**DOI**

10.26368/17332265-53-1-2021-5

**AGATA DASIEWICZ**

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce  
[agata.dasiewicz@gmail.com](mailto:agata.dasiewicz@gmail.com)

**WYDAWCY**

Fundacja Akademia Organizacji Obywatelskich  
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

**SŁOWA KLUCZOWE**

darowizna, zachęty podatkowe, podatek dochodowy, podatek od towarów i usług, filantropia

**KEYWORDS**

donation, tax incentives, income tax, value added tax, philanthropy

**ABSTRAKT**

Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie o to, czy polskie prawo podatkowe wspiera filantropię w biznesie. Szczegółowo zostanie więc przedstawiona ulga podatkowa związana z przekazywaniem przez przedsiębiorców darowizn na rzecz podmiotów realizujących zadania ze sfery pożytku publicznego. Wśród zagadnień, które będą przedmiotem dalszych rozważań, znajdują się warunki formalne skorzystania z ulgi podatkowej, sposób ustalenia wartości darowizny podlegającej odliczeniu od podstawy opodatkowania czy okoliczności prowadzące do opodatkowania darowizny towarów podatkiem od towarów i usług. Analiza zostanie przeprowadzona na podstawie przepisów ustaw regulujących podatki PIT, CIT i VAT.

**ABSTRACT**

This paper attempts to answer the question on whether Polish tax law supports philanthropy in business. The tax relief for companies donating to organizations carrying out public-benefit activities is presented in detail. Topics examined further include legal requirements for applying the tax relief, method of calculating the amount of tax deductible donation, as well as conditions when a donation may become a subject of VAT. The study is based on analysis of laws on PIT, CIT and VAT.

Wraz ze zbliżającym się terminem składania zeznań rocznych istotne stają się zagadnienia związane z ulgami podatkowymi przysługującymi podatnikom. Przewidziane przez polskiego ustawodawcę preferencje z założenia powinny osiągać konkretne cele - na przykład ulga na działalność badawczo-rozwojową ma wspierać wzrost innowacyjności polskich przedsiębiorstw, wprowadzona po raz pierwszy w 2005 roku ulga internetowa, pierwotnie mająca złagodzić negatywne skutki wzrostu podatku VAT na usługi internetowe, obecnie zapewnia długofalowe wsparcie dla użytkowników Internetu (Ministerstwo Finansów 2018), a ulga rehabilitacyjna stanowi jedną z form realizacji przez władzę publiczną konstytucyjnego obowiązku udzielania pomocy w zabezpieczaniu egzystencji osób niepełnosprawnych (art. 69 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej).

Wśród przewidzianych przez ustawodawcę ulg podatkowych na szczególną uwagę zasługuje prawo do odliczenia darowizn przekazywanych

na cele pożytku publicznego. W związku z przedmiotową ulgą może się pojawić pytanie o to, czy taka podatkowa zachęta jest czynnikiem istotnie wpływającym na skłonność do przekazywania darowizn przez przedsiębiorców. Uwzględniając poglądy prezentowane w doktrynie, wydaje się bowiem, że przez długi czas generowany przez przedsiębiorstwa zysk stanowił nadrzędny cel prowadzenia biznesu, obecnie zaś przedsiębiorcy zaczynają postrzegać zysk także jako instrument pozwalający na niesienie bezinteresownej pomocy (Czerwonka, Staniszevska 2013). W rezultacie filantropia ma szansę odegrać istotną rolę w kształtowaniu polityki społecznej oraz podatkowej. Potwierdzeniem tego mogą być chociażby wnioski płynące z raportu opracowanego przez organizację European Fundraising Association. W przeprowadzonym przez tę organizację badaniu wzięło udział szesnaście państw europejskich (Austria, Belgia, Czechy, Finlandia, Francja, Niemcy, Irlandia, Włochy, Holandia, Norwegia, Słowacja, Słowenia, Hiszpania, Szwecja, Szwajcaria oraz Wielka Brytania). Co ważne, zgodnie z raportem piętnaście na szesnaście badanych państw miało ulgi podatkowe wspierające działania filantropijne (<https://efa-net.eu>). Uwzględniając wyniki raportu, warto zapytać o to, czy polski system podatkowy wpisuje się w europejską tendencję do premiowania filantropii w biznesie.

Celem niniejszego artykułu jest zatem próba ustalenia, czy polskie prawo podatkowe wspiera filantropię w biznesie. W rezultacie w niniejszej publikacji szczegółowo zostanie przedstawiona ulga podatkowa związana z przekazywaniem przez przedsiębiorców darowizn na rzecz podmiotów realizujących zadania ze sfery pożytku publicznego. Wśród zagadnień, które będą przedmiotem dalszych rozważań, znajdują się warunki formalne skorzystania z ulgi podatkowej, sposób ustalenia wartości darowizny podlegającej odliczeniu od podstawy opodatkowania, okoliczności prowadzące do opodatkowania darowizny towarem podatkiem od towarów i usług. Analiza zostanie przeprowadzona na podstawie przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT), Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) oraz Ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT).

### **Przekazywanie darowizn w świetle przepisów o podatku dochodowym**

Zgodnie z obowiązującym w Polsce systemem podatkowym przedsiębiorcy co do zasady podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, uregulowanym w ustawie o PIT oraz w ustawie o CIT. W zależności od formy prowadzenia działalności gospodarczej można wyróżnić podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (czyli przede wszystkim podmioty prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą czy wspólnicy spółek jawnych osób fizycznych) oraz podatników podatku dochodowego od osób

prawnych (czyli spółki kapitałowe, spółki komandytowe<sup>1</sup>, spółki komandytowo-akcyjne czy spółki jawne które uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych<sup>2</sup>).

Nie ulega wątpliwości, że w celu prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie dochodu stanowiącego nadwyżkę sumy przychodów uzyskanych z danego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania.

Kolejnym krokiem jest obliczenie podstawy opodatkowania. Co ważne, ustawodawca - w art. 18 ust. 1 ustawy o CIT oraz w art. 26 ust. 1 ustawy o PIT - przewidział zamknięty katalog odliczeń od dochodu, wśród których na szczególną uwagę zasługuje wspomniane już prawo do odliczenia darowizn przekazanych na rzecz wybranego podmiotu zajmującego się działalnością pożytku publicznego.

W myśl przepisu art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (odpowiednio art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT) podatnikom przysługuje prawo do odliczenia darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2-3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej albo innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, osiągającym te cele - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10 procent<sup>3</sup> dochodu.

Co istotne, ustawodawca wyłączył prawo do odliczenia darowizn dokonanych na rzecz osób fizycznych czy osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej prowadzących działalność

<sup>1</sup> Zgodnie z Ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw spółki komandytowe z dniem 1 stycznia 2021 roku uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, z wyjątkiem spółek komandytowych, które postanowiły, że nowe przepisy znajdą do nich zastosowanie począwszy od 1 maja 2021 roku (zob. art. 12 ust. 2 ustawy nowelizującej).

<sup>2</sup> Od 1 stycznia 2021 roku spółka jawna, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, jeżeli nie złoży w stosownym terminie informacji o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o PIT (zob. art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o CIT).

<sup>3</sup> Podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych przysługuje prawo do odliczenia darowizn w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej 6 procent dochodu (zob. art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o PIT).

gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5 procent, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub handlu tymi wyrobami (art. 18 ust. 1a ustawy o CIT lub art. 26 ust. 5 ustawy o PIT).

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że aby darowizna podlegała odliczeniu od dochodu, łącznie powinny być spełnione dwa warunki: darowizna powinna być przekazana na prawidłowy cel oraz właściwemu pomiotowi. Cele, na które darowizna może być przekazana, zostały enume ratywnie wskazane w przepisie art. 4 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Jako przykłady można wymienić tutaj działalność charytatywną, działalność na rzecz osób niepełnosprawnych, działalność w zakresie nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania, kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego.

Podmiotem otrzymującym darowiznę może być organizacja pozarządowa działająca jako osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacja czy stowarzyszenie, pod warunkiem że nie są one jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu Ustawy o finansach publicznych lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi oraz niedziałającymi w celu osiągnięcia zysku. Ubocznie wskazać należy, że podmiotami otrzymującymi darowiznę mogą być również inne jednostki prowadzące działalność pożytku publicznego, które nie działają w celu osiągnięcia zysku, przeznaczają całość dochodu na osiąganie celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

Nierzadko można się spotkać z mylnym twierdzeniem, zgodnie z którym prawo do odliczenia darowizny pojawia się jedynie wówczas, gdy darowizna zostanie dokonana na rzecz podmiotu mającego status pożytku publicznego<sup>4</sup>. Stanowczo należy stwierdzić, że przepisy prawa podatkowego nie uzależniają prawa do odliczenia darowizny od przekazania jej na rzecz podmiotu mającego status pożytku publicznego. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie zarówno w literalnym brzmieniu przepisów, jak i w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych (*Interpretacja...* 2019).

<sup>4</sup> Jednostki mogą otrzymać status organizacji pożytku publicznego pod warunkiem spełnienia wymagań, o których mowa w art. 20 ust. 1 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Uzyskanie statusu organizacji pożytku publicznego wymaga dokonania wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym (szerzej - zob. art. 22 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie).

Należy także zauważyć, że przepisy prawa podatkowego nie ograniczają rodzaju dopuszczalnej darowizny będącej podstawą odliczenia. W rezultacie prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi, który dokonał darowizny zarówno rzeczowej, jak i pieniężnej. Co ważne, ustawodawca nie wprowadził katalogu towarów, których darowizna prowadzi będzie do możliwości skorzystania z preferencji podatkowej.

W wypadku darowizn rzeczowych szczególnego znaczenia nabiera określenie wysokości takiej darowizny. Zgodnie bowiem z przepisem art. 18 ust. 1b ustawy o CIT (odpowiednio art. 26 ust. 6 ustawy o PIT), gdy 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.

Dodatkowo, jak wynika z przywołanego przepisu art. 18 ust. 1b ustawy o CIT, przy określaniu wartości darowizn rzeczowych stosuje się odpowiednio art. 14 ustawy o CIT, zgodnie z którym:

„1. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.

2. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia”.

Wykładnia przepisu art. 18 ust. 1b w związku z art. 14 ustawy o CIT - w mojej ocenie - pozwala stwierdzić, że w wypadku darowizny rzeczowej za kwotę darowizny uznaje się wartość towaru wraz z kwotą podatku 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, z tym że przy określaniu wartości darowizny rzeczowej znajduje odpowiednie zastosowanie przepis art. 14 ustawy o CIT, nakazujący stosowanie wartości rynkowej rzeczy. Zagadnienie to w praktyce ma duże znaczenie. Zdarza się bowiem, że podatnicy darują towary wyprodukowane w ramach działalności własnego przedsiębiorstwa. Istotne staje się wówczas pytanie o to, czy wartość darowizny powinna być określona według wartości rynkowej przedmiotu darowizny, czy kosztów wytworzenia. Problematyka ta dotychczas nie była przedmiotem szczególnego zainteresowania przedstawicieli doktryny. Analiza

nielicznych komentarzy pozwala na uznanie za przeważające stanowiska, zgodnie z którym wartość darowizny rzeczowej powinna być ustalona na podstawie cen rynkowych (Małecki, Mazurkiewicz 2020; Gil 2019; Hołda 2020)<sup>5</sup>. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w interpretacjach podatkowych, wśród których na szczególną uwagę zasługuje najnowsza interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 września 2020 roku, w której organ podatkowy - odstępując od uzasadnienia prawnego poglądu zaprezentowanego przez podatnika - uznał za w pełni prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym wartość darowizny powinna być ustalona w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej przedmiotu darowizny, a nie na podstawie kosztów wytworzenia produktów będących przedmiotem darowizny (*Interpretacja... 2020*)<sup>6</sup>.

Należy również wskazać, że prawo do zastosowania przedmiotowej preferencji podatkowej w wypadku darowizny rzeczowej jest możliwe pod warunkiem, że wysokość darowizny zostanie potwierdzona dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu. Dokumentem takim może być chociażby umowa darowizny. Co przy tym istotne, nie ma konieczności, aby umowa została zawarta w formie aktu notarialnego. Wprawdzie przepis art. 890 par. 1 Kodeksu cywilnego stwierdza, że oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu

<sup>5</sup> Artur Hołda (2020) uznaje przy tym, że jeżeli przedmiotem darowizny są produkty wytworzone we własnym zakresie, to wartością darowizny jest koszt wytworzenia, a w sytuacji, gdy przedmiotem darowizny są nabyte towary, wartość darowizny należy ustalić na poziomie cen rynkowych.

<sup>6</sup> Podobnie interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Łodzi z dnia 31 lipca 2013 roku (sygn. IPTPB3/423-167/13-4/PM), w której organ stwierdził: „Reasumując, w przypadku darowizny stanowiącej dostawę opodatkowaną podatkiem od towarów i usług za kwotę darowizny podlegającej odliczeniu od dochodu na podstawie art. 18 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy uznać wartość rynkową przekazywanych składników majątkowych wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług z tytułu ich przekazania. Natomiast w przypadku darowizny stanowiącej dostawę zwolnioną z VAT za kwotę darowizny podlegającej odliczeniu od dochodu należy uznać wartość rynkową przekazywanych składników majątkowych powiększoną o kwotę korekty powodującą zmniejszenie VAT odliczonego, zgodnie z art. 91 ustawy podatku od towarów i usług”, oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy z dnia 14 września 2011 roku (sygn. ITPB3/423-298/11/MT), w której organ podatkowy stwierdził: „Odnosząc powyższe do przedstawionego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że skoro Spółka przekazała darowizny w postaci towarów pochodzących z własnej produkcji, podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, prawidłowo ustaliła kwotę należnego z tego tytułu podatku od towarów i usług i - jak twierdzi - w analizowanej sytuacji nie ma możliwości ustalenia kwoty podatku naliczonego, który podlegałby odliczeniu zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tych darowizn, określenie przez nią kwot darowizn w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej przekazanych towarów wraz z należnym podatkiem od towarów i usług (wynikającym z wystawionych faktur wewnętrznych), t.j. w wartości brutto tych towarów, jest zgodne z dyspozycją art. 18 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

notarialnego, niemniej jednak ustawodawca w dalszej części przywołanego tu przepisu uznał, że umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione.

Przechodząc do omówienia warunków formalnych przekazania darowizny pieniężnej, należy odnotować, że przepisy prawa podatkowego wymagają, aby darowizna potwierdzona została dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku - inny niż rachunek płatniczy (zob. art. 18 ust. 1c ustawy o CIT, odpowiednio art. 26 ust. 7 ustawy o PIT).

Jak przy tym trafnie stwierdzają organy podatkowe, bez znaczenia pozostaje sam tytuł przelewu. Decydujące znaczenie ma bowiem fakt, że odbiorcą środków pieniężnych jest beneficjent niezobowiązany do żadnego świadczenia, które stanowiłoby odpłatność (ekwiwalent) dla podatnika za udzieloną darowiznę, darowizna została przeznaczona na cele wskazane w Ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, a podatnik posiada dowód wpłaty na konto obdarowanego (*Interpretacja...* 2020).

Dodatkowo należy zauważyć, że w celu skorzystania z odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania podatnik - w składanym zeznaniu - powinien wykazać kwotę przekazanej darowizny, wysokość dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, szczególnie jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej.

Należy również pamiętać, że prawo do odliczenia darowizny nie przysługuje wówczas, gdy podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów.

Podsumowując powyższe, w mojej ocenie, przedsiębiorcy nie powinni mieć większych problemów z zastosowaniem odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania. Uważam, że obowiązujące przepisy - z wyjątkiem wyżej zasygnalizowanej wątpliwości dotyczącej określenia wartości darowizny rzeczowej - precyzyjnie regulują zasady i warunki skorzystania z przedmiotowej preferencji podatkowej.

### **Konsekwencje podatkowe przekazywania darowizn na gruncie Ustawy o podatku od towarów i usług**

Powyższe wyjaśnienia pozwalają uznać, że przepisy o podatkach dochodowych zachęcają przedsiębiorców do przekazywania darowizn na rzecz podmiotów osiągających cele pożytku publicznego, przyznając im konkretną preferencję podatkową. Wydaje się zatem, że celem ustawodawcy jest wpływanie na wzrost dobroczynności przez zachęty podatkowe. Analiza przepisów ustawy o VAT może jednak prowadzić do nieco odmiennych wniosków.

W pierwszej kolejności należy bowiem wskazać, że zgodnie z przepisem art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przez odpłatną dostawę towarów podlegającą



opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług rozumie się zwłaszcza wszelkie darowizny dokonane przez podatnika, jeżeli podatnikowi przysługiwało w całości lub w części prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia towarów albo ich części składowych będących przedmiotem darowizny.

Z powyższego wynika zatem, że dokonana przez przedsiębiorcę darowizna towarów będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wówczas, gdy w momencie nabywania tych towarów przedsiębiorcy przysługiwało prawo (w całości lub części) do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. *A contrario* w sytuacji, gdy przedsiębiorcy - w związku z zakupem towarów - nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, darowizna towarów nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Nie ulega wątpliwości, że prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jest jednym z kluczowych zagadnień dla systemu podatku od towarów i usług. Należy bowiem przypomnieć, że prawo to przysługuje jedynie wówczas, gdy odliczenia dokonuje podatnik podatku od towarów i usług, a nabywane towary i usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Trzeba przy tym odnotować, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego zależy od zaistnienia bezpośredniego i bezspornego związku zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi (por. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). W rezultacie podatnik nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Fakt, że przedsiębiorca nabywa towary w celu dokonania ich darowizny, oznacza zatem, że towary nie zostały zakupione na cele związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Tym samym, w myśl art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w związku z zakupem towarów mających być przedmiotem darowizny przedsiębiorcy nie będzie przysługiwać prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, ponieważ towary te zostaną nabyte w innym celu niż wykonywanie działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę. W efekcie darowizna tych towarów nie będzie także podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (*Interpretacja...* 2020).

Z kolei w sytuacji, gdy przy nabyciu towarów przysługiwało przedsiębiorcy prawo do odliczenia podatku naliczonego, darowizna będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W związku z tym pojawia się istotna wątpliwość w zakresie sposobu ustalenia podstawy opodatkowania darowizny. W myśl bowiem nieznacznie znowelizowanego z dniem 1 stycznia

2021 roku<sup>7</sup> przepisu art. 29a ust. 2 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania przy darowiznie towarów jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia - koszt wytworzenia, określone w momencie tej dostawy towarów. Co istotne, przepis art. 29a ust. 2 polskiej ustawy o VAT stanowi odpowiednik art. 74 dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w myśl którego: „W przypadku gdy podatnik wykorzystuje lub przekazuje towary stanowiące część majątku jego przedsiębiorstwa lub gdy towary są zatrzymywane przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 16 i 18, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów”.

Uwzględniając przywołane przepisy, warto zapytać o to, w jaki sposób przedsiębiorca dokonujący darowizny rzeczowej towarów powinien określić podstawę opodatkowania. Z analizy licznych publikacji można wyprowadzić wnioski, zgodnie z którym podstawą opodatkowania przy darowiznie towarów jest cena nabycia towarów, rozumiana jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania (w tym zużycia) towaru, czyli cena, jaką podatnik (przedsiębiorca) zapłaciłby za nabycie lub wytworzenie tego towaru w dniu jego nieodpłatnego przekazania czy zużycia<sup>8</sup>.

Stanowisko takie znajduje także potwierdzenie w interpretacjach podatkowych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Jako przykład warto tutaj przywołać interpretację indywidualną z dnia 7 sierpnia 2019 roku, w której organ stwierdził: „W omawianej sytuacji podstawą opodatkowania dla czynności nieodpłatnego przekazania ruchomości będzie - zgodnie z art. 29a ust. 2 ustawy - cena nabycia towaru rozumiana jako cena zaktualizowana na moment dokonania nieodpłatnego przekazania towaru, czyli cena, jaką Wnioskodawca zapłaciłby za nabyte ruchomości w dniu ich nieodpłatnego przekazania” (*Interpretacje...* 2019).

Warto jednak zauważyć rozbieżność pojawiającą się w tym zakresie na gruncie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług. Na gruncie ustawy o CIT oraz ustawy o PIT istotna jest bowiem wartość rynkowa

<sup>7</sup> Zob. art. 1 pkt 3 lit. a Ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

<sup>8</sup> Zdaniem Pawła Fałkowskiego (2012), cena nabycia oraz koszt wytworzenia towarów będących przedmiotem darowizny powinny być określane nie „w momencie” dokonania dostawy, a „na moment” dokonania dostawy. Podobnie inni autorzy (Namysłowski 2012; Matarewicz 2020; Brzeszczyńska 2020 [tu jednoznaczne stwierdzenie, że przy darowiznie towarów nie należy poszukiwać wartości historycznej, a realną wartość, którą podatnik zmuszony byłby zapłacić, gdyby nabywał takie same towary]).

darowizny. Przepis art. 29a ust. 2 ustawy o VAT nie odwołuje się wprost do regulacji dotyczących wartości rynkowej, zdefiniowanej w art. 2 pkt 27b ustawy o VAT. Co ważne, zgodnie z przepisem art. 2 pkt 27b ustawy o VAT pod pojęciem wartości rynkowej rozumie się całkowitą kwotę, jaką w celu uzyskania w danym momencie określonych towarów lub usług nabywca albo usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym następuje dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju. Jeśli nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:

- w odniesieniu do towarów - kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w wypadku braku ceny nabycia - koszty wytworzenia określone w momencie dostawy,
- w odniesieniu do usług - kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.

Z wykładni powyższych przepisów wynika zatem, że podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług przy darowiznie towarów nie jest tożsama z ich wartością rynkową.

W kwestii prawidłowości rozliczeń z tytułu darowizny towarów na gruncie podatku od towarów i usług - w mojej ocenie - przedsiębiorcy powinni podjąć próbę ustalenia wartości tych towarów na dzień dokonania darowizny.

Podsumowując powyższe, należy stwierdzić, że przedsiębiorca przekazujący darowiznę rzeczową na rzecz podmiotu osiągającego cele pożytku publicznego co do zasady zobowiązany będzie odprowadzić z tego tytułu do urzędu skarbowego należny podatek od towarów i usług, ponosząc tym samym dodatkowy ciężar ekonomiczny. Nie ulega zatem wątpliwości, że opodatkowanie darowizn rzeczowych podatkiem od towarów i usług może być czynnikiem zniechęcającym do nieodpłatnego przekazywania towarów przez przedsiębiorców. Trzeba jednak podkreślić, że - w odróżnieniu od darowizn rzeczowych - darowizny pieniężne są całkowicie wyłączone z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Tym samym przekazanie darowizny pieniężnej nie będzie rodzić dla przedsiębiorcy negatywnych konsekwencji podatkowych.

\*\*\*

Z powyższych rozważań wynika, że regulacje dotyczące odliczania darowizn pieniężnych od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym co do zasady tworzą przejrzyste kryteria, które pozwalają przedsiębiorcom na łatwe skorzystanie z preferencji podatkowej (jak wskazano wcześniej, trudności czy wątpliwości prawne mogą się ewentualnie pojawić w wypadku przekazywania darowizn rzeczowych). Co więcej, darowizna pieniężna

pozostaje również neutralna na gruncie podatku od towarów i usług. Wydaje się zatem, że polski system podatkowy stwarza dobre warunki filantropii w biznesie. Odnotować jednak należy, że zgodnie z publikowanymi przez Ministerstwo Finansów statystykami dotyczącymi rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych corocznie zaledwie 1 procent podatników podatku dochodowego od osób prawnych korzysta z odliczenia darowizn na cele pożytku publicznego (<http://www.podatki.gov.pl>) - na przykład kwota przekazanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych środków na cele pożytku publicznego w 2018 roku wyniosła zaledwie 444 028 000 złotych.

Nie ulega wątpliwości, że z prawa do odliczenia darowizn korzysta niewielu podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Z aprobatą należy zatem przyjąć inicjatywę Instytutu Spraw Obywatelskich, zakładającą wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego mechanizmu przekazywania 1 procentu należnego podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz organizacji pożytku publicznego (Pietrzak 2020). Trzeba bowiem zauważyć, że w 2019 roku aż 14,5 miliona podatników podatku dochodowego od osób fizycznych przekazało na rzecz organizacji pożytku publicznego 1 procent należnego podatku dochodowego wynikającego z rozliczenia za 2018 roku w łącznej wysokości 874 400 000 złotych (czyli dwukrotnie wyższej od środków pieniężnych przekazanych w tym samym roku przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych w darowiznach odliczanych od podstawy opodatkowania) (<http://www.podatki.gov.pl>). Wydaje się zatem, że mechanizm przekazywania 1 procentu podatku z zeznania rocznego na rzecz organizacji pożytku publicznego jest obecnie najbardziej efektywną formą wsparcia organizacji charytatywnych. Jako postulat *de lege ferenda* należałoby zatem rozważyć wprowadzenie tej instytucji do ustawy o CIT.

#### BIBLIOGRAFIA

- Brzeszczyńska, Stella. 2020. *Umowy w obrocie nieruchomościami. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Gil, Krzysztof, Obońska, Aleksandra, Waclawczyk, Adam, Walter, Agnieszka (red.). 2019. *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Hołda, Artur (red.). 2020. *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Małecki, Paweł, Mazurkiewicz, Małgorzata. 2020. *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Lewandowski, Kamil, Falkowski, Paweł (red.). 2012. *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Namysłowski, Ryszard, Pokrop, Dorota (red.). 2012. *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Matarewicz, Jacek. 2020. *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz zaktualizowany*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

**AKTY PRAWNE I DOKUMENTY**

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L. 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).
- Ustawa z dnia 27 listopada 2020 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2419).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy z dnia 14 września 2011 roku, sygn. IPTPB3/423-298/11/MT, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z Łodzi z dnia 31 lipca 2013 roku, sygn. IPTPB3/423-167/13-4/PM, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 maja 2019 roku, sygn. 0114-KDIP1-1.4012.145.2019.2.RR, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 roku, sygn. 0111-KDIB3-2.4012.329.2019.3.AZ, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 grudnia 2019 roku, sygn. 0114-KDIP2-1.4010.434.2019.2.KS, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 sierpnia 2020 roku, sygn. 0113-KDIP1-1.4012.461.2020.4.MSU, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 września 2020 roku, sygn. 0115-KDIT3.4011.389.2020.1.AD, <http://www.sip.mf.gov.pl>.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 października 2020 roku, sygn. 0114-KDIP3-2.4011.534.2020.3.JK3, <http://www.sip.gov.pl>.

**ŹRÓDŁA INTERNETOWE**

- Czerwonka, Monika, Staniszevska, Aleksandra. 2013. Miejsce daru i filantropii w ekonomii, *Zarządzanie i Finanse*, 11 (2), cz. 4: 73-88, <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171304441> [dostęp: 28 stycznia 2021 roku].
- Ministerstwo Finansów, *Informacja o 1% podatku PIT przekazanego OPP*, <https://www.gov.pl/web/finanse/1-procent-podatku-dla-opp> [dostęp: 28 stycznia 2021 roku].
- Ministerstwo Finansów, *Informacje dotyczące rozliczenia podatku CIT za 2018 r., 2017 r. oraz 2016 r.*, <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/> [dostęp: 28 stycznia 2021 roku].
- Minister Finansów, pismo z dnia 23 lipca 2018 roku, znak DD3.056.19.2018, [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjc5PXmub\\_uAhUjplSKHXHADigQFjAJegQIDBAC&url=https%3A%2F%2Fwww.gov.pl%2Fattachment%2F5b50d91c-4697-402e-8dba-60d7eeaf5da6&usg=AOvVawlyxt2fh0yyxdrszGxpo8WY](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjc5PXmub_uAhUjplSKHXHADigQFjAJegQIDBAC&url=https%3A%2F%2Fwww.gov.pl%2Fattachment%2F5b50d91c-4697-402e-8dba-60d7eeaf5da6&usg=AOvVawlyxt2fh0yyxdrszGxpo8WY) [dostęp: 28 stycznia 2021 roku].
- Pietrzak, Ilona, *1% od przedsiębiorstw dla organizacji społecznych? Dlaczego nie*, <https://instytutprawobywatelskich.pl/1-od-przedsiębiorstw-dla-organizacji-spoecznych-dlaczego-nie/> [dostęp: 28 stycznia 2021 roku].
- Portal Organizacji Pozarządowych, *Kolejny rekord 1%! OPP otrzymują coraz więcej pieniędzy*, <https://publicystyka.ngo.pl/kolejny-rekord-1-przekazujemy-coraz-wiecej-pieniedzy-na-rzecz-opp-308716> [dostęp: 29 stycznia 2021 roku].

Raport European Fundraising Association dotyczący ulg podatkowych na działalność charytatywną w Europie, grudzień 2018 roku, <https://efa-net.eu/wp-content/uploads/2018/12/EFA-Tax-Survey-Report-Dec-2018.pdf> [dostęp: 28 stycznia 2021 roku].

Niniejszy tekst jest dostępny na licencji Creative Commons - Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowa. Pełna treść licencji jest dostępna na stronie internetowej: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.pl>.