

VADEMECUM MECENASA, SPONSORA I DARCYŃCY

Opodatkowanie darczyńców i innych podmiotów
wspierających cele pożytku publicznego
dla Klientów GWW

grudzień 2024

WYDANIE
ŚWIĄTECZNE

Spis treści

- 1. CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY – GRA O SUMIE NIEZEROWEJ”**
- 2. ULGA SPONSORINGOWA**
- 3. ULGA NA ZABYTKI – „PAŁACYK+”**
- 4. DAROWIZNA NA CELE POŻYTKU PUBLICZNEGO**
- 5. PODSUMOWANIE: BLASKI I CIENIE ULG W OBSZARZE CSR**



1. CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY – GRA O SUMIE NIEZEROWEJ

Geneza Corporate Social Responsibility (CSR), czyli społecznej odpowiedzialności biznesu, sięga co najmniej XVIII wieku. Początków tego nurtu upatrywać można w działalności filantropijnej takich przedsiębiorców jak J. D. Rockefeller czy Carnegie, a może nawet wcześniej. Polscy przedsiębiorcy w okresie międzywojennym również tworzyli podwaliny takiej aktywności w istotnych w tamtych czasach obszarach. Dziś, kiedy odnosimy się do CSR, coraz ważniejsze na rynku (także kluczowym dla rozwoju biznesu rynku kapitałowym) miejsce zajmuje pozycja przedsiębiorcy jako podmiotu, który przeznaczając pozyskane w wyniku sprzedaży produktów i usług środki nie tylko na zwiększenie skali swej działalności, ale także na finansowanie aktywności, innej niż własna (np. sponsoring wydarzeń kulturalnych, sportowych czy projektów edukacyjnych).

CSR – korzyści nie tylko wizerunkowe

Korzyści wizerunkowe, jakie daje CSR, w szczególności zaś – sponsoring wydarzeń sportowych i kulturalnych – mogą kształtować np. zachowania inwestorskie (fakt, że firma jest w stanie pozwolić sobie na „luksus” sponsoringu, świadczy o jej dobrej kondycji, wpływając przez to na wycenę). Co więcej, przy umiejętnym skonstruowaniu umowy sponsoringowej działania takie zapewniają dostęp do przestrzeni reklamowej bez ponoszenia dodatkowych kosztów. A korzyści etyczne, społeczne i gospodarcze? Są one, naszym zdaniem, są na tyle ważne i niezaprzeczalne, że należałoby im się odrębne, niezależne od tej publikacji, omówienie. Każdy podmiot ma własną wizję i filozofię pomagania, która z pewnością wykracza dużo dalej niż prawo czy podatki.

Gra o sumie niezerowej

Dyskutując o życiu gospodarczym, często posługujemy się metaforą „gry” – mówimy np. o „grze sił rynkowych”. W kontekście szczególnego obszaru CSR, jakim jest sponsoring, mamy do czynienia z sytuacją, w której wszystkie zainteresowane strony odnoszą korzyści. Podmiot sponsorowany zyskuje bowiem nowe perspektywy rozwoju, sponsor – wymierne korzyści materialne (dzięki ulgom podatkowym i aktywności inwestorów dysponuje większym kapitałem), z państwa zaś – wskutek prywatnego sponsoringu – zdejmowany jest ciężar finansowania niektórych zadań związanych z realizacją interesu publicznego w sferze symboliczno-prestiżowej.

Nasza Kancelaria uczestniczy w cyklicznych i jednorazowych aktywnościach zakresu odpowiedzialnego biznesu. Wspieramy wszystkich klientów – przedsiębiorców oraz osoby fizyczne – realizujących podobne cele.

Zdecydowaliśmy się przygotować to vademecum, aby sponsorzy, mecenasi, darczyńcy, w jednym miejscu, mogli znaleźć praktyczne informacje, na temat korzyści podatkowych związanych z szeroko pojętym CSR, czyli dostępnych polskim podatnikom PIT i CIT ulgach podatkowych.

Zapraszamy do kontaktu w przypadku jakichkolwiek pytań!

Zespół Doradztwa dla Klientów Indywidualnych

GWW Tax

2. ULGA SPONSORINGOWA

Z dniem 1 stycznia 2022 do systemu polskiego prawa podatkowego wprowadzono nową ulgę, potocznie określaną jako „ulga CSR” lub „ulga sponsoringowa”. W ten właśnie sposób ustawodawca chce stymulować inwestowanie przez podatników w działania, które, mając znaczenie prestiżowe (sport, kultura), budują pozycję Polski na arenie międzynarodowej, a także – pośrednio – w rozwój ich własnych przedsiębiorstw przez tworzenie ich potencjalnego zaplecza intelektualnego (nauka i szkolnictwo wyższe). Rozwiązanie takie pozwala promować model biznesu odpowiedzialnego społecznie.

Przyjrzyjmy się zatem strukturze tej ulgi w świetle przepisów ustaw o CIT i PIT (przepisy są jednobrzmiące, co pozwala na ich łączne omówienie).

Art. 18ee. ustawy o CIT / art. 26ha ustawy o PIT

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych może odliczyć od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność:

- 1) sportową,
- 2) kulturalną w rozumieniu ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,
- 3) wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę

– przy czym kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Przy analizie tego przepisu warto zauważyć, że ulga sponsoringowa nie jest bynajmniej powszechna. Z możliwości skorzystania z niej wykluczeni zostali bowiem podatnicy, którzy uzyskali (w danym roku podatkowym) przychody wyłącznie z zysków kapitałowych. Należy przy tym zaznaczyć, że koszty sponsoringu uprawniające do ulgi podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 18ee ust. 8 ustawy o CIT / art. 26ha ust. 8 ustawy o PIT).

Zastosowanie ulgi polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodu, o ile koszty te poniesiono na jeden z trzech rodzajów działalności: sport, kulturę lub szkolnictwo wyższe i naukę.

Dopuszczalność skorzystania z ulgi ustawodawca uzależnił od zaistnienia okoliczności wskazanych nie tylko w prawie podatkowym, ale także w przepisach sektorowych (powołanych w ustawach podatkowych). Przeanalizujmy zatem po kolei każdy z rodzajów działalności, których finansowanie pozwala na zastosowanie ulgi sponsoringowej.



Sport

Pierwszym (w kolejności przyjętej w ustawie) obszarem, którego finansowanie daje podatnikowi prawo do skorzystania z ulgi sponsoringowej, jest działalność sportowa. W celu zdefiniowania jej zakresu ustawodawca odsyła do przepisów o sporcie i bezpieczeństwie imprez masowych.

2. Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność sportową uznaje się koszty poniesione na finansowanie:

- 1) klubu sportowego, o którym mowa w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, na realizację celów wskazanych w art. 28 ust. 2 tej ustawy;
- 2) stypendium sportowego;
- 3) imprezy sportowej, niebędącej masową imprezą sportową, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 616).

3. Przez stypendium sportowe, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, rozumie się finansowane przez podatnika jednostronne, bezzwrotne świadczenie pieniężne, które jest przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego, ministra właściwego do spraw kultury fizycznej, organizacje pożytku publicznego lub kluby sportowe, za osiągnięcie określonego wyniku sportowego lub umożliwiające przygotowanie się do imprezy sportowej.

Choć wstępna lektura ust. 2 pkt 1 przekonywałaby, że art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1488) o sporcie zawiera definicję „klubu sportowego”, w przepisie tym należy szukać jedynie podstaw ustalenia, jakie klub sportowe i w jakich celach można wspierać, aby zachować prawo do ulgi sponsoringowej. Art. 28 ust. 1 ustawy o sporcie wskazuje bowiem jedynie „klub sportowy niedziałający w celu osiągnięcia zysku” – a zatem taki sam, który może ubiegać się o dotację z jednostki samorządu terytorialnego.

Co więcej, finansowanie, jakiego może udzielić sponsor planujący skorzystanie z omawianej ulgi, ma zostać przeznaczony na realizację tych działań klubu sportowego, na które jednostka samorządu terytorialnego mogłaby udzielić dotacji. Zgodnie z ustawą o sporcie (art. 28 ust. 2) są to, w szczególności:

- 1) realizacja programów szkolenia sportowego,
- 2) zakup sprzętu sportowego,
- 3) pokrycie kosztów organizowania zawodów sportowych lub uczestnictwa w tych zawodach,
- 4) pokrycie kosztów korzystania z obiektów sportowych dla celów szkolenia sportowego,
- 5) sfinansowanie stypendiów sportowych i wynagrodzenia kadry szkoleniowej,

- jeżeli wsparcie finansowanie podatnika wpłynie na poprawę warunków uprawiania sportu przez członków klubu sportowego, który otrzyma dotację, lub zwiększy dostępność społeczności lokalnej do działalności sportowej prowadzonej przez ten klub.

Ustawy podatkowe rozwijają ponadto regulację dotyczącą uprawniającego do ulgi finansowania stypendium sportowego. Interesujące wydaje się tu poczynione przez ustawodawcę zastrzeżenie, że – aby skorzystać z ulgi – należy sponсорować takie stypendium, które przyznawane jest przez organ administracji publicznej (rządowej lub samorządowej), klub sportowy lub organizację pożytku publicznego. Przepis ten ogranicza swobodę podatnika w ustanawianiu stypendium sportowego na rzecz konkretnej osoby (np. sportowca przygotowującego się do zawodów poza oficjalnymi strukturami), a także w określeniu wysokości wsparcia (zwłaszcza przy stypendiach przyznawanych przez organ administracji publicznej).

Praktyczne aspekty zastosowania ulgi sponsoringowej w dziedzinie sportowej można prześledzić na przykładzie niedawnej interpretacji indywidualnej (0112-KDIL2-2.4011.221.2021.2.KP). Wskazuje ona, jak ściśle organ interpretacyjny definiuje zakres sponsoringu uprawniającego podatnika do skorzystania z omawianej ulgi. Interpretacja została wydana na tle przepisów ustawy o PIT, wobec identycznego brzmienia analogicznych przepisów o podatku dochodów od osób prawnych należą ją potraktować jako materiał przydatny dla podatników CIT.

Interpretacja indywidualna 0112-KDIL2-2.4011.221.2021.2.KP – sponsorować można kluby, nie zaś ich stowarzyszenie

Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej podatnik (osoba fizyczna), planujący finansowanie wsparcie stowarzyszenia o charakterze sportowym. Organizacja ta działa na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach i skupia wyłącznie kluby sportowe. Ze względu zatem na charakter stowarzyszenia, w szczególności – status prawny jego członków, podatnik uznawał, że dopuszczalne będzie skorzystanie z ulgi sponsoringowej. Zdaniem wnioskodawcy kluczowym argumentem za przyjęciem takiej wykładni jest właśnie fakt, że członkami stowarzyszenia są wyłącznie kluby sportowe, a zatem, jak wiadomo, podmioty, których wsparcie daje prawo do ulgi sponsoringowej na podstawie ustawy o PIT.

Wobec tych okoliczności podatnik postawił pytanie: *Czy przedsiębiorca, który przekazałby środki finansowe na prowadzące działalność sportową stowarzyszenie (w rozumieniu ustawy – Prawo o stowarzyszeniach), może skorzystać z ulgi polegającej na odliczeniu od podstawy obliczenia podatku (podstawy opodatkowania) 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność sportową stowarzyszenia, **analogicznie** [podkr. GWW] do klubu sportowego według treści przepisu przytoczonego powyżej, czyli według art. 26 ha ust. 1 punkt 1) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz według art. 26 ha ust. 2 punkt 1) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?*

Stanowisko podatnika, zgodnie z którym prawo do ulgi sponsoringowej przysługuje także w związku ze wsparciem stowarzyszenia klubów sportowych, organ interpretacyjny uznał za nieprawidłowe. W jego ocenie brzmienie art. 26 ha ust. 1 ogranicza prawo do skorzystania z ulgi tylko do sponsoringu samych klubów sportowych. Finansowe wsparcie stowarzyszeń – działających na podstawie ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2261), nie zaś ustawy o sporcie – pozostaje niewystarczające dla zastosowania takiego odliczenia. Organ nie podzielił zatem stanowiska podatnika, argumentującego – w drodze analogii – za dopuszczalnością zastosowania ulgi także w przypadku wsparcia stowarzyszenia klubów sportowych.

Organy podatkowe i sądy administracyjne równie rygorystycznie podchodzą do przesłanki „nienastawionego na zysk” charakteru działalności klubu sportowego.

„Klub Sportowy S.A.” i kwestia dywidendy: uwaga na statuty! Wyrok WSA w Gliwicach sygn. I SA/GI 1038/23

Jednym z kluczowych problemów wykładni przepisów o uldze sponsoringowej jest rozstrzygnięcie charakteru działalności danego klubu (profit/non-profit) na tle specyficznego statusu klubu sportowego pod rządem ustawy o sporcie. Stosownie do art. 3 ust. 2 tej ustawy klub sportowy musi działać jako osoba prawna, najczęściej zatem jako spółka kapitałowa lub stowarzyszenie. Ze względu jednak na zasadniczo biznesowy profil spółek kapitałowych wsparcie klubu sportowego działającego w formie spółki akcyjnej może rodzić wątpliwości w kontekście zastosowania ulgi podatkowej. Pojawia się bowiem ryzyko, że działalność klubu zostanie przez organ potraktowana jako „nastawiona na zysk”, co pozbawi podatnika prawa do ulgi.

Zagadnienie to było w roku 2024 r. rozpoznawane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (**sygn. I SA/GI 1038/23**).

Zajmująca się wydobyciem węgla kamiennego spółka zawarła z klubami sportowymi, jak to określiła, umowy CSR, na podstawie których finansowała te kluby (zwłaszcza wynagrodzenia ich kadry zawodniczej). Wobec planów skorzystania z ulgi sponsoringowej podatkiczka wystąpiła do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Celem pytań było ustalenie, czy wydatki poniesione na sponsoring klubów można uznać za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność sportową warunkach dających prawo do ulgi na podstawie art. 18ee ustawy o CIT.

Organ interpretacyjny uznał stanowisko podatnika, wedle którego w tym stanie faktycznym powstanie prawo do zastosowania ulgi sponsoringowej. Uwagę organu zwrócili bowiem postanowienia statutów spółek akcyjnych – klubów sportowych finansowanych przez wnioskodawcę – dopuszczające wypłatę akcjonariuszom dywidendy z osiągniętych przez te spółki zysków. Choć podatkiczka zamierzała przed zastosowaniem ulgi pytać kluby, czy przewidują wypłatę dywidendy, dla Dyrektora KIS już samo wprowadzenie do statutów postanowień pozwalających na taką wypłatę przekreślało możliwość uznania, że kluby te nie działają w celu osiągnięcia zysku. Oznaczało to, że zdaniem organu przesłanki niezbędne dla dopuszczalności zastosowania ulgi nie zachodzą.

Tak rygorystycznej wykładni nie podzielił jednak WSA. W ocenie Sądu, kluczem do rozstrzygnięcia sprawy było ustalenie, czy ze względu na fakt, że klub ma w statucie regulację o możliwości przeznaczenia przez walne zgromadzenie zysku netto na dywidendę dla akcjonariuszy (a także pozostałe kapitały i fundusze), klub działa w celu osiągnięcia zysku, nawet jeśli jego charakter non-profit został zapisany w statucie. Posiłkując się poglądami doktryny WSA przyjął, że stanowisko organu było nadmiernie restrykcyjne, zwłaszcza w kontekście kryteriów oceny „działalności nastawionej na zysk” na tle prowadzenia przez klub działalności gospodarczej. WSA wytknęła organowi nieuwzględnienie tych postanowień statutów klubów sportowych, które stwierdzały wprost niezarobkowy charakter działalności klubu.

W świetle uzasadnienia wyroku WSA można zatem przyjąć, że dla rozstrzygnięcia, czy sponsorowanie danego klubu pozwoli skorzystać z ulgi podatkowej, wystarczające byłoby zapisanie celu „non-profit” w statucie. Choć zawarta w tym orzeczeniu argumentacja jest korzystna dla podatników, nie zwalnia to z ostrożnego podejścia do statutów klubów sportowych.

Inną przesłanką ulgi sponsoringowej, na którą warto zwrócić uwagę, jest wyłączenie możliwości skorzystania z odliczenia w zakresie kosztów związanych ze wspieraniem organizacji imprez masowych. Art. 18^{ee} ust. 2 pkt 3 wyklucza bowiem z kręgu imprez sportowych, których finansowanie pozwalałoby korzystać z ulgi, masowe imprezy sportowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 616). Ustawa ta definiuje masową imprezę sportową w art. 3 pkt 3:

Ilekroć w ustawie jest mowa o (...) masowej imprezie sportowej - należy przez to rozumieć imprezę masową mającą na celu współzawodnictwo sportowe lub popularyzowanie kultury fizycznej, organizowaną na:

- a) stadionie lub w innym obiekcie niebędącym budynkiem, na którym liczba udostępnionych przez organizatora miejsc dla osób, ustalona zgodnie z przepisami prawa budowlanego oraz przepisami dotyczącymi ochrony przeciwpożarowej, wynosi nie mniej niż 1000, a w przypadku hali sportowej lub innego budynku umożliwiającego przeprowadzenie imprezy masowej - nie mniej niż 300,*
- b) terenie umożliwiającym przeprowadzenie imprezy masowej, na którym liczba udostępnionych przez organizatora miejsc dla osób wynosi nie mniej niż 1000.*

W praktyce oznacza to, że na zastosowanie ulgi będą mogli zdecydować się tylko ci podatnicy, którzy wsparli imprezy realizowane z mniejszym rozmachem, o zasięgu raczej lokalnym.



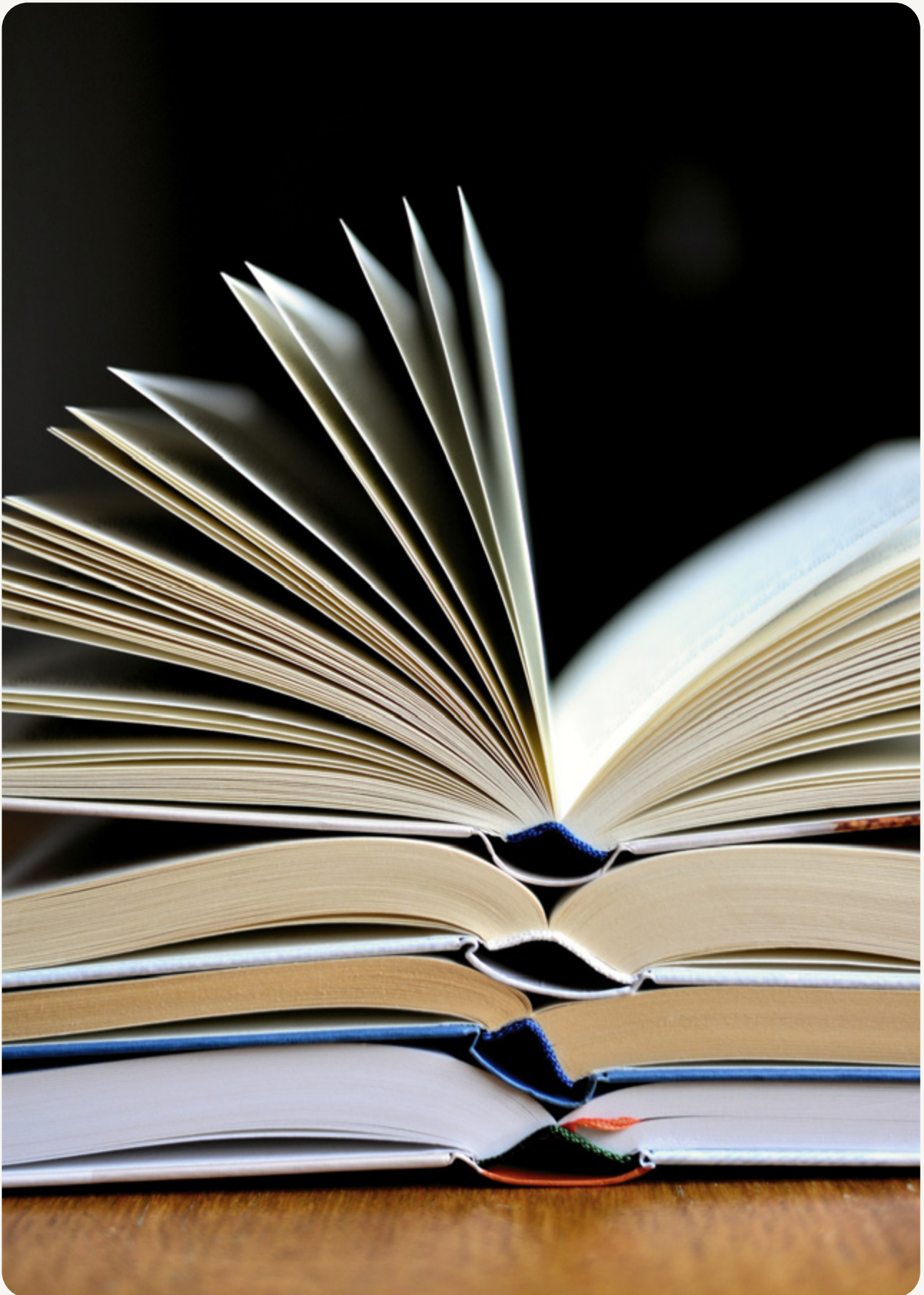
Kultura

Wsparcie działalności kulturalnej – zwłaszcza tzw. kultury wysokiej – odgrywa istotną rolę w kształtowaniu wizerunku firmy. Występowanie w roli światłego mecenasa muzyki, literatury czy sztuk plastycznych pozwala przedsiębiorcom dotrzeć do elit intelektualnych, będących liderami opinii publicznej, i tym samym kształtować pozycję marki. Mając na względzie interes publiczny (kształtowanie świadomości kulturalnej przy zabezpieczeniu wpływów budżetowych), ustawodawca wprowadził możliwość skorzystania z ulgi sponsoringowej jedynie przez tych mecenasów, którzy spełnią dość rygorystycznie określone kryteria:

4. *Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność kulturalną uznaje się koszty poniesione na finansowanie:*

- 1) *instytucji kultury wpisanych do rejestru prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej;*
- 2) *działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne.*

W świetle powyższego przepisu podstawowym ograniczeniem dla skorzystania przez sponsora z ulgi jest, podobnie jak w przypadku sportu, wybór podmiotu sponsorowanego – to bowiem status tego ostatniego przesądza, czy podatnik zachowa prawo do odliczenia. Krąg podmiotów, których finansowanie pozwala skorzystać z ulgi sponsoringowej, został przez ustawodawcę zawężony do instytucji kultury wpisanych do urzędowego rejestru prowadzonego przez organizatora (organ administracji publicznej) oraz uczelni artystycznych i publicznych szkół artystycznych. Oznacza to, że objęcie przez przedsiębiorstwo z sektora prywatnego **mecenatu np. nad fundacją organizującą festiwale muzyki klasycznej nie będzie uprawniało do skorzystania z ulgi sponsoringowej.**



Nauka i szkolnictwo wyższe

Od 1 stycznia 2022 r. podatnicy inwestujący w rozwój nauki i szkolnictwa wyższego mogą liczyć na zachęty podatkowe takie, jakie przysługują sponsorom sportu czy mecenasom kultury. Także w tym przypadku skorzystanie z ulgi ustawodawca uzależnił od spełnienia pewnych warunków. Reguluje tę materię art. 18ee ust. 5–7 ustawy o CIT / 26ha ust. 5–7 ustawy o PIT:

5. *Za koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę uznaje się koszty poniesione na:*

- 1) *stypendia, o których mowa w:*
 - a) *art. 97 i art. 213 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,*
 - b) *art. 283 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. poz. 1669, z późn. zm.);*
- 2) *finansowanie zatrudnionemu przez podatnika pracownikowi opłat, o których mowa w art. 163 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, określonych w umowie zawartej pomiędzy podmiotem prowadzącym kształcenie a osobą podejmującą kształcenie;*
- 3) *finansowanie wynagrodzeń, wraz z pochodnymi, studentów odbywających u podatnika staże i praktyki przewidziane programem studiów;*
- 4) *sfinansowanie studiów dualnych, o których mowa w art. 62 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, na konkretnym kierunku studiów, w tym koszty praktyk;*
- 5) *wynagrodzenie wypłacane w okresie 6 miesięcy od dnia zatrudnienia przez podatnika organizującego praktyki zawodowe dla studentów danej uczelni pracownikowi będącemu absolwentem studiów w tej uczelni zatrudnionemu za pośrednictwem akademickiego biura karier, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, prowadzonego przez tę uczelnię.*

6. *Odliczenie kosztów, o których mowa w ust. 5 pkt 3–5, przysługuje pod warunkiem, że są ponoszone na podstawie umowy zawartej przez podatnika z uczelnią.*

7. *Prawo do odliczenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę nie przysługuje podatnikowi będącemu założycielem uczelni niepublicznej.*

Komentując powyższe przepisy od strony materialnej, warto podkreślić, że – podobnie jak przy sponsorowaniu sportu – stypendia, których sfinansowanie uprawnia do ulgi, to stypendia wypłacane przez uczelnie (za osiągnięcia w nauce lub w sporcie). Podatnik, planujący skorzystanie z ulgi, nie ma zatem możliwości wyboru konkretnego beneficjenta swojego wsparcia, będąc zdany w tym zakresie na decyzję uczelni. Z perspektywy rozwoju innowacyjności przedsiębiorstwa i planowania podatkowego ciekawym rozwiązaniem wydaje się z kolei sfinansowanie przez podatnika pracownikowi opłat za studia podyplomowe lub przyjmowania studentów na praktyki zawodowe. Przyjęcie takiego podejścia pozwala, oprócz korzyści podatkowej, zyskać opinię przyjaznego pracodawcy, dbającego – w duchu najlepszych praktyk CSR – o rozwój intelektualny swojego personelu.

Rozliczenie

Zgodnie z art. 18ee ust. 9 ustawy o CIT / art. 26ha ust. 9 ustawy o PIT odliczenia wydatków na sponsoring dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym koszty te poniesiono.



3. ULGA NA ZABYTKI – „PAŁACYK+”

Możliwości wsparcia rozwoju kultury i ochrony dziedzictwa narodowego nie wyczerpują się, rzecz jasna, w objęciu mecenatem instytucji kultury i uczelni artystycznych. Przybierają one nierzadko inne formy np. nabycia zabytkowej nieruchomości w celu jej wykorzystania komercyjnego, a przez to – zabezpieczeniu fizycznej substancji zabytku. Doniosłość takiej praktyki dostrzegł ustawodawca polski, wprowadzając – na gruncie PIT – instytucję ulgi na zabytki, zwanej czasem z pewną publicystyczną ironią „programem Pałacyk+”.

Podstawa prawna i wymiar ulgi

Podstawę prawną ulgi na zabytki stanowi art. 26hb ustawy o PIT. Z ulgi na zabytki mogą skorzystać właściciele lub współwłaściciele zabytku nieruchomego, którzy osiągnęli:

- dochody opodatkowane na ogólnych zasadach według skali podatkowej,
- dochody opodatkowane podatkiem liniowym lub przychody opodatkowane zryczałtowanym podatkiem od przychodów ewidencjonowanych.

Omawiana ulga polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania:

- 50% kwoty poniesionych wydatków na wpłaty na fundusz remontowy (dla zabytku wpisanego do rejestru zabytków lub znajdującego się w ewidencji zabytków),
- 50% kwoty poniesionych wydatków na prace konserwatorskie, restauratorskie i roboty budowlane przy zabytku (wpisanego do rejestru zabytków).

Aby skorzystać z ulgi na zabytki z tytułu wydatków na wpłaty na fundusz remontowy podatnik musi spełnić następujące warunki:

- być właścicielem lub współwłaścicielem zabytku nieruchomego w momencie ponoszenia wydatku (wpłaty),
- posiadać dowód wpłaty lub zaświadczenie wydane przez wspólnotę mieszkaniową bądź spółdzielnię mieszkaniową o wysokości dokonanych w roku podatkowym wpłat.

Z kolei podatnik, który chciałby skorzystać z ulgi ze względu na wydatków poniesione **na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane** powinien:

- być właścicielem lub współwłaścicielem zabytku nieruchomego w momencie ponoszenia wydatku,
- posiadać pisemne pozwolenie wojewódzkiego konserwatora zabytków na prowadzenie tych prac lub robót przy tym zabytku oraz po poniesieniu tego wydatku uzyskać zaświadczenie wojewódzkiego konserwatora zabytków potwierdzające ich wykonanie,
- posiadać fakturę wystawioną przez podatnika podatku VAT niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku.

Jak łatwo spostrzec, kluczową przesłanką prawa do omawianej ulgi jest status prawny budynku – musi on być zabytkiem w rozumieniu ustawy z dnia 23 lipca 2003 o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1292). Skutki kwalifikacji danego obiektu jako zabytku, zwłaszcza jeśli jest nim tylko część nieruchomości, prowadzi do kontrowersji w procesie wykładni. Świadczy o tym jedna z nowszych interpretacji indywidualnych.

Niezabytkowy dworek w zabytkowym parku wyklucza z prawa do ulgi (0115-KDIT3.4011.528.2023.2.PS)

Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zwrócił się podatnik będący osobą fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą. Nabył on nieruchomość, na terenie której znajdują się park dworski wpisany do wojewódzkiego rejestru zabytków oraz niewpisane do tego rejestru dwór i zabudowania gospodarcze.

Podatnik zamierzał dokonać szerokich prac konserwatorskich (wymiana konstrukcji dachu wraz z opierzeniem, eternit miała zastąpić blacha), restauratorskich (naprawy ścian) i budowlanych (remont elewacji). Z natury rzeczy prace te obejmować miały tylko dwór, nie zaś elementy parku.

W związku z tym podatnik postawił organowi interpretacyjnemu pytanie o dopuszczalności skorzystania z ulgi na zabytki oraz zakres prawa do odliczenia w związku z remontem dworu. Argumentując za dopuszczalnością zastosowania ulgi, twierdził, że – przy spełnieniu innych warunków formalnych (pozwolenie wojewódzkiego konserwatora zabytków oraz zaświadczenie tegoż konserwatora potwierdzające wykonanie przedmiotowych robót) – może skorzystać z ulgi na zabytki z tytułu prac restauratorskich i konserwatorskich budynku położonego w parku, a zatem na terenie tej samej nieruchomości, na której znajduje się zabytek wpisany do rejestru.

Stanowisko takie Dyrektor KIS uznał jednak za nieprawidłowe. W ocenie organu dla zastosowania ulgi konieczne jest, aby restaurowany lub konserwowany zabytek był wpisany do rejestru zabytków. Z przedstawionego przez podatnika wynikało natomiast, że przedmiotem wpis był tylko park, nie zaś umiejscowione na tej samej nieruchomości dwór i zabudowania gospodarcze. Prace nie byłyby zatem przeprowadzane przy zabytku wpisanym do rejestru zabytków.

Z interpretacji wynika więc jasno, że kluczowy dla uzyskania prawa do ulgi jest status obiektu, którego mają dotyczyć prace, a nie jego kontekst przestrzenny. Podejście organu podatkowego i tym razem okazało się więc rygorystyczne. Ewentualne inwestycje podatników w nieruchomości nawet obiektywnie zabytkowe powinny być poprzedzone dokładną analizą ich statusu pod rządem ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, kwalifikacja prawna może bowiem różnić się nawet w obrębie tej samej nieruchomości.

Zasady odliczenia

Jeśli chodzi o wpłaty na fundusz remontowy, ich odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym nastąpiła zapłata należności, odliczenia zaś z tytułu wydatków na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane – za rok podatkowy, w którym została wystawiona faktura. Należy przy tym podkreślić, że na tym etapie również konieczny jest udział organu administracji publicznej – uwzględnienie ulgi w zeznaniu jest możliwe po otrzymaniu **zaświadczenia wojewódzkiego konserwatora zabytków** potwierdzającego wykonanie prac lub robót.

W przypadku wykazania przez podatnika straty lub gdy jego dochód okaże się niższy od kwoty przysługującego mu odliczenia, skorzystanie z ulgi będzie możliwe **w zeznaniach za kolejnych 6 lat podatkowych** następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik ten skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

4. DAROWIZNA NA CELE POŻYTKU PUBLICZNEGO

Niezależnie od możliwości skorzystania ze szczególnych rozwiązań, jakimi są omówione ulgi – sponsoringowa i na zabytki, podatnicy CIT i PIT mogą pomniejszyć wysokość zobowiązania podatkowego wskutek przekazania darowizn na cele pożytku publicznego. Zaletą takiego podejścia jest większa elastyczność podatnika, niezwiązanego w wyborze przeznaczenia środków decyzjami innych podmiotów (klubów sportowych czy uczelni) lub stanowiskiem organu niepodatkowej administracji publicznej (ulga na zabytki).

Działalność pożytku publicznego

Pojęcia „działalności pożytku publicznego” zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1491):

Art. 3. Działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie.

W ustawie tej szczegółowo określono podmioty, jakie mogą prowadzić działalność pożytku publicznego, jak również granice „sfery zadań publicznych” (katalog w art. 4).

CIT

Zakres dopuszczalnego odliczenia darowizn od podstawy opodatkowania CIT określa art. 18 ustawy o CIT:

Art. 18.

1. Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24aa, art. 24b, art. 24ca, art. 24d, art. 24f i art. 28h, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:

- 1) darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub 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 te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.*

Ujmując rzecz prościej, odliczenie darowizn od podstawy opodatkowania będzie dopuszczalne przy spełnieniu następujących warunków:

- obdarowanym będzie organizacja realizująca cele pożytku publicznego w rozumieniu polskich przepisów o działalności pożytku publicznego i wolontariacie lub organizacja „równoważna” w innym kraju Unii Europejskiej / EOG (tj. podobna charakterem do krajowych organizacji pozarządowych realizujących cele pożytku publicznego),
- darowizna zostanie przekazana na cel z tzw. sfery zadań publicznych,
- wysokość darowizn w roku podatkowym nie przekroczy 10 % dochodu podatnika.

Należy przy tym podkreślić, że darowizny nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT). Stosowanie zaś do art. 18 ust. 1k ustawy o CIT, jeśli podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów, odliczenia darowizn przekazanych na cele działalności pożytku publicznego nie stosuje się.

W najnowszym orzecznictwie pojawił się problem z pogranicza prawa cywilnego i podatkowego, który może wpływać na pozycję przedsiębiorców dynamicznie rozwijających obszar CSR. Dotyczy on dopuszczalności uznania grantów za darowizny.

Czy grant jest darowizną? Stanowisko NSA (II FSK 1731/23)

Wielu przedsiębiorców, świadomych znaczenia CSR w nowoczesnym otoczeniu biznesowym, aktywnie wspiera interesariuszy poprzez fundowanie grantów. Aktywność tego rodzaju skutkuje jednak koniecznością wypracowania odpowiedniej kwalifikacji podatkowej obranych przez grantodawcę form finansowania.

Kwestia ta stała się przedmiotem sporu podatnika CIT – spółki produkującej sprzęt medyczny – z organem podatkowym. Podatniczka zawierała z lekarzami umowy grantowe, na podstawie których finansowała tym lekarzom udział w specjalistycznych konferencjach.

Organy podatkowe odmawiały jednak spółce stwierdzenia nadpłaty (związanej z odliczeniem udzielanych przez nią grantów jako darowizn), kwestionując dopuszczalność traktowania grantów jako darowizn. W ocenie organów darowizny muszą charakteryzować się elementem bezinteresowności, którego w tym wypadku zabrakło (konferencje mogłyby bowiem posłużyć do promocji produktów podatniczki).

Argumentacji organów nie podzielił jednak Naczelny Sąd Administracyjny, który oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. NSA uznaje zatem za niezasadne stanowisko organów podatkowych, wedle którego bezinteresowna motywacja darczyńcy jest niezbędna dla przyjęcia, że dany stosunek prawny stanowi umowę darowizny. Wprost przeciwnie: dla ustalenia, że mamy z taką umową do czynienia, wystarczy wyczerpanie jej cech określonych w Kodeksie cywilnym – motywacja darczyńcy, jak również pewne dodatkowe elementy zastrzeżone w umowie (związane z kontrolą działań obdarowanego) nie mają znaczenia dla kwalifikacji prawnej.

Korzystne dla podatników aktywnych w sferze CSR orzeczenie potwierdza zatem możliwość traktowania grantów jako darowizn – na gruncie prawa cywilnego i podatkowego.

PIT

Rozwiązanie podobne do przedstawionej odliczenia w reżimie podatku dochodowego od osób prawnych funkcjonuje także w odniesieniu do PIT:

Art. 26.

1. Podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 29–30cb, art. 30da–30dh, art. 30e–30g i art. 30j–30p, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 23o, art. 23u, art. 24 ust. 1, 2, 3b–3e, 4–4e, 6 i 21 lub art. 24b ust. 1 i 2, po odliczeniu kwot:

1) darowizn przekazanych na cele:

a) określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego, organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub 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 te cele, z zastrzeżeniem ust. 6e.

Lektura tego przepisu wskazuje, że do odliczenia darowizn od podstawy opodatkowania PIT odnieść można uwagi poczynione na gruncie CIT. Uprawnienia do zastosowania odliczenia z tytułu darowizn w CIT i PIT różnią się jednak maksymalną wartością darowizn, jakie można odliczyć w roku podatkowym. Pod rządem ustawy o PIT pułap ten wynosi jedynie 6% dochodu.

Pałac Saski

W kontekście przedstawionych rozważań o zachętach podatkowych związanych z kulturą i ochroną dziedzictwa narodowego warto wspomnieć o możliwości odliczenia darowizn, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. e ustawy o PIT. Są to darowizny przeznaczone na cele określone w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie odbudowy Pałacu Saskiego, Pałacu Brühla oraz kamienic przy ulicy Królewskiej w Warszawie (Dz. U. poz. 1551 oraz z 2023 r. poz. 1688). Ustawodawca pragnie w ten sposób zachęcić podatników do wpłat na rzecz przedsięwzięcia, które miałyby stanowić symboliczne uwieńczenie odbudowy historycznego centrum Warszawy. Do odliczenia wartości tych darowizn stosuje się omówione przepisy dotyczące odliczenia darowizn na cele pożytku publicznego.



5. PODSUMOWANIE: BLASKI I CIENIE ULG W OBSZARZE CSR

Dostrzegając znaczenie społecznej odpowiedzialności biznesu oraz jego relacji z interesariuszami obywatelskimi i sektorem publicznym ustawodawca wprowadził szereg zachęt podatkowych dla przedsiębiorców, którzy chcieliby odegrać rolę mecenasów kultury, sponsorów sportu lub filantropów. Przy stosowaniu tych ulg należy jednak zachować ostrożność wynikająca z ich dość kazuistycznego uregulowania. W szczególności warto odnotować rolę, jaką podmioty publicznoprawne (administracja publiczna, uczelnie) odgrywają w kształtowaniu stanów faktycznych uprawniających do skorzystania z odliczeń. Wskutek tego obraz środowiska regulacyjnego staje się złożony: wykracza on poza prawo ściśle podatkowe, przez co zwiększa się ryzyko prawne. Z tego powodu nieodzowna wydaje się pomoc doświadczonego doradcy.

Zespół Private Client kancelarii GWW tworzą doświadczeni doradcy, specjalizujący się w prawnej i podatkowej obsłudze rodzinnych biznesów na wszystkich etapach ich rozwoju.

Więcej informacji o zakresie naszego wsparcia znajdą Państwo na stronie internetowej GWW: gww.pl