

## **Ustalenie nr 2 - Koszty uzyskania przychodów w organizacjach pozarządowych**

**Temat:** Podtrzymanie postulatu dotyczącego doprecyzowania definicji kosztów uzyskania przychodów (KUP) w organizacjach pozarządowych.

1. Grupa robocza poddała szczegółowej analizie argumentację z pisma Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 31 grudnia 2025 r. (znak sprawy: DD6.8223.39.2025), zawierającą negatywną ocenę postulatu Grupy w zakresie definicji KUP.
2. Grupa nie zgadza się i nie podziela zasadności argumentacji merytorycznej oraz oceny skutków prawno-podatkowych przedstawionych w ww. piśmie. W konsekwencji Grupa w pełni podtrzymuje Ustalenie nr 1 podjęte na XI posiedzeniu w dniu 10 września 2025 r.

Zaznacza się, że niniejsze Ustalenie wraz z ustaleniem dot. podtrzymania postulatu ws. zwolnienia CIT, stanowi kompleksowe odniesienie się do argumentacji i ocen Ministerstwa z ww. pisma.

### **Uzasadnienie stanowiska Grupy:**

3. Ministerstwo Finansów w swojej argumentacji pomija istnienie kategorii wydatków, które są kluczowe dla funkcjonowania NGO.

Istnieje zbiór wydatków [W], które łącznie spełniają trzy warunki:

- (a) są niezbędne dla (służą) realizacji celów statutowych organizacji,
- (b) nie mieszczą się w obecnej definicji KUP z art. 15 ustawy o CIT (brak bezpośredniego związku z osiągnięciem przychodu lub zachowaniem źródła przychodu w rozumieniu biznesowym), oraz
- (c) są finansowane z dochodów, które nie korzystają (nie mogą skorzystać) ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 (gdyż cel statutowy wykracza poza ten katalog) ani art. 17 ust. 1 pkt 6c (gdyż organizacja nie jest OPP).

4. Wbrew twierdzeniom zawartym w piśmie MF, wydatki te faktycznie zwiększają podstawę opodatkowania, zmuszając organizacje do płacenia podatku dochodowego od środków w całości wydatkowanych na cele społeczne, cele wyznaczone jako podstawowe dla sensu ich funkcjonowania jako (najczęściej) osób prawnych, a więc wyznaczające podstawowe koszty operacyjne jednostki.

W efekcie twierdzenie Ministerstwa, że:

„dochód odpowiadający wydatkom nieuznanym za koszty (...) nie podlega zwolnieniu od podatku”

jedynie potwierdza istnienie problemu, a nie go rozwiązuje.

5. Grupa odrzuca argument o ryzyku „podwójnego preferencyjnego traktowania” (zaliczenie wydatku do KUP i jednocześnie pokrycie go z dochodu zwolnionego) w efekcie również argument z „nieuzasadnionego preferencyjnego traktowania” organizacji pozarządowych. Powyższe jako wniosek Ministerstwa wydaje się być zawarte w fragmencie przedostatniego akapitu pisma:

"Wówczas bowiem koszty takie obciążałyby w całości dochód opodatkowany, bez podziału ich na przypisane do dochodów wolnych i opodatkowanych".

Grupa podkreśla, że wniosek ten jest wywiedziony z gruntu błędnego założenia wyrażonego we wcześniejszej części pisma, jakoby większość działań i celów statutowych NGO mieściła się w obecnych katalogach zwolnień (art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 6c ustawy o CIT).

Grupa wskazuje, że takie zagrożenie powinno być łatwo mitygowane właściwą redakcją legislacyjną propozycji zmiany w art. 15 ust. 1, tak by nie podważać ugruntowanej zasady systemowej ustawy o CIT, wykluczającej możliwość zaliczenia do KUP wydatków sfinansowanych z dochodów zwolnionych.

5.1. Uzasadniając powyższe, Grupa zauważa, że **Ministerstwo w swoim wywodzie pomija istotną część sektora - organizacje realizujące cele społecznie użyteczne niewymienione w wąskim katalogu art. 17 ust. 1 pkt 4 (np. ochrona praw człowieka, rozwój społeczeństwa obywatelskiego, rozwój demokracji)**, które jednocześnie nie posiadają statusu OPP.

Dla tych organizacji pozarządowych wydatkowanie środków na cele statutowe jest realnym kosztem prowadzenia działalności, który obecnie nie jest uznawany za KUP.

5.2. Obawa MF o brak podziału kosztów na przypisane do dochodów wolnych i opodatkowanych jest bezprzedmiotowa w sytuacji, gdy organizacja ponosi wydatek na koszty podstawowej działalności operacyjnej wyznaczonej statutem ze środków podlegających opodatkowaniu na cel, który nie korzysta ze zwolnienia. **To tu jest widoczny całkowity brak równości w aktualnym stanie prawnym** z przedsiębiorcami oraz potencjalne naruszenie zasad pomocniczości oraz zasady społeczeństwa obywatelskiego (art. 12 Konstytucji RP).

Postulat Grupy ma na celu usunięcie tej anomalii, a nie tworzenie mechanizmu optymalizacji podatkowej dla kosztów ponoszonych z dochodów zwolnionych.

5.3. Co do innych kosztów z przychodów zwolnionych jak dotacje itp, to odpowiedzi są już w np. art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o CIT.

5.4. Podkreślić trzeba, że wydatki sfinansowane z przychodów zwolnionych (art. 17 ust. 1 pkt 4, 6c, jak też np. 39, 39a) nie stanowią w obecnym stanie prawnym kosztów

uzyskania przychodów już na mocy samej definicji z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Skoro wydatek służy konsumpcji dochodu już zwolnionego, to *ex lege* nie jest ponoszony "w celu osiągnięcia przychodu lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła". Trzeba pamiętać, że ugruntowana linia orzecznicza jednoznacznie wyklucza możliwość zaliczenia do KUP wydatków sfinansowanych z dochodów zwolnionych.

Postulat Grupy nie zmienia i nie ma na celu zmiany tej ogólnej zasady, a jedynie dostosowanie definicję celowości kosztu do specyfiki działalności non-profit, jak wykazano powyżej, dla sytuacji wydatków ze zbioru wydatków zdefiniowanego w pkt. 3.

5.5. Innymi słowy dzięki zmianie organizacja będzie mogła nie bacząc na katalog zwolnień - wykorzystać przychody z darowizn na działalność statutową w danym roku podatkowym na koszty swojej działalności statutowej, które będą mieć wtenczas co do zasady status kosztów uzyskania przychodów. Jeśli zaś jej działalność będzie kwalifikować się do zwolnień, to jeśli zaliczy dane przychody (dochody) do tychże zwolnień, to kosztów z nich poniesionych nie będzie mogła zaliczać do kosztów uzyskania przychodów.

6. Obawy Ministerstwa o „niezamierzone rozszerzenie” stosowania przepisu można dość łatwo wyeliminować na etapie rządowych prac legislacyjnych poprzez odpowiednią redakcję przepisu, wykluczającą kwalifikację do KUP wydatków pokrytych z dochodów do których podatnik zastosował zwolnienie, co jest standardową techniką legislacyjną.

#### **Rekomendacja końcowa:**

7. Grupa wskazuje na ścisły związek logiczny pomiędzy niniejszym postulatem a postulatem dotyczącym zwolnienia z CIT (Ustalenie nr 1 z III posiedzenia Grupy). Źródłem problemów z kwalifikacją KUP jest zarówno definicja obecna jak alternatywnie anachroniczny i dziurawy katalog zwolnień w art. 17 ust. 1 ustawy o CIT. Gdyby katalog zwolnień obejmował działalność statutową (bez gospodarczej) na wzór innych grup podmiotów (por. postulat z 19.09.2024), problem braku KUP dla tych działań stałby się w praktyce bezprzedmiotowy, zgodnie z zasadą, że koszty pokryte z dochodu zwolnionego nie podlegają kwalifikacji pod KUP.

8. W przypadku konieczności wyboru ścieżki legislacyjnej, Grupa rekomenduje w pierwszej kolejności wdrożenie zmian w zakresie zwolnień przedmiotowych (rozszerzenie art. 17 ustawy o CIT), jako rozwiązania systemowo prostszego, eliminującego problemy z kwalifikacją KUP i zrównującego status NGO z innymi podmiotami życia publicznego. **W przypadku braku woli politycznej dla takiego rozwiązania, niezbędne w ocenie Grupy staje się wdrożenie postulatu dotyczącego KUP.**