

ROZDZIAŁ 5

PODSTAWA OPODATKOWANIA I WYSOKOŚĆ PODATKU

Art. 18 ust. 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;*
 - 2)-5) (uchylone)*
 - 6) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii stracone, a w bankach stosujących MSR – kredytów (pożyczek), o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26c lit. c tiret pierwsze;*
 - 7) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;*
 - 8) darowizn przekazanych na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.*
- 1) Przewidziane w art. 18 ust. 1 updog zasady określania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych mają zastosowanie (począwszy od 2018 r.) do dochodów uzyskanych z zysków kapitałowych oraz z innych źródeł przychodów. Dla każdego z tych źródeł podstawę opodatkowania stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 updog, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej zgodnie z art. 7a updog, po pomniejszeniu o przysługujące odliczenia z tytułu darowizn, o których mowa w art. 18 ust. 1 pkt 1, 7 i 8 updog oraz umorzonych kredytów, o których mowa w art. 18 ust. 1 pkt 6 updog.
- Na mocy przepisów odrębnych przy ustalaniu podstawy opodatkowania dochód może być również pomniejszany o darowizny dokonane na rzecz kościelnych osób prawnych na cele charytatywno-opiekuńcze. Ponadto w związku z epidemią spowodowaną COVID-19, istniała możliwość odliczania od dochodu darowizn przekazanych na przeciwdziałanie COVID-19 oraz na wsparcie oświaty, na specjalnych zasadach określonych w art. 38g i art. 38q updog.
- 2) Zdanie wstępne w art. 18 ust. 1 updog zawiera wyliczenie przepisów dotyczących dochodów (przychodów), do których nie ma zastosowania określona tym przepisem zasada ustalania podstawy opodatkowania. Wyłączenia dotyczą:
- przychodów opodatkowanych podatkiem zryczałtowanym (art. 21 updog),
 - przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 22 updog),

- dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 24a updop – od 1.01.2015 r., na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r., Dz. U. z 2014 r. poz. 3128),
- przychodów ze środka trwałego będącego budynkiem (art. 24b updop – od 1.01.2018 r., na podstawie ustawy z dnia 27 października 2017 r., Dz. U. z 2017 r. poz. 2175),
- kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (art. 24d updop – od 1.01.2019 r. na podstawie ustawy z dnia 23 października 2018 r., Dz. U. z 2018 r. poz. 2193),
- dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 24f updop – od 1.01.2019 r. na podstawie ww. ustawy z dnia 23 października 2018 r.),
- opodatkowania tzw. podatkiem minimalnym (art. 24ca updop – od 1.01.2022 r. na podstawie ustawy z dnia 29 października 2021 r., Dz. U. z 2021 r. poz. 2105),
- przerzuconych dochodów (art. 24aa – od 1.01.2023 r. na podstawie ustawy z dnia 7 października 2022 r., Dz. U. z 2022 r. poz. 2180),
- dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek (art. 28h – od 1.01.2023 r. na podstawie ww. ustawy z dnia 7 października 2022 r.).

3) Istota darowizny

W myśl art. 888 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2023 r., poz. 1610 ze zm.), przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Umowa darowizny jest czynnością prawną, na mocy której darczyńca zobowiązuje się do jednostronnego bezpłatnego świadczenia kosztem swojego majątku na rzecz obdarowanego, przy równoczesnym braku nałożenia na niego obowiązku świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Korzyść osiągnięta przez jedną stronę umowy nie znajduje odpowiednika po drugiej stronie. Świadczenie na rzecz obdarowanego może w szczególności polegać na przeniesieniu określonych praw z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego (np. prawa własności), na zapłacie określonej sumy pieniężnej. Darowizna jest umową jednostronnie zobowiązującą, która może być zawarta na zasadach ogólnych prawa cywilnego pomiędzy wszystkimi podmiotami (osoby fizyczne, prawne i utomne osoby prawne). Nie istnieją w zasadzie żadne ograniczenia co do możliwości przyjmowania darowizn, okolicznością przesądzającą w tym zakresie jest posiadanie zdolności prawnej. Cechą istotnie wyróżniającą umowę darowizny od wielu umów nazwanych, uregulowanych w kodeksie cywilnym, jest jej nieodpłatność. Świadczenie darowizny jest bezpłatne tylko wtedy, gdy druga strony umowy nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Nieodpłatność ta oznacza, że darczyńca, dokonując na rzecz drugiej strony przysporzenia, nie może uzyskać jakiegokolwiek ekwiwalentu ani w chwili dokonania umowy darowizny, ani też w przyszłości.

4) Przeznaczenie darowizny na odpowiedni cel

Aby ustalić podstawę opodatkowania, od dochodu (ustalonego zgodnie z art. 7 albo art. 7a updop) odlicza się m.in. darowizny przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2023 r. poz. 571 ze zm.) – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu.

Darowizny, o których mowa w art. 18 ust. 1 pkt 1 updop podlegają odliczeniu, pod warunkiem że są przekazane:

- organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, 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.

Wskazać należy, że w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie katalog zadań ze sfery zadań publicznych określony został bardzo szeroko i obejmuje zadania w zakresie m.in.:

- działalności charytatywnej,
- podtrzymywania i upowszechniania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej,
- nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania,
- kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego.

5) Obdarowany

Warunkiem koniecznym do dokonania odliczenia darowizny na cele pożytku publicznego jest ponadto przekazanie takiej darowizny na rzecz:

- a) organizacji pozarządowych, czyli osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacji i stowarzyszeń (z zastrzeżeniem art. 3 ust. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie), które nie są jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych lub przedsiębiorstwami, instytutami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi oraz nie działają w celu osiągnięcia zysku, albo
- b) innych organizacji prowadzących działalność pożytku publicznego, których katalog obejmuje:
 - osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego,
 - stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego,
 - spółdzielnie socjalne,
 - spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie – które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

Aby możliwe było odliczenie takiej darowizny, obdarowana organizacja nie musi mieć statusu organizacji pożytku publicznego. Należy natomiast wskazać, że nie stanowi działalności pożytku publicznego (zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie) działalność prowadzona przez takie podmioty, jak: partie polityczne, europejskie partie polityczne, związki zawodowe i organizacje pracodawców, samorządy zawodowe, fundacje utworzone przez partie polityczne i europejskie fundacje polityczne. W rezultacie darowizna przekazana takim podmiotom na cele działalności pożytku publicznego, nie podlega odliczeniu od dochodu na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 updop.

6) Darowizny na cele kultu religijnego

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji pojęcia „kult religijny”. W znaczeniu słownikowym (Słownik języka polskiego, PWN Warszawa 1978 r.), kult religijny oznacza „zewnątrzny aspekt religii w odróżnieniu od teoretycznej doktryny; ogół obrzędów religijnych jakiejś religii, całokształt czynności religijnych”. Celom kultu religijnego służą zarówno te działania, które odnoszą się do praktyk, obrzędów i uroczystości religijnych, jak też dotyczące obiektów sakralnych i związanej z nimi infrastruktury. Do dokonania odliczeń od dochodu darowizny na cele kultu religijnego wystarczające jest przeznaczenie środków pieniężnych na realizację zewnętrznych aspektów życia religijnego. Darowizny na cele kultu

religijnego, to środki przeznaczone m.in. na budowę czy remont kościoła, jego wyposażenie, zakup przedmiotów liturgicznych.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie ograniczają podmiotów na rzecz których dokonane darowizny na cele kultu religijnego podlegają odliczeniu od dochodu darczyńcy. Trzeba jednak mieć na uwadze, że przez wyrażenie normatywne „darowizny na cele kultu religijnego” zawarte w art. 18 ust. 1 pkt 7 updop należy rozumieć środki darowane podmiotom, których celem statutowym są cele kultu religijnego, jak np. kościoły, związki religijne, kościelne osoby prawne (zakony, parafie). Odbiorcami darowizn, które podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania mogą być też np. stowarzyszenia, czy fundacje niebędące kościelną osobą prawną, pod warunkiem jednak, że z dokumentów będących podstawą funkcjonowania tych podmiotów będzie wynikać, że celem ich działalności są cele kultu religijnego.

7) Darowizny na cele kształcenia zawodowego

Przepis art. 18 ust. 1 pkt 8 updop dopuszczający możliwość odliczania od dochodu, ustalonego zgodnie z art.7 albo art.7a updop, darowizn przekazanych na cele kształcenia zawodowego został dodany ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy – Prawo oświatowe, ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2245) i obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.

Na jego podstawie możliwe jest odliczenie darowizn dokonanych na rzecz:

- publicznych szkół prowadzących kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 900 ze zm.) oraz
 - publicznych placówek i centrów, o których mowa w art. 2 pkt 4 ustawy – Prawo oświatowe.
- Podmiotami obdarowanymi powinny być zatem:

a) publiczne szkoły prowadzące kształcenie zawodowe:

- pięcioletnie technikum,
- trzyletnia branżowa szkoła I stopnia, prowadzące kształcenie w zawodach określonych w klasyfikacji zawodów szkolnictwa branżowego, do których są przyjmowane osoby niepełnoletnie oraz niepełnoletnie i pełnoletnie osoby objęte kształceniem specjalnym zorganizowanym zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 127 ust. 19 pkt 2 ustawy – Prawo oświatowe;
- dwuletnia branżowa szkoła II stopnia,
- szkoła policealna dla osób posiadających wykształcenie średnie lub wykształcenie średnie branżowe, o okresie nauczania nie dłuższym niż 2,5 roku, prowadzące kształcenie w zawodach określonych w klasyfikacji zawodów szkolnictwa branżowego, do których są przyjmowane niepełnoletnie i pełnoletnie osoby;
- szkoły artystyczne,

b) publiczne placówki i centra kształcenia umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych, tj.:

- placówki kształcenia ustawicznego,
- centra kształcenia zawodowego.

Odliczenie darowizn na cele kształcenia zawodowego stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdatne do użytku lub są starsze niż 12 lat. Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w art. 18 ust. 1 pkt 1, 7 i 8 updop (tj. na cele organizacji pożytku publicznego, na cele kultu religijnego i na cele kształcenia zawodowego) nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.

Odliczenie darowizn stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest właściwie udokumentowana. W przypadku darowizny innej niż pieniężna za dowód uważa się dokument, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczenie obdarowanego o jej przyjęciu.

Podatnicy korzystający z odliczenia darowizn są obowiązani wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 updop, kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów podatkowych identyfikacji.

8) Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą

W ustawach regulujących stosunki państwa z poszczególnymi kościołami zawarte są przepisy zezwalające na odliczenie od dochodu, bez ograniczeń kwotowych darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

Stosownie do art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 2023 r. poz. 1966) darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.

Analogiczne regulacje zawiera art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz. U. z 2023 r., poz. 544).

Wysokość darowizn przekazywanych kościelnym osobom prawnym na działalność charytatywno-opiekuńczą, które są odliczane od dochodu na podstawie ustaw regulujących stosunki między Państwem i poszczególnymi Kościołami, przez wiele lat budziła wątpliwości. Ostatecznego rozstrzygnięcia tej kwestii dokonał 14 marca 2005 r. NSA w pełnym składzie Izby Finansowej, podejmując korzystną dla podatników uchwałę (sygn. akt FPS 5/04). Wskazano w niej na możliwość odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w pełnej wysokości, uznając przepisy ustaw regulujących stosunki Państwa z poszczególnymi Kościołami za przepisy szczególne.

Z kolei NSA w wyroku z 22 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1075/11 uznał, że działalność charytatywno-opiekuńcza Kościoła nie może być rozumiana wyłącznie jako realizowanie osobistego, materialnego wsparcia, w tym edukacyjno-wychowawczego i zdrowotnego osoby korzystającej z takiej pomocy. Przepis art. 39 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego zawiera wyliczenie celów zaliczanych do działalności charytatywno-opiekuńczej tego Kościoła. Należy zauważyć, że wskazuje on m.in. na prowadzenie zakładów, szpitali i innych zakładów leczniczych, żłobków, ochronek, schronisk, czy udzielanie pomocy w zapewnianiu wypoczynku dzieciom i młodzieży znajdującym się w potrzebie. Nie zawęża on form tej działalności wyłącznie do przekazywania środków o charakterze materialnym, czy też świadczenia usług edukacyjnych, bądź opiekuńczych na rzecz osób znajdujących się w potrzebie. W celu realizacji tych zadań Kościół Katolicki musi dysponować odpowiednią bazą materialną, w tym budynkami, czy też boiskami sportowymi. Jeśli zatem działalność taka mająca znamiona charytatywno-opiekuńczej ma być prowadzona w budynkach należących do parafii, to ich remonty, przebudowa, a nawet budowa powinna zostać zaliczona do realizującej cele wymienione w art. 39 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego. Zatem podatnik może skorzystać z ulgi, jeśli przekaze kościołowi np. materiały do remontu i budowy obiektów służących działalności charytatywno-opiekuńczej.

Z przepisów określających tę ulgę (tj. regulujących stosunki państwa z poszczególnymi kościołami) wynika, że darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłą-

czony z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.

Tak więc kościelna osoba prawna otrzymująca darowiznę powinna przekazać darczyńcy:

- pokwitowanie odbioru darowizny oraz
- sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny.

Przepisy nie określają formy ani treści, jaka powinna zawierać się w sprawozdaniu przedłożonym darczyńcy przez kościelną osobę prawną. Sprawozdanie powinno być na tyle dokładne i konkretne, by na jego podstawie organ podatkowy w toku ewentualnego postępowania podatkowego miał możliwość ustalenia ostatecznych beneficjentów pomocy udzielonej przez kościelną osobę prawną. Tak stwierdził NSA w wyroku z 28 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1624/11.

Prawo do odliczenia od dochodu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą uzależnione jest nie tylko od spełnienia warunków określonych w ustawach regulujących stosunki państwa z poszczególnymi kościołami, ale również od ich udokumentowania w sposób określony w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Z art. 18 ust. 1c updop wynika, że darowizna musi być udokumentowana:

- dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku – w przypadku przekazania darowizny pieniężnej,
- dokumentem, z którego wynikać będzie wartość darowizny – w przypadku darowizny innej niż pieniężna,

oraz oświadczeniem obdarowanego o przyjęciu darowizny.

9) Wyjaśnienia organów podatkowych

– **nie można odliczyć darowizn przekazanych dla państwowej straży pożarnej**

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 24 października 2014 r., nr ILPB3/423-358/14-2/PR wyjaśnił: „(...) darowizna wpłacona przez Spółkę na rachunek Wojewódzkiego Funduszu Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej z przeznaczeniem na zakup samochodu ratowniczo-gaśniczego wraz z wyposażeniem dla Komendy Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej nie spełnia kumulatywnych przesłanek art. 18 ust. 1 pkt 1 aby Spółka mogła odliczyć ją od podstawy opodatkowania. Powyższe uzasadnia fakt, że Powiatowa Państwowa Straż Pożarna będąca jednostką budżetową, tworzącą sektor finansów publicznych, w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, nie należy do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Oznacza to, że pomimo realizacji zadań wymienionych w art. 4 tej ustawy – z zakresu ratownictwa i ochrony ludności (art. 4 ust. 1 pkt 23) oraz pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą (art. 4 ust. 1 pkt 24 ww. ustawy) – darowizna na rzecz tego podmiotu nie podlega odliczeniu od dochodu”.

– **darowizna dla uczniowskiego klubu sportowego nie podlega odliczeniu**

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2015 r., nr IBPBI/2/423-1261/14/MS stwierdził, że darowizna przekazana na rzecz uczniowskiego klubu sportowego (klub działa na zasadach przewidzianych w przepisach Prawa o stowarzyszeniach, posiada osobowość prawną, jest wpisany do ewidencji klubów uczniowskich prowadzonej przez starostę), z przeznaczeniem na upowszechnianie kultury fizycznej i sportu (cele statutowe Stowarzyszenia), o ile będzie miała charakter świadczenia nieekwiwalentnego i zostanie prawidłowo udokumentowana, będzie podlegała odliczeniu od dochodu przed opodatkowaniem do wysokości kwoty stanowiącej maksymalnie 10% dochodu darczyńcy.

Art. 18 ust. 1a. Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 1, 7 i 8 nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:

- 1) osób fizycznych,
 - 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.
- 1) Od 1 stycznia 1997 r. wprowadzono zakaz odliczania od dochodu darowizn na rzecz wszystkich osób fizycznych. Wcześniej nie mogły być odliczone darowizny na rzecz osób fizycznych powiązanych z darczyńcą. Ponadto na podstawie art. 18 ust. 1a updog wykluczone jest odliczanie darowizn przekazanych na rzecz podmiotów mających status osób prawnych lub będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które prowadzą działalność w zakresie wskazanym w pkt 2 tego przepisu.
 - 2) Od 1 stycznia 2019 r. przepis obowiązuje w nowym brzmieniu nadanym ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy – Prawo oświatowe, ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2245). Zmiana ma charakter dostosowawczy i polega na uwzględnieniu nowego odliczenia zawartego w art. 18 ust. 8 updog.
 - 3) Przepis określa maksymalny limit odliczenia z tytułu darowizn na cele pożytku publicznego, cele religijne oraz na cele kształcenia zawodowego. Łączna wartość odliczenia nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1 updog. Limit ten nie ma natomiast zastosowania w przypadku darowizn dokonywanych na szczególnych zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz na podstawie odrębnych przepisów.

Art. 18 ust. 1b. Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług, w części przekraczającą kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny. Przy określaniu wartości tych darowizn stosuje się odpowiednio art. 14.

- 1) Zasady ustalania wartości darowizny, której przedmiotem są towary, reguluje art. 18 ust. 1b updog. Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane VAT, to za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z tym podatkiem, w części przekraczającą kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny.
Przy określaniu wartości tej darowizny stosuje się odpowiednio art. 14 updog. Zgodnie z nim, przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.
Wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.
Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub

wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej.

W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.

Przykład

Spółka z o.o. przekazała darowiznę na rzecz fundacji z przeznaczeniem na cele edukacji. Przedmiotem darowizny był obraz, który spółka zakupiła kilka miesięcy temu dla celów działalności gospodarczej za 9.000 zł plus VAT 2.070 zł. Przy zakupie obrazu spółka odliczyła VAT. W dniu dokonania darowizny wartość rynkowa tego obrazu wynosiła 10.000 zł plus VAT (należny od darowizny) 2.300 zł. Spółka odliczyła od dochodu wartość darowizny w kwocie 10.230 zł (10.000 zł + 2.300 zł – 2.070 zł).

Art. 18 ust. 1c. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, oraz odliczenie wynikające z odrębnych ustaw stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

Z art. 18 ust. 1c updop (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.) wynika, że formą wymaganą dla udokumentowania darowizny pieniężnej, uprawniającą do dokonania stosownych odliczeń jest dowód wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy. Z kolei darowiznę inną niż pieniężną można odliczyć, jeżeli jej wysokość jest udokumentowana:

- dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny,
- oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

Art. 18 ust. 1ca. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdatne do użytku lub są starsze niż 12 lat.

Przepis obowiązuje od 1 stycznia 2019 r. Określa jakie darowizny rzeczowe przekazane na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy, mogą zmniejszyć dochód darczyńcy.

Art. 18 ust. 1d. (uchylony)

Art. 18 ust. 1e. Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1h, otrzymujący darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, są obowiązani:

- 1) w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wyodrębnić z przychodów kwotę ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 ustawy wy-***

mienionej w ust. 1 pkt 1, a także celu, o którym mowa w ust. 1 pkt 7, wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15.000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł,

- 2) *w terminie składania zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, informacje, o których mowa w pkt 1.*

1ea. O udostępnieniu informacji, o którym mowa w ust. 1e pkt 2, podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym podatnik otrzymał darowizny.

1eb. Z obowiązku, o którym mowa w ust. 1e pkt 2, zwolnione są podmioty, których dochód określony zgodnie z art. 7 ust. 1 za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20.000 zł.

1f. Podatnicy otrzymujący darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, którzy nie składają zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, są obowiązani w terminie, o którym mowa w art. 27 ust. 1:

- 1) *przekazać urzędowi skarbowemu informacje o kwocie ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1, a także celu, o którym mowa w ust. 1 pkt 7, wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15.000 zł lub, jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł,*
- 2) *udostępnić do publicznej wiadomości poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, informacje, o których mowa w pkt 1, i na piśmie zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20.000 zł.*

1g. Podatnicy korzystający z odliczenia darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, oraz wynikającego z odrębnych ustaw, są obowiązani wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów podatkowych identyfikacji.

1h. Do podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4a, składających zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, otrzymujących darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepis ust. 1e i 1f stosuje się odpowiednio.

1i. Przepisy ust. 1e, 1f i 1h stosuje się odpowiednio do podatników otrzymujących darowizny, które podlegają odliczeniu na podstawie odrębnych ustaw.

- 1) *W przepisach art. 18 ust. 1e – 1i updop określono obowiązki podatników otrzymujących darowizny (zarówno składających jak i nie składających zeznania za rok podatkowy) oraz korzystających z odliczenia darowizn.*

2) Obowiązki otrzymujących darowizny

Podatnicy otrzymujący darowizny, z tytułu których darczyńcy korzystają z ulg podatkowych, mają obowiązek przekazania właściwemu organowi podatkowemu informacji o otrzymanych darowiznach. W informacji tej obdarowani mają obowiązek:

- wyodrębnić z przychodów kwotę ogółem otrzymanych darowizn,
- wskazać cele przeznaczenia darowizny (zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego lub cele kultu religijnego),
- wyszczególnić darowizny pochodzące od osób prawnych (z podaniem nazwy i adresu darczyńcy), których:
 - jednorazowa kwota przekracza 15.000 zł lub
 - suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35.000 zł.

Ponadto podatnicy są zobowiązani również:

- informacje dotyczące darowizn udostępnić do publicznej wiadomości poprzez publikacje w Internecie, publikacje w środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, oraz
- zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o tym, w jaki sposób wskazane dane zostały podane do publicznej wiadomości (tu: o ile ich dochód za rok podatkowy przekracza 20.000 zł).

Na podatnikach, którzy nie składają zeznania za rok podatkowy, w związku z otrzymywanymi darowiznami ciąży analogiczne obowiązki (art. 18 ust. 1f), tj. przekazania informacji o otrzymanych darowiznach właściwemu organowi podatkowemu oraz podanie informacji o darowiznach do publicznej wiadomości.

3) Korzystający z odliczenia darowizn

Zgodnie z art. 18 ust. 1g, podatnicy korzystający z odliczenia darowizn (na cele działalności pożytku publicznego, kultu religijnego oraz na kształcenie zawodowe) są obowiązani wykazać zeznaniu składanym za rok podatkowy:

- kwotę przekazanej darowizny,
- kwotę dokonanego odliczenia,
- dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów podatkowych identyfikacji.

Art. 18 ust. 1j. Prawo do odliczenia darowizny na rzecz organizacji, określonej w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, przysługuje podatnikowi pod warunkiem:

1) udokumentowania przez podatnika oświadczeniem tej organizacji, iż na dzień przekazania darowizny była ona równoważną organizacją do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, realizującą cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie i prowadzącą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, oraz

2) istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub z innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę.

W tym przepisie sformułowane zostały dodatkowe warunki, od których spełnienia uzależniona została możliwość skorzystania z odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na rzecz organizacji, określonych w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Pierwszy wymóg dotyczy udokumentowania statusu podmiotu obdarowanego jako równoważnej organizacji do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, realizującej cele określone w art. 4 ustawy tej ustawy, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych. Status ten powinien być potwierdzony oświadczeniem uzyskanym od tej organizacji i dotyczyć stanu z dnia przekazania darowizny.

Dodatkowo musi istnieć podstawa prawnej do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę.

Art. 18 ust. 1k. Odliczenia darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 14.

- 1) Od 1 stycznia 2009 r. podatnicy mogą ujmować w kosztach podatkowych darowizny produktów żywnościowych przekazane organizacjom pożytku publicznego (patrz art. 16 ust. 1 pkt 14 updog). Takich darowizn uprzednio uwzględnionych w rozliczeniu podatku dochodowego jako koszty podatkowe, nie można odliczać powtórnie przy ustalaniu podstawy opodatkowania, co wprost wyraża art. 18 ust. 1k. W praktyce oznacza to, że przekazując żywność organizacjom charytatywnym, podatnicy muszą podjąć decyzję czy wartość darowizny ujmą w kosztach podatkowych, czy odliczą od dochodu.
- 2) Ograniczenie przewidziane w art. 18 ust. 1k updog nie miało jednak zastosowania w przypadku darowizn na przeciwdziałanie COVID-19, o których mowa w art. 38g i art. 38q updog (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 marca 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.541.2020.1.MZA).

Art. 18 ust. 2-7. (uchylone)

Art. 18 ust. 8. Podatnicy uzyskujący przychody z zysków kapitałowych lub przychody z innych źródeł przychodów mogą dokonywać odliczeń, o których mowa w ust. 1, od dochodu w dowolnej proporcji, z tym że suma dokonanych w źródłach przychodów odliczeń nie może przekroczyć wysokości określonej w ust. 1 i 1a.

Przepis dodany ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2159). Obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.

Regulacja ta została wprowadzona w związku z tym, że od 1 stycznia 2018 r. podatnicy wyodrębniają przychody z zysków kapitałowych i koszty ich uzyskania z ogółu przychodów oraz kosztów podatkowych.

Art. 18a (uchylony)