

Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów - z upoważnienia ministra
- na interpelację nr 8004

w sprawie sposobu wydatkowania 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, przekazywanego na rzecz organizacji pożytku publicznego na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Szanowny Panie Marszałku! W związku z przekazaną przy piśmie z dnia 19 lutego 2009 r., nr SPS-023-8004/09, interpelacją pana posła Adama Gawędy w sprawie sposobu wydatkowania przez organizacje pożytku publicznego środków pieniężnych pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, uprzejmie informuję.

Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie regulują sposobu oraz terminu wydatkowania środków zgromadzonych przez organizacje pożytku publicznego, lecz wyłącznie mechanizm przekazywania 1% podatku należnego na rzecz organizacji pożytku publicznego. Przepisy ustaw podatkowych są bowiem wtórne w stosunku do rozwiązań przyjętych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Art. 27 tej ustawy stanowi, że podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może, na zasadach i w trybie określonym w przepisach odrębnych, przekazać 1% podatku obliczonego zgodnie z odrębnymi przepisami na rzecz wybranej przez siebie organizacji pożytku publicznego.

Zasady prowadzenia działalności pożytku publicznego, uzyskiwanie statusu organizacji pożytku publicznego, funkcjonowanie tych organizacji, a także sprawowanie nadzoru nad prowadzeniem działalności pożytku publicznego określa ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Stosownie do jej postanowień nadzór nad działalnością organizacji pożytku publicznego w zakresie prawidłowości korzystania z uprawnień określonych w ww. ustawie sprawuje (co do zasady) minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego.

Odnosząc się z kolei do zagadnień poruszonych w ww. interpelacji, minister pracy i polityki społecznej w piśmie z dnia 5 marca 2009 r., nr DPP-I-073-16-MŻ/09, poinformował, iż środki, jakie podatnicy za pośrednictwem urzędów skarbowych przekazują w ramach 1% podatku, stanowią własność organizacji pożytku publicznego. Wskazania zawarte w zeznaniach podatkowych osób przekazujących 1% dotyczące wsparcia konkretnej osoby nie mają charakteru wiążącego, lecz instrukcyjny. Przekazywanie środków z 1% na konkretny, wskazany przez podatnika cel nie jest prawnym obowiązkiem organizacji. Nie oznacza to jednak, że organizacja pożytku publicznego może wykorzystywać środki z 1% w sposób dowolny.

W myśl art. 20 pkt 5 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie organizacje pozarządowe muszą przeznaczać cały dochód (w tym wpływy z 1% podatku) na działalność statutową na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów pod warunkiem, że grupa ta jest wyodrębniona ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, przy czym działalność ta musi być wyłączną statutową działalnością organizacji i dotyczyć realizacji zadań ze sfery zadań publicznych. Zatem niezależnie od dodatkowych wskazań zawartych w zeznaniach podatkowych środki z 1% podatku muszą być wykorzystywane na działalność statutową organizacji pożytku publicznego.

Organizacje pożytku publicznego opierają swoją działalność na ustawach oraz na statucie. Są związane postanowieniami statutów. Jeżeli wskazania dotyczące wykorzystania 1% podatku dokonane przez podatnika w zeznaniu pokrywają się z zakresem statutowej działalności organizacji pożytku publicznego, to nie ma przeszkód, aby organizacja sfinansowała takie działania. Nie jest to jednak jej obowiązkiem.

W obecnym stanie prawnym organizacje pożytku publicznego nie mają obowiązku wykorzystywania środków z 1% w żadnym szczególnym terminie, ani też środki te nie są przedmiotem odrębnych sprawozdań. Resort pracy zaproponował wprowadzenie zmian w tym zakresie. Rada Ministrów przekazała do Sejmu projekt ustawy o zmianie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz niektórych innych ustaw. Art. 1 pkt 25 projektowanej ustawy zawiera propozycję wprowadzenia do ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie art. 23 ust. 8, który ustanawia delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego do wydania rozporządzenia określającego zakres i wzór sprawozdania merytorycznego organizacji pożytku publicznego, które ma m.in. obejmować informacje o wydatkowaniu środków finansowych pochodzących z 1%, pozwalające ocenić prawidłowość realizacji przez organizację pożytku publicznego jej celów statutowych.

Nie można również zapominać, że na gruncie podatku dochodowego osoby fizyczne mogą wspierać tzw. szlachetne cele nie tylko poprzez instytucję 1%, ale także darowizny bezpośrednie, podlegające odliczeniu od dochodu albo przychodu podatnika, stosownie do postanowień art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Mając powyższe na uwadze, pragnę zauważyć, iż obowiązujące przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawierają zachęty, których celem jest rozwój społeczeństwa obywatelskiego, m.in. poprzez wpieranie organizacji prowadzących działalność społecznie użyteczną.

Ponadto przepisy podatkowe pozostawiają podatnikowi dużą swobodę co do sposobu wspierania szlachetnych celów. Podatnik może zatem:

- przekazać 1% podatku należnego za pośrednictwem urzędu skarbowego,
- samodzielnie dokonać wpłaty na konto wybranej organizacji, jednocześnie o kwotę przekazanej darowizny darczyńca może - na zasadach określonych w ustawach podatkowych - obniżyć swój dochód albo przychód do opodatkowania.

Dodatkowo w przypadku podatników będących osobami niepełnosprawnymi lub mających na utrzymaniu osoby niepełnosprawne istnieje możliwość obniżenia dochodu do opodatkowania (odpowiednio od przychodu w przypadku podatników uzyskujących przychody opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych) z tytułu poniesienia wydatków na cele rehabilitacyjne oraz wydatków związanych z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych.

Katalog ww. wydatków, które w większości nie podlegają ograniczeniu kwotowemu, określa art. 26 ust. 7a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Należą do nich między innymi wydatki poniesione na:

- 1) adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności,
- 2) przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb wynikających z niepełnosprawności,
- 3) zakup i naprawę indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi technicznych niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, z wyjątkiem sprzętu gospodarstwa domowego,
- 4) odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjnym,
- 5) odpłatność za pobyt na leczeniu w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, za pobyt w zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładach opiekuńczo-leczniczych i pielęgnacyjno-opiekuńczych oraz odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne.

Zatem w przypadku, gdy osoba niepełnosprawna lub osoba, na której utrzymaniu jest osoba niepełnosprawna, poniesie tego rodzaju wydatki, to ma prawo do ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych, na zasadach określonych w art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych. Podkreślenia wymaga, iż żadna inna grupa osób nie korzysta z tak preferencyjnego katalogu odliczeń od dochodu.

Odnosząc się natomiast do pytania dotyczącego ewentualnego opodatkowania pieniędzy przekazywanych przez organizacje pożytku publicznego osobom potrzebującym, uprzejmie informuję, iż decydujące znaczenie w tej kwestii ma kwalifikacja formy prawnej świadczonej pomocy.

Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stosuje się bowiem do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. O ile zatem w danym przypadku mamy do czynienia z darowizną, zastosowanie będą miały przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 tej ustawy podatkowi temu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem m.in. darowizny.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn nie zawiera własnych definicji, dlatego zdefiniowania pojęcia darowizny należy dokonać w oparciu o przepisy Kodeksu cywilnego. Stosownie do art. 888 Kodeksu cywilnego, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swojego majątku. Nie każde jednak bezpłatne przysporzenie, w tym pomoc świadczona przez organizacje pozarządowe na rzecz osoby fizycznej, może być traktowane jako darowizna, bowiem może ono wynikać z innego tytułu prawnego.

Stosownie do art. 889 K.c. nie stanowią darowizny następujące bezpłatne przysporzenia:

- 1) gdy zobowiązanie do bezpłatnego świadczenia wynika z umowy uregulowanej innymi przepisami kodeksu,
- 2) gdy ktoś zrzeka się prawa, którego jeszcze nie nabył albo które nabył w taki sposób, że w razie zrzeczenia się prawo jest uważane za nienabyte.

Dlatego decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania danej czynności podatkiem od spadków i darowizn ma treść oświadczeń woli stron, gdyż to z nich jednoznacznie wynika, jaki był zamiar stron w konkretnym przypadku.

Jakkolwiek istota świadczeń dokonywanych przez organizacje pożytku publicznego jest tego rodzaju, że świadczenie przekazywane jest tytułem darmym, niemniej jednak ostateczne przesądzenie, czy czynność dokonana przez organizację pozarządową ma mieć charakter darowizny (czy też świadczenie to ma wynikać z innego stosunku prawnego) powinna zostać rozstrzygnięta przez organizację, która świadczy pomoc. Należy przy tym zauważyć, że strony mogą dokonać wyboru rodzaju czynności prowadzącej do udzielenia pomocy, przy wykorzystaniu nie tylko ogólnej zasady swobody zawierania umów oraz postanowień statutu tych organizacji, ale także z uwzględnieniem skutków podatkowych tych czynności, wybierając najkorzystniejsze w tym zakresie rozwiązanie.

Obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn powstaje wyłącznie w tych przypadkach, gdy wartość przysporzeń nabytych przez obdarowanego zaliczonego do III grupy podatkowej (niespokrewnionego z darczyńcą) przekroczy w okresie 5 lat kwotę wolną od podatku, w wysokości 4902 zł.

Mając powyższe na względzie, należy stwierdzić, że obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn wystąpi tylko w przypadku, gdy spełnione zostaną łącznie następujące warunki:

- 1) pomoc będzie świadczona na podstawie umowy darowizny, w rozumieniu art. 888 Kodeksu cywilnego, i będzie miała postać rzeczową (w tym środków pieniężnych) lub prawa majątkowego oraz
- 2) wartość darowizny przekroczy w okresie 5 lat kwotę wolną od podatku, tj. dla każdego nabywcy zaliczonego do III grupy podatkowej - kwotę 4902 zł od jednego darczyńcy (nie podlegają kumulacji darowizny otrzymane od różnych darczyńców).

Jeżeli pieniądze przekazane przez organizacje pożytku publicznego osobom niepełnosprawnym nie będą stanowiły przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn, to będą miały do nich zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji opodatkowaniu tym podatkiem będzie podlegał dochód (czyli nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania), z wyłączeniem dochodów zwolnionych z opodatkowania na podstawie art. 21, 52, 52a i 52c tej ustawy, np.:

1) zapomóg otrzymanych w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci - do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2280 zł (art. 21 ust. 1 pkt 26),

2) świadczeń z pomocy społecznej (art. 21 ust. 1 pkt 79).

Jednocześnie należy zauważyć, iż przepis art. 21 ust. 1 pkt 79 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma bardzo szeroki zakres. W konsekwencji, jeżeli statut danej organizacji pozarządowej przewiduje udzielanie pomocy społecznej (istnieją jasno określone kryteria, komu pomoc ta przysługuje), to wartość świadczeń udzielanych w ramach tej pomocy przez organizacje pożytku publicznego swoim podopiecznym korzysta ze zwolnienia na podstawie ww. przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W sytuacji, gdy wartość otrzymanej darowizny przekracza kwotę wolną od podatku lub otrzymane świadczenie nie stanowi darowizny ani nie mieści się w zakresie któregośkolwiek ze zwolnień przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, na podatniku ciąży obowiązek zapłacenia podatku od otrzymanego świadczenia, z tym, że w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, świadczeniobiorcy mogą zwrócić się do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o udzielenie ulg podatkowych, na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, w tym m.in. o odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie podatku na raty albo umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę.

Odnosząc się natomiast do zagadnienia związanego z zakupem sprzętu rehabilitacyjnego przez organizację pożytku publicznego oraz ewentualnego przeniesieniem własności zakupionego sprzętu na osobę niepełnosprawną lub zawarciem umowy najmu między organizacją a jej podopiecznym, należy zauważyć, iż z uwagi na różny przedmiot działalności organizacji pożytku publicznego oraz ich liczbę (kilka tysięcy), w praktyce mogą wystąpić bardzo różne stany faktyczne. Organizacja pożytku publicznego może przekazać podopiecznemu pieniądze na zakup przez niego sprzętu rehabilitacyjnego, jak i sama zakupić ten sprzęt, a następnie tytułem darowizny przekazać go osobie niepełnosprawnej.

Organizacja pożytku publicznego może także, nie przenosząc prawa własności sprzętu rehabilitacyjnego, oddać go w użytkowanie lub dzierżawę osobie potrzebującej, pamiętając przy tym, że ewentualny czynsz nie może przewyższać wynagrodzenia, jakie wynika z kalkulacji bezpośrednich kosztów (byłoby to bowiem uznane za działalność gospodarczą, a przez to niezgodne z obowiązkiem przeznaczania środków z 1% na działalność pożytku publicznego).

Z poważaniem

Podsekretarz stanu

Maciej Grabowski

Warszawa, dnia 11 marca 2009 r.