

Jarosław Dziuba

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: jaroslaw.dziuba@ue.wroc.pl

PREFERENCJE PODATKOWE DOTYCZĄCE DZIAŁALNOŚCI ORGANIZACJI POZARZĄDOWYCH W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

TAX PREFERENCES FOR NGOS' ACTIVITIES IN POLISH TAX SYSTEM

DOI: 10.15611/pn.2017.478.15

JEL Classification: E62, H20, K34

Streszczenie: Sektor organizacji pozarządowych w Polsce od lat się rozwija, czemu sprzyjają także przywileje podatkowe, jakimi są objęte podmioty tego sektora. Wpływają one bezpośrednio na ich sytuację finansową poprzez np. zwolnienia podatkowe im przysługujące. Inną formą pośredniego wpływu są ulgi podatkowe zachęcające osoby prawne i fizyczne do wsparcia finansowego organizacji pozarządowych. Fakt systemowego wsparcia działalności społecznie użytecznej poprzez rozwiązania wbudowane w konstrukcje określonych podatków należy niewątpliwie ocenić pozytywnie, mimo że przeprowadzona w artykule analiza wskazuje na niewielki finansowy skutek preferencji zarówno dla całego sektora organizacji pozarządowych, jak i dla budżetu publicznego.

Słowa kluczowe: organizacja pozarządowa, podatek, preferencje podatkowe, system podatkowy.

Summary: NGOs sector in Poland has been developing for years, which is also enhanced by tax advantages the entities within this sector are covered by. It has a direct impact on the financial situation of these entities through e.g. tax exemptions they are entitled to. Another form of indirect impact is represented by tax allowances encouraging both legal and natural persons to provide financial support for NGOs. The fact of systemic support for socially useful activities through the solutions built into the structure of some taxes is undoubtedly positive, despite the fact that the analysis presented in the article points to a small financial impact of preferences for both the entire sector of NGOs and for the public budget.

Keywords: non-governmental organisation (NGO), tax, tax preferences, tax system.

1. Wstęp

Preferencje podatkowe, pomimo podkreślanych w literaturze ich wad i niedoskonałości, są powszechnie wykorzystywane w systemie podatkowym i stały się trwałym elementem konstrukcyjnym podatków w Polsce. Zgodnie z definicją stosowaną w raportach polskiego Ministerstwa Finansów, preferencją podatkową jest „transfer środków publicznych dokonywany wskutek obniżenia zobowiązania podatkowego w relacji do przyjętego standardu podatkowego” [Ministerstwo Finansów 2016, s. 9]. Podobną definicję stosuje się także w raportach OECD [2010, s. 12].

Preferencje podatkowe, poprzez realizację funkcji stymulacyjnej podatków, stanowią istotne narzędzia polityki ekonomiczno-społecznej państwa, które uzyskuje możliwość pośredniego oddziaływania na zachowania różnych uczestników życia gospodarczego, a przez to na kształtowanie różnych jego elementów. Najczęściej utożsamiane są one z ulgami i zwolnieniami podatkowymi, które mogą być narzędziami podmiotowymi adresowanymi do konkretnych podmiotów lub kategorii podmiotów albo przedmiotowo wspierać określone dziedziny działalności.

Celem artykułu jest identyfikacja i ocena znaczenia preferencji podatkowych związanych z funkcjonowaniem organizacji pozarządowych w Polsce, z punktu widzenia samych organizacji oraz budżetu publicznego. Podmioty te odgrywają coraz większą, pozytywną rolę w życiu społeczno-gospodarczym, co skłania do postawienia pytania o zakres, w jakim państwo, poprzez system podatkowy, wspiera ich działalność lub też zachęca podatników do takiego wsparcia.

2. Organizacje pozarządowe jako element tzw. trzeciego sektora gospodarki

Organizacje pozarządowe tworzą tzw. trzeci sektor gospodarki. Jego wyróżnienie jest uzasadnione ze względu na odmienną charakterystykę względem sektora administracji publicznej (I sektor) i sektora prywatnego (II sektor). Sektory te odróżnia od siebie cel działania i własność podmiotów. Organizacje trzeciego sektora łączą cechy tych dwóch sektorów, wykonując zadania o charakterze użyteczności publicznej przy zachowaniu prywatnej własności [Moroń 2012, s. 14].

W literaturze przedmiotu względem organizacji pozarządowych używa się różnych terminów, np. organizacje niezależne, niekomercyjne, społeczne, charytatywne, oraz ich anglojęzycznych odpowiedników, np. *non profit*, NGO (*non-governmental organization*) itp. Pojęcia te, rozmaicie definiowane [por. Moroń 2012, s. 17-21], oddają często specyficzne cechy omawianych podmiotów, do których niewątpliwie należy zaliczyć:

- prowadzenie działalności niezależnie od ekonomicznych korzyści,
- wykorzystywanie zysków zgodnie z celami statutowymi i misją,
- niezależność od administracji państwowej i samorządowej,

- nadrzędny charakter zadań społecznych,
- służeńie szeroko pojętemu dobru społecznemu,
- dobrowolność powoływania organizacji i uczestnictwa w niej [Zawadzki 2007, s. 9-10; Kafel 2014, s. 21-25].

W Polsce działalność organizacji pozarządowych reguluje przede wszystkim ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie [Ustawa z 24 kwietnia 2003]. Zgodnie z art. 3 ust. 1 działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez **organizacje pozarządowe** w sferze zadań publicznych określonych w ustawie. Zadania te obejmują szeroki zakres zagadnień wymienionych w 36 punktach w art. 4 ust. 1, przy czym Rada Ministrów może w drodze rozporządzenia określić także inne zadania należące do tej sfery. Działalność pożytku publicznego może być prowadzona przy tym w sposób odpłatny i nieodpłatny.

Ustawa wprowadza legalną definicję organizacji pozarządowych jako podstawowych wykonawców działalności pożytku publicznego. Są nimi osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia, które nie są jednostkami sektora finansów publicznych, przedsiębiorstwami, instytutami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi oraz nie działają w celu osiągnięcia zysku.

Organizacje pozarządowe począwszy od 1 stycznia 2004 r. mogą ubiegać się o uzyskanie szczególnego statusu organizacji pożytku publicznego (OPP), jeśli spełnią łącznie wszystkie warunki wymienione w art. 20 ustawy. Biorąc pod uwagę te wymogi, OPP można określić jako „kwalifikowaną kategorię organizacji pozarządowej, którym głównym celem jest działalność społecznie użyteczna, i która nie działa w celu osiągnięcia zysku, a ewentualnie uzyskany dochód przeznacza na prowadzenie tej działalności” [Ministerstwo Pracy... 2015, s. 1]. Dodatkowym warunkiem uzyskania przez organizację statusu OPP jest także prowadzenie działalności pożytku publicznego nieprzerwanie przez co najmniej 2 lata. Uzyskanie tego statusu następuje w drodze postępowania rejestrowego i wpisu informacji o takim statusie w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Ustalenie wielkości trzeciego sektora w Polsce, czyli liczby organizacji pozarządowych, nie jest łatwe, ponieważ nie wszystkie z nich mają obowiązek rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym czy wpisu do rejestru REGON. Według najnowszych danych Głównego Urzędu Statystycznego pochodzących z tego rejestru wynika, że na koniec 2016 r. w Polsce zarejestrowanych było ponad 24,5 tys. fundacji oraz ponad 116 tys. stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych¹. Stanowią one najliczniejszą grupę podmiotów trzeciego sektora i często utożsamia się je z tym sektorem według jego wąskiej definicji. Dużo bardziej precyzyjne są dane dotyczące

¹ Miesięczna informacja o podmiotach gospodarki narodowej w rejestrze REGON [http://stat.gov.pl].

liczby działających organizacji pożytku publicznego. Zgodnie z ustawą o działalności pożytku publicznego i wolontariacie minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego prowadzi w formie elektronicznej wykaz organizacji mających status organizacji pożytku publicznego na dzień 30 listopada każdego roku i nie później niż dnia 15 grudnia zamieszcza ten wykaz na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej. Według danych z 2016 r. w rejestrze znajdowało się 8519 OPP, co stanowiło ok. 6% wszystkich organizacji pozarządowych.

Należy zauważyć, że nie wszystkie zarejestrowane jednostki faktycznie prowadzą działalność, a część z nich pomimo zakończenia działalności nie dokonała formalnej likwidacji podmiotu. W różnych badaniach szacuje się, że aktywną działalność prowadzi ok. 70% zarejestrowanych jednostek [Adamiak i in. 2016, s. 27]. Według danych publikowanych w interwałach dwuletnich przez GUS (tab. 1), na koniec 2014 aktywnie działało ponad 100 tys. organizacji pozarządowych, z czego 8,6 tys. stanowiły organizacje pożytku publicznego.

Tabela 1. Liczba i wielkość przychodów organizacji pozarządowych w Polsce

	2010	2012	2014
Liczba (w tys.)			
Organizacje pozarządowe	80,4	83,5	100,7
OPP	7,3	8,0	8,6
Przychody (w mln zł)			
Organizacje pozarządowe	23 223,6	24 146,8	26 071,9
OPP	5 955,5	6 969,8	7 426,9

Źródło: opracowanie własne na podstawie [GUS 2016, s. 192].

Jednostki te osiągnęły roczne przychody przekraczające 26 mld zł, z czego aż 28% (7,4 mld zł) to były środki pozyskane przez OPP. W porównaniu z latami wcześniejszymi można tu zaobserwować tendencje wzrostowe [GUS 2016, s. 192].

3. Zakres preferencji podatkowych związanych z funkcjonowaniem organizacji pozarządowych

Z finansowego punktu widzenia w działalności organizacji pozarządowych, a zwłaszcza OPP, istotną rolę odgrywają preferencje podatkowe, wśród których należy wymienić przede wszystkim:

- 1) zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych,
- 2) zwolnienia z podatku od towarów i usług,
- 3) zwolnienie z podatku od nieruchomości,
- 4) zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych,
- 5) zwolnienie z opłaty skarbowej,
- 6) możliwość odliczania przez osoby fizyczne i prawne od dochodu darowizn przekazywanych na cele pożytku publicznego.

Organizacje mogą korzystać z tych preferencji tylko w odniesieniu do prowadzonej działalności pożytku publicznego. Wszystkie inne podatki i opłaty obciążają je na zasadach ogólnych, tak jak innych podatników [Mucha (red.) 2015, s. 21].

W przypadku **podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)** ustawodawca nie wprowadził podmiotowego zwolnienia z podatku dla organizacji pozarządowych. Jednak w odniesieniu do większości dochodów tych podmiotów zastosowanie może mieć zwolnienie przedmiotowe. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z CIT zwolnione są dochody podatników, 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 przeznaczony na te cele [Ustawa z 15 lutego 1992]. Zakres celów objętych tym zwolnieniem powoduje, że organizacje pozarządowe stają się jego głównym beneficjentem.

Nieco szersze przedmiotowo jest zwolnienie z podatku CIT przysługujące organizacjom pożytku publicznego, wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy. Dotyczy ono dochodów otrzymanych lub zarobionych, które zostaną przeznaczone na wszelką działalność statutową tych organizacji (niebędącej działalnością gospodarczą). Zakres tej działalności jest szerszy niż katalog celów, wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.

Preferencje w zakresie **podatku VAT**, wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług, polegają głównie na zwolnieniu z podatku dostawy towarów, której przedmiotem są produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację [Ustawa z 11 marca 2004]. Zwolnienie to stosuje się pod warunkiem posiadania przez dokonującego dostawy towarów dokumentacji potwierdzającej dokonanie dostawy na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację.

W przypadku **podatku od nieruchomości** preferencje podatkowe zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dotyczą zarówno zwolnień, jak i stawek podatkowych [Ustawa z 12 stycznia 1991]. Po pierwsze z podatku od nieruchomości całkowicie zwolnione są nieruchomości zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez OPP. Natomiast nieruchomości, na których prowadzona jest odpłatna działalność, korzystają z preferencyjnej, maksymalnej stawki podatkowej. Dla gruntów stanowiła ona w latach 2013-2017 ok. 51-53% stawki podstawowej stosowanej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, natomiast dla budynków lub ich części wskaźnik ten wynosi

niespełna 34% stawki stosowanej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Organizacje pożytku publicznego od początku swojego istnienia korzystają także ze zwolnienia podmiotowego z **podatku od czynności cywilnoprawnych**, jednak tylko wtedy gdy dokonają czynności cywilnoprawnych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego.

Preferencje podatkowe dla OPP występują także w **podatku akcyzowym**. Ustawa o podatku akcyzowym zwalnia z akcyzy czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby węglowe oraz wyroby gazowe przeznaczone do celów opałowych przez m. in. OPP [Ustawa z 6 grudnia 2008].

Jeśli chodzi o opłaty publiczne, to na mocy art. 7 pkt 4 ustawy o **opłacie skarbowej** organizacje pożytku publicznego są zwolnione z tej opłaty, jeżeli dokonują zgłoszenia lub składają wniosek o dokonanie czynności urzędowej albo wniosek o wydanie zaświadczenia lub zezwolenia – wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego [Ustawa z 16 listopada 2006].

Powyższe preferencje ograniczone są zatem głównie do OPP, które są zarazem bezpośrednimi ich beneficjentami, odnoszącymi korzyść finansową. Działalność pożytku publicznego realizowana natomiast przez wszystkie organizacje pozarządowe może być pośrednio wspierana dzięki preferencjom podatkowym przysługującym podatnikom podatków dochodowych PIT i CIT. Chodzi tu o możliwość odliczania od podstawy opodatkowania **darowizn** przekazanych **na cele pożytku publicznego** organizacjom pozarządowym lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej lub państwach należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych.

Maksymalna wysokość odliczenia wynosi 6% dochodu w przypadku osób fizycznych, z tym że limit ten jest wspólny z odliczeniami z tytułu darowizn na cele kultu religijnego oraz honorowego krwiodawstwa [Ustawa z 26 lipca 1991]. W podatku dochodowym od osób prawnych limit wynosi 10% dochodu, wspólnie z odliczeniami z tytułu darowizn na cele kultu religijnego [Ustawa z 15 lutego 1992]. Tego typu ulgi zmniejszają zobowiązanie podatkowe, a więc mieszczą się w definicji preferencji podatkowej, ale jej beneficjentami bezpośrednimi są darczyńcy-podatnicy, a nie same organizacje. Warto zauważyć, że zgodnie z ustawami podatkowymi omawiana ulga podatkowa ma zastosowanie w sytuacji przekazania darowizny także innym podmiotom prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, które nie mieszczą się w ustawowej definicji organizacji pozarządowych (np. stowarzyszeniom jednostek samorządu terytorialnego, spółdzielniom socjalnym).

Na koniec przeglądu preferencji podatkowych związanych z działalnością organizacji pozarządowych można jeszcze wymienić zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych wartości świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego.

4. Analiza wielkości preferencji podatkowych dotyczących działalności organizacji pozarządowych

Źródłem wiedzy o wykorzystaniu niektórych preferencji podatkowych, zarówno przez organizacje pozarządowe, jak i przez podatników, są coroczne informacje ministerstwa finansów dotyczące rozliczenia podatków dochodowych PIT i CIT.

W omawianym katalogu preferencji podatkowych największą pozycję stanowi zwolnienie z podatku CIT dochodów z działalności określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 właściwej ustawy. Wartość zwolnionych dochodów przekroczyła w 2015 r. kwotę ponad 6,7 mld zł, co stanowiło 9,1% wartości wszystkich dochodów zwolnionych z CIT (tab. 2). Skutek budżetowy tej preferencji wyniósł prawie 1,3 mld zł, czyli ponad 4,1% podatku należnego, co można uznać za odczuwalne uszczuplenie dochodów z tego źródła. Ze zwolnienia tego korzysta nieco ponad 4% podatników (18,5 tys. podmiotów w 2015 r.). Wskazane wielkości i wskaźniki nieco wahały się w ostatnich latach, pozostając jednak na podobnym pułapie wartości. W relacji do przychodów aktywnych organizacji pozarządowych wartości zwolnionych dochodów stanowiła w latach 2010-2014 ok. 21% [GUS 2016, s. 192; Ministerstwo Finansów 2010-2016]. Należy przy tym zaznaczyć, że beneficjentami zwolnienia mogą być także podmioty nie przypisane do trzeciego sektora gospodarki, w związku z tym dane te nie oddają dokładnie znaczenia preferencji w funkcjonowaniu organizacji *non profit*.

W przypadku podatników CIT kwota dokonywanych odliczeń darowizn dla organizacji pozarządowych w latach 2009-2015 nie wykazywała wyraźnego trendu i wahała się pomiędzy 246,9 mln zł (2011 r.) a 294,3 mln zł (2012 r.) rocznie. Skutek budżetowy tej preferencji jest funkcją stopy podatku CIT, a więc w całym przedstawionym okresie wynosił on 19% wartości odliczeń, czyli od 46,9 mln zł w 2011 r. do 55,9 mln zł w 2012 r. Względem dochodów z CIT stanowiło to niespełna 0,2%, co pozwala uznać znaczenie tej preferencji, z budżetowego punktu widzenia, za marginalne. W relacji natomiast do przychodów aktywnych organizacji pozarządowych, darowizny odliczane od podatku CIT stanowiły w 2014 r. nieco ponad 1%, po spadku względem lat wcześniejszych (1,22% w 2012 r., 1,19% w 2010 r.) [GUS 2016, s. 192; Ministerstwo Finansów 2010-2016]. Oczywiście, znaczenie darowizn w strukturze źródeł finansowania organizacji jest zapewne większe, gdyż nie wszystkie z nich mogą podlegać odliczeniom od podatku, ze względu na limit ustawowy lub przyczyny.

W 2015 r. 5106 podatników skorzystało z ulgi, co stanowiło tylko nieco ponad 1% ogółu podatników, przy czym w ostatnich latach wyraźnie widoczna jest tendencja spadkowa tego wskaźnika. Spowodowane jest to przede wszystkim wzrostem liczby podatników ogółem, przy względnie stabilnej liczbie darczyńców. Zdecydowana większość podatników odliczających darowizny od dochodu przekazuje je właśnie organizacjom pozarządowym na cele pożytku publicznego (ok. 90%), których udział w otrzymywanych kwotach darowizn podlegających odliczeniom prze-

kroczył w 2015 r. 90,6%. Omawiane darowizny są także dominującą pozycją w kwotach dokonywanych odliczeń ogółem od dochodu (z wyłączeniem odliczanych strat z lat ubiegłych), z udziałem prawie 85% w 2015 r.

Tabela 2. Preferencje podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące działalności pożytku publicznego w latach 2009-2015

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Odliczenia od podatku darowizn na cele pożytku publicznego dla organizacji pozarządowych							
Kwota odliczeń (mln zł)	251,4	277,3	246,9	294,3	258,1	267,8	272,5
• jako % odliczanych darowizn ogółem	79,8	89,5	88,5	92,1	90,9	89,0	90,6
• jako % odliczeń ogółem od dochodów (bez strat z lat ubiegłych)	78,8	83,2	87,1	85,7	79,7	68,3	84,6
Liczba podatników	5 378	5 804	5 390	4 946	4 732	4 907	5 106
• jako % ogółu podatników	1,64	1,69	1,51	1,31	1,18	1,13	1,12
• jako % podatników odliczających darowizny	91,31	91,20	90,76	91,05	90,43	90,38	90,95
Skutek budżetowy (mln zł)	47,8	52,7	46,9	55,9	49,0	50,9	51,8
• jako % dochodów z CIT	0,19	0,18	0,15	0,20	0,18	0,17	0,17
Zwolnienie na podstawie art.17 ust.1 pkt 4 ustawy o CIT							
Wartość dochodów (mln zł)	4 466	4 864	4 449	4 938	5 965	5 574	6 739
• jako % dochodów zwolnionych z CIT	10,5	10,6	8,7	9,2	9,6	8,3	9,1
Liczba podatników	14 574	14 750	15 279	16 333	17 551	18 133	18 451
• jako % ogółu podatników	4,5	4,3	4,3	4,3	4,4	4,2	4,0
Skutek budżetowy (mln zł)	848,5	924,1	845,3	938,2	1 133,4	1 059,1	1 280,4
• jako % dochodów z CIT	3,3	3,2	2,7	3,3	4,1	3,5	4,1
Zwolnienie OPP z podatku CIT							
Wartość dochodów (mln zł)	475,7	496,5	591,2	630,0	806,7	810,5	1 216,6
• jako % dochodów zwolnionych z CIT	1,11	1,09	1,15	1,17	1,30	1,20	1,65
Liczba OPP	2 169	2 358	2 460	2 465	2 555	2 795	2 977
• jako % ogółu OPP	27,2	35,1	35,0	33,8	33,4	34,8	36,2
• jako % liczby podatników zwolnionych z CIT	1,53	1,61	1,56	1,49	1,47	1,52	1,57
Skutek budżetowy (mln zł)	90,4	94,3	112,3	119,7	153,3	154,0	231,2
• jako % dochodów z CIT	0,36	0,33	0,36	0,42	0,55	0,51	0,74

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2010-2016].

Systematycznie rosną dochody OPP, które korzystają ze zwolnienia z podatku CIT. W 2015 r. wyniosły one ponad 1,2 mld zł, co stanowiło 1,65% ogólnej wartości dochodów wolnych i zwolnionych z CIT z różnych tytułów. Skutek budżetowy zwolnienia wyniósł w 2015 r. ponad 231 mln zł, czyli zaledwie 0,74% kwoty podatku należnego. Pomimo że wartości tych wskaźników w ostatnich latach nieco wzrosły, należy uznać znaczenie tego zwolnienia w strukturze zwolnień z CIT za niewielkie. Odnosząc te wielkości do przychodów aktywnych OPP, można zauważyć niewielki trend wzrostowy, na pułapie ok. 10% (8,3% w 2010 r., 9% w 2012 r., 10,9% w 2014 r.), co pozwala uznać to zwolnienie za znaczące z punktu widzenia gospodarki finansowej OPP. Tendencję wzrostową wykazuje także liczba OPP wy-

kazująca dochód, a więc i korzystająca z tego zwolnienia. W 2015 r. było 2977 takich organizacji, czyli ponad 36% ich ogółu. Stanowiły one jednocześnie ok. 1,6% ogółu podatników zwolnionych z CIT.

Szczegółowe dane dotyczące darowizn dla organizacji pozarządowych odliczanych od dochodu przez osoby fizyczne są publikowane przez Ministerstwo Finansów począwszy od 2013 r.² (tab. 3). W latach 2013-2015 można zaobserwować wyraźny wzrost wartości darowizn, które w 2015 r. wyniosły prawie 114 mln zł (o 26% więcej niż w 2013 r.). Stanowiły one jednak tylko 31,2% wartości wszystkich odliczanych darowizn, przy czym w ostatnich latach wskaźnik ten wzrósł. W tej grupie podatników największy udział (ok. 41% w każdym roku) mają darowizny na cele kultu religijnego. Jednocześnie darowizny na rzecz organizacji pozarządowych mają niewielki udział (ok. 3%) w strukturze odliczeń od dochodu ogółem. W relacji do przychodów aktywnych organizacji kwota odliczanych darowizn stanowiła w 2014 r. ok. 0,4%.

Tabela 3. Odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych darowizn na cele pożytku publicznego dla organizacji pozarządowych w latach 2013-2015

	2013	2014	2015
Kwota odliczeń (mln zł)	90,3	100,4	113,9
• jako % darowizn ogółem	27,6	29,8	31,2
• jako % odliczeń ogółem od dochodów (bez strat z lat ubiegłych)	2,86	2,89	3,17
Liczba podatników	108 276	114 140	131 646
• jako % ogółu podatników	0,44	0,47	0,54
• jako % podatników odliczających darowizny	29,6	29,7	31,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2014-2016].

Rośnie także liczba podatników odliczających przekazane darowizny na cele pożytku publicznego (ponad 131,6 tys. w 2015 r.), jednak stanowią oni tylko ok. 0,5% ogółu podatników i ok. 30% wszystkich podatników odliczających darowizny przekazane na podstawie różnych tytułów prawnych.

Informacje dotyczące preferencji podatkowych, w tym związanych z działalnością organizacji pozarządowych, corocznie publikowane są ponadto w raportach Ministerstwa Finansów [2016]. W szacunkach tam przedstawionych stosuje się metodę utraconych wpływów polegającą na określeniu kwot, które nie wpłynęły do budżetu na skutek zastosowania danej preferencji. Szczegółowa analiza raportów pozwala zidentyfikować dane za lata 2009-2014, dotyczące czterech z omówionych w artykule preferencji. Dane na temat preferencji w podatku CIT (darowizny i zwolnienia dla OPP) są zbieżne z informacją o rozliczeniu podatku, więc dane zawarte w tabeli 4. dotyczą dwóch pozostałych preferencji (darowizn odliczanych od dochodu przez osoby fizyczne oraz zwolnień z podatku od nieruchomości).

² W latach wcześniejszych agregowano te dane łącznie z darowiznami na cele kultu religijnego i honorowego krwiodawstwa.

Tabela 4. Wartość wybranych preferencji podatkowych w latach 2009-2014 (w mln zł)

Rodzaj preferencji podatkowej	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Podatek dochodowy od osób fizycznych						
Darowizny na cele pożytku publicznego dla organizacji pozarządowych, kultu religijnego, honorowego krwiodawstwa	48	33	49	60	58	62
• jako % dochodów z PIT	0,12	0,08	0,10	0,12	0,11	0,11
Podatek od nieruchomości						
Zwolnienie dla nieruchomości zajętych przez organizacje pożytku publicznego	bd	10	10	10	10	10
• jako % dochodów z podatku od nieruchomości	–	0,066	0,062	0,057	0,053	0,051

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Finansów 2016].

Preferencje w podatku dochodowym od osób fizycznych są oszacowane łącznie dla możliwości odliczania darowizn na cele pożytku publicznego dla organizacji pozarządowych (w tym równoważnych działających w innych państwach członkowskich i państwach EOG) oraz na cele kultu religijnego i związane z krwiodawstwem. Taka agregacja danych uniemożliwia identyfikację tylko tych, które dotyczą wyłącznie działalności pożytku publicznego. Według raportu darowizny te łącznie zmniejszyły wielkość dochodów budżetowych z PIT w ostatnich latach o ok. 60 mln zł rocznie, po istotnym wzroście względem lat wcześniejszych. Stanowiło to zaledwie 0,11% dochodów z PIT, co również pozwala uznać znaczenie tej preferencji dla budżetu państwa za marginalne.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości pozwala OPP zaoszczędzić w każdym roku ok. 10 mln zł, co jest marginalną wielkością w relacji do wpływów gmin z tego źródła (0,05-0,06%). Raport wymienia także preferencje w podatku akcyzowym, jednak nie towarzyszy temu szacunek wartości tych preferencji lub też dane dotyczą łącznie szerszego spektrum podmiotów niż tylko OPP.

5. Zakończenie

Z działalnością organizacji pozarządowych związanych jest wiele preferencji i przywilejów podatkowych, wbudowanych w kilka podatków. Możliwość odliczania od dochodu darowizn dotyczy wszystkich organizacji pozarządowych, natomiast pozostałe preferencje są związane tylko z ich kwalifikowaną formą, czyli z OPP. Inną podstawą analogicznego podziału preferencji może być kryterium ich beneficjenta. Organizacje pożytku publicznego są bezpośrednimi beneficjentami wszystkich preferencji oprócz możliwości odliczania darowizn, która przysługuje darczyńcom, zmniejszając w ten sposób ich zobowiązanie podatkowe. Wynika z tego wnioski, że uzyskanie przez organizacje pozarządową statusu OPP jest z podatkowego punktu widzenia szczególnie korzystne, co może być jednym z motywów ubiegania się

o ten status. Należy przy tym zaznaczyć, że z szerszych preferencji korzysta nieodpłatna działalność pożytku publicznego. Nieco inną preferencją jest zwolnienie z CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z którego mogą korzystać także podmioty spoza trzeciego sektora, ale warunki tego zwolnienia predestynują właśnie organizacje pozarządowe jako głównych jego beneficjentów.

Jednocześnie właśnie ta preferencja jest najpowszechniej wykorzystywana, o czym świadczą dane o liczbie podatników z niej korzystających, o wielkości dochodów corocznie zwolnionych z podatku oraz jej skutkach budżetowych. Dane te w odniesieniu do przychodów aktywnych organizacji oraz dochodów budżetu z podatku CIT pozwalają uznać to zwolnienie za znaczące, pamiętając jednak, że nie tylko organizacje pozarządowe mogą być jej beneficjentem.

Oceniając znaczenie pozostałych preferencji podatkowych przez pryzmat ich wpływu na wielkość dochodów państwa lub jednostek samorządu terytorialnego z poszczególnych podatków, jak i udziału w przychodach organizacji pozarządowych (w tym OPP), należy je uznać za niewielkie, a w kilku przypadkach marginalne. Jedynie zwolnienie OPP z CIT można uznać za znaczące. Widoczny jest przy tym systematyczny wzrost wartości dochodów OPP podlegających zwolnieniu i w konsekwencji skutków budżetowych tej preferencji, podobnie jak i liczby OPP korzystających z tego zwolnienia, które stanowią ponad 36% ich ogółu. Należy przy tym zaznaczyć, że wnioski płynące z analizy danych zagregowanych dla całego sektora mogą być odmienne względem wniosków z analizy gospodarki finansowej poszczególnych organizacji.

Jeśli chodzi o możliwości odliczania od dochodu darowizn na cele pożytku publicznego, to większą aktywnością wykazują się w tym osoby prawne, zarówno pod względem sumy przekazywanych i odliczanych kwot, jak i odsetka podatników. Wielkości te są ponad dwukrotnie wyższe niż w przypadku darowizn odliczanych przez podatników podatku PIT, przy czym relacja ta w ostatnich latach się zmniejsza. Wynika to z wyraźnie dodatniej dynamiki kwot darowizn i liczby podatników je przekazujących w grupie osób fizycznych, przy względnie stabilnym poziomie tych wielkości wśród osób prawnych. Jednocześnie organizacje pozarządowe są głównymi beneficjentami darowizn od osób prawnych (ok. 90%), w przeciwieństwie do osób fizycznych (ok. 30%), które przekazują większość darowizn na cele kultu religijnego. Tę dysproporcję można wytłumaczyć po pierwsze, realizacją strategii odpowiedzialnego biznesu (CSR) przez wiele przedsiębiorstw, a po drugie, możliwością wsparcia OPP przez osoby fizyczne w formie, konkurencyjnego w pewnym sensie względem darowizn, odpisu 1% podatku dochodowego³. Z tego powodu zainteresowanie przekazywaniem darowizn na rzecz organizacji pozarządowych jest w tej grupie podatników mniejsze. Obserwowany pozytywny trend w grupie osób fizycznych mógłby ulec dalszemu wzmocnieniu poprzez rozszerzoną i właściwie ukierunkowa-

³ Analiza tego odpisu wykracza poza merytoryczny zakres niniejszego artykułu.

ną kampanię informacyjną i marketingową prowadzoną przez organizacje, które dotychczas skupiają się głównie na promocji dotyczącej odpisu „1%”. Darowizny mają ponadto największy udział w strukturze odliczeń od dochodów dokonywanych przez osoby prawne (ok. 85%), podczas gdy w grupie osób fizycznych jest to pozycja niewielka (3%).

Fakt systemowego wsparcia działalności społecznie użytecznej poprzez rozwiązania wbudowane w konstrukcje określonych podatków należy niewątpliwie ocenić pozytywnie. Zauważyć przy tym można pewną spójność tych rozwiązań, pomimo że wynikają one z wielu aktów prawnych, tworzonych w różnych okresach.

Literatura

- Adamiak P., Charycka B., Gumkowska M., 2016, *Kondycja sektora organizacji pozarządowych w Polsce 2015. Raport z badań*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa.
- GUS, 2016, *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2016*, Zakład Wydawnictw Statystycznych, Warszawa.
- <http://stat.gov.pl> (1.04.2017).
- Kafel T., 2014, *Metody profesjonalizacji organizacji pozarządowych*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków.
- Ministerstwo Finansów, 2010-2016, *Informacje dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2009-2015*, www.mf.gov.pl (1.03.2017).
- Ministerstwo Finansów, 2014-2016, *Informacje dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2013-2015*, www.mf.gov.pl (1.03.2017).
- Ministerstwo Finansów, 2016, *Preferencje podatkowe w Polsce nr 6*, Warszawa.
- Moroń D., 2012, *Organizacje pozarządowe – fundament społeczeństwa obywatelskiego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław.
- Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, 2015, *Kodeks Dobrych Praktyk Organizacji Pożytku Publicznego*, www.mpips.gov.pl (1.03.2017).
- Mucha M. (red.), 2015, *Organizacje pożytku publicznego. Fundacje i stowarzyszenia w roli podatnika*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław.
- OECD, 2010, *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Publishing.
- Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU 2016, poz. 716 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2016, poz. 2032.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2016, poz. 1888 ze zm.
- Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2016, poz. 223 ze zm.
- Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, DzU 2016, poz. 239 ze zm.
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2016, poz. 710 ze zm.
- Ustawa z 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, DzU 2015, poz. 783 ze zm.
- Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, DzU 2017, poz. 43.
- Zawadzki J., 2007, *Zarządzanie organizacjami non-profit. Zagadnienia wybrane*, Wydawnictwo Forum Naukowe, Poznań.