

Agnieszka Wasiuk*

Adrian Zabłocki**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

OCENA WYBRANYCH ZWOLNIEŃ PRZEDMIOTOWYCH W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

STRESZCZENIE

Artykuł prezentuje ocenę tworzenia wybranych zwolnień przedmiotowych w podatku dochodowym od osób prawnych. Autorzy wyodrębnili dwie grupy możliwych zwolnień. Do pierwszej zaliczyli zwolnienia wspomagające realizację działalności, której celem jest zaspokajanie potrzeb umownie nazwanych społecznymi. Zakwalifikowane zostały tu podmioty, których dochody przeznaczane są na cele statutowe związane z między innymi dobroczynnością (fundacje) czy ochroną środowiska (parki narodowe). Druga grupa to podmioty realizujące zadania pozwalające na osiągnięcie celów indywidualnych. W tej kwestii skupiono się na omówieniu zasadności istnienia i stosowania zwolnienia dochodów podatników z pozarolniczej działalności gospodarczej przeznaczanych na działalność rolniczą.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, zwolnienie, cele statutowe

Wprowadzenie

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) stanowi bezpośredni dochód budżetu państwa, dzięki pobieraniu którego możliwe jest finansowanie jego zadań.

* Adres e-mail: agnieszka.wasiuk@tlen.pl.

** Adres e-mail: zablocki21@wp.pl.

Stosowanie CIT w tym finansowaniu powinno podlegać ogólnym zasadom podatkowym, które są postulatami nauki określającymi warunki, jakim powinien odpowiadać poprawnie zbudowany system podatkowy i poszczególne podatki¹. Wśród zasad podatkowych wymienia się zasadę równości podatków, której głównym założeniem jest opodatkowanie wszystkich podatników danym podatkiem na tych samych zasadach. Istnieją odstępstwa od tej zasady i w samym podatku CIT istnieje zbiór możliwości skorzystania ze zwolnienia. W polskim prawodawstwie trudno jest określić charakter tych zwolnień. Analiza ich treści oraz sposobu i czasu ich przyjmowania wskazuje, że nie stanowią one żadnego spójnego systemu. Ich katalog jest wypadkową przekonań politycznych kolejnych koalicji oraz lobbingu różnych grup interesów².

Artykuł ma na celu ukazanie zasadności stosowania wybranych przedmiotowych zwolnień w CIT. Chociaż przywileje zniekształcają rozmiary wpływów do budżetu i stanowią odstępstwo od zasad, to są społecznie akceptowalne w przypadku, gdy przyczyniają się do stymulowania rozwoju określonych dziedzin życia społeczno-gospodarczego, kulturalnego i naukowego. W związku z tym z katalogu zwolnień przedmiotowych wyodrębniono zwolnienia dla podmiotów przeznaczających swój dochód na cele statutowe (fundacje, stowarzyszenia, parki narodowe). Aby pokazać, że ustawodawcy pozwalają korzystać ze zwolnień również podmiotom realizującym cele indywidualne, motywując te zwolnienia rozwojem rolnictwa, omówiono zwolnienie dochodów podatników z pozarolniczej działalności gospodarczej przeznaczanych na działalność rolniczą.

1. Zasady podlegania zwolnieniu ze względu na przeznaczanie dochodu na cele statutowe

Wśród zwolnień przedmiotowych z CIT, z których mogą korzystać podmioty społecznie użyteczne, znajduje się zwolnienie ze względu na przeznaczenie dochodu na cel statutowy. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³, wolne od podatku są dochody podatników, których celem statu-

¹ J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, PWN, Warszawa 1993, s. 8.

² G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 158.

³ Ustawa z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011 roku, nr 74, poz. 397).

towym 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. Jednak zwolnienia te nie mają zastosowania, gdy dochody, nawet jeżeli zostały przeznaczone na cele statutowe, zostały uzyskane z działalności polegającej 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 dochodów uzyskanych w handlu tymi wyrobami oraz dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania.

Zwolnienie uzależnione jest od tego, czy:

- wymieniony w statucie cel jest możliwy do realizacji przez daną organizację,
- wymieniony cel jest zgodny z celami statutowymi wymienionymi w ustawie,
- przeznaczono osiągnięty dochód na preferowane ustawą cele statutowe,
- przeznaczony dochód faktycznie wydatkowany na te cele.

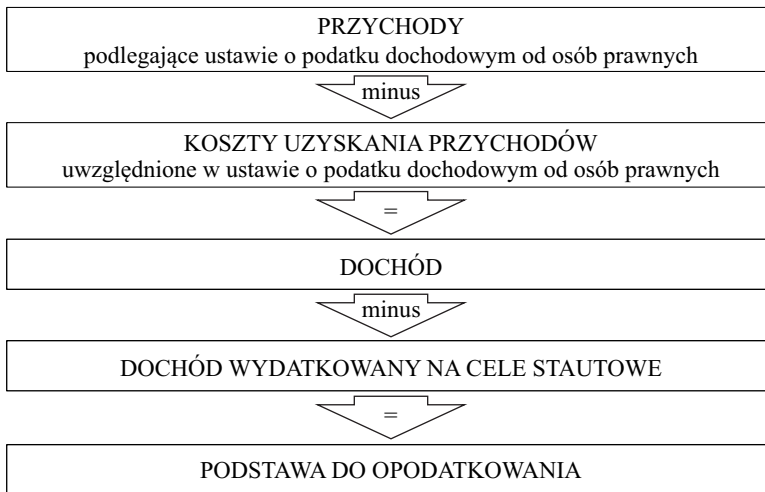
Przestrzeganie wymogu bezpośredniego przeznaczenia i wydatkowania dochodu na cele statutowe jest obligatoryjne. Oznacza to, że jeżeli w statucie określono inne cele, niż wymieniono w tym przepisie, to przeznaczenie dochodów podatnika na realizację tych „innych celów” nie będzie stanowiło podstawy do zwolnienia od podatku przeznaczonego na nie dochodu.

Na rysunku 1 przedstawiono uproszczony model przeznaczenia dochodu na cele statutowe. Pamiętać należy o oddzieleniu dochodów zwolnionych od opodatkowanych oraz kosztów i przychodów, które służą ustaleniu dochodu opodatkowanego i zwolnionego. Przeznaczenie dochodu na cele statutowe nie zwalnia z prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy.

Wśród wydatków wyłączonych z kosztów podatkowych niesłużących realizacji celów podatkowych wskazuje się między innymi: koszty egzekucyjne związane z niewykonywaniem zobowiązań, odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności lub dochody odpowiadające równowartości wpłat na PFRON. W razie

wykorzystania dochodów niezgodnie z celem uprawniającym do zwolnienia podatnik zobowiązany jest uiścić podatek dochodowy do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku⁴.

Rysunek 1. Ramowy schemat przeznaczania dochodu na cele statutowe



Źródło: opracowanie własne.

Na potrzeby artykułu przedstawiono zasady korzystania ze zwolnienia przez fundacje, stowarzyszenia oraz parki narodowe.

2. Fundacje i stowarzyszenia jako podmioty przeznaczające dochody na cele statutowe

Ustawa o fundacjach⁵ definiuje fundacje jako podmioty, które mogą być ustanowione dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich, jak: ochrona zdrowia, rozwój gospodarki i nauki, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, opieka i pomoc społeczna, ochrona środowiska oraz opieka nad zabytkami. Odrębne

⁴ *Dochód przeznaczony na cele statutowe jest zwolniony od podatku*, „Przeгляд Podatku Dochodowego” 2012, nr 13(325).

⁵ Ustawa z 6 kwietnia 1984 roku o fundacjach (DzU z 1991 roku, nr 46, poz. 23).

przepisy regulują działalność stowarzyszeń. Zgodnie z prawem o stowarzyszeniach⁶ są one dobrowolnymi, samorządnymi i trwałymi zrzeszeniami o celach niezarobkowych. Mają one dawać obywatelom możliwość równego – bez względu na przekonania – i czynnego uczestniczenia w życiu publicznym oraz wyrażania zróżnicowanych poglądów, a także realizacji indywidualnych zainteresowań.

Fundacje i stowarzyszenia podlegają wpisowi do KRS. Z momentem wpisu uzyskują osobowość prawną i tym samym podlegają opodatkowaniu CIT. Podstawą funkcjonowania fundacji oraz stowarzyszeń, oprócz przepisów ustaw, są ich statuty, które powinny określać między innymi ich cele oraz formy i zakres działalności. Nie istnieje żadne generalne podmiotowe zwolnienie z CIT właściwe tylko dla fundacji lub stowarzyszeń. Mogą one oczywiście korzystać z pewnych uproszczeń. Najczęściej stosowane zwolnienie dotyczy właśnie przekazywania dochodu na cele statutowe. Aby podmioty te mogły skorzystać z wymienionego zwolnienia, muszą przeznaczyć swój dochód lub jego część:

- a) w przypadku fundacji – na cel zapisany w ich statucie, który musi być zgodny z celami wymienionymi w ustawie;
- b) w przypadku stowarzyszenia – konieczne jest podjęcie przez organ stanowiący stowarzyszenie (walne zebranie członków) uchwały o przeznaczeniu dochodu na cele statutowe zgodne z celami wymienionymi w ustawie.

3. Parki narodowe jako podmioty przeznaczające dochody na cele statutowe

Parki narodowe do końca 2011 roku funkcjonowały jako jednostki budżetowe i podlegały zwolnieniu podmiotowemu od podatku CIT. W związku z nowelizacją ustawy o ochronie przyrody⁷ 1 stycznia 2012 roku parki narodowe stały się państwowymi osobami prawnymi, w konsekwencji czego stały się podatnikami CIT. Do ustawowych celów parków narodowych jako instytucji ochrony przyrody należy: utrzymanie procesów ekologicznych i stabilności ekosystemów, zachowanie różnorodności biologicznej, zachowanie dziedzictwa geologicznego i paleontologicznego, zapewnienie ciągłości istnienia gatunków roślin, zwierząt i grzybów wraz z ich siedliskami przez ich utrzymywanie lub przywracanie do właściwego stanu ochrony, ochrona walorów krajobrazowych, utrzymywanie lub przywracanie do właściwe-

⁶ Ustawa z 7 kwietnia 1989 roku o stowarzyszeniach (DzU z 2001 roku, nr 79, poz. 855).

⁷ Ustawa z 16 kwietnia 2004 roku o ochronie przyrody (DzU z 2013 roku, poz. 627).

go stanu ochrony siedlisk przyrodniczych, a także pozostałych zasobów, tworów i składników przyrody, kształtowanie właściwych postaw człowieka wobec przyrody przez edukację, informowanie i promocję w dziedzinie ochrony przyrody.

Cele te mogą być realizowane dzięki uzyskiwanym przychodom, do których należą między innymi dotacje z budżetu państwa, dotacje oraz pożyczki z Narodowego oraz wojewódzkich funduszy ochrony środowiska, wpływy z opłat za wstęp do parku oraz opłat pobieranych w związku z działalnością edukacyjną, wpływy z przedsięwzięć organizowanych na rzecz ochrony przyrody, wpływy z tytułu dzierżawy, najmu lub użytkowania nieruchomości.

Z momentem znowelizowania ustawy i uzyskania podmiotowości prawnej pojawiła się wątpliwość w zakresie możliwości zastosowania przez parki narodowe zwolnienia przedmiotowego w części dotyczącej celu określonego przez ustawodawcę jako ochrona środowiska. Dodatkowo nadane parkom narodowym przez Ministra Środowiska statuty nie określały celów parku narodowego oraz sposobów ich realizacji. Z udzielonych przez izby skarbowe interpretacji przepisów podatkowych wynika bezspornie, że pojęcie ochrony środowiska ma szerszy zakres od pojęcia ochrony przyrody, w rezultacie czego jednostka, której celem statutowym jest ochrona przyrody, co do zasady może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego dotyczącego ochrony środowiska. Jednocześnie podkreślono, że w przypadku parków narodowych będących formami ochrony przyrody ich cele oraz zadania regulują znowelizowane przepisy ustawy o ochronie przyrody i to one umożliwiają skorzystanie ze zwolnienia.

4. Zwolnienie dochodów podatników z pozarolniczej działalności gospodarczej przeznaczanych na działalność rolniczą

Kolejnym wyjątkiem od reguły płacenia podatków przez osoby prawne jest zwolnienie wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 4e ustawy o CIT, który stanowi, iż zwalnia się z podatku dochody podatników z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej – w części przeznaczonych na działalność rolniczą, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy, a w razie rozpoczęcia działalności – w pierwszym podatkowym roku tej działalności udział przychodów z działalności rolniczej, powiększonych o wartość zużytych do przetwórstwa rolnego i spożywczego surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej i zwierzęcej

stanowiły co najmniej 60% przychodów osiągniętych ze wszystkich rodzajów działalności. Przy ustalaniu wymienionego wyżej udziału osiągniętego ze wszystkich rodzajów działalności nie uwzględnia się przychodów uzyskanych:

- a) w związku z regulowaniem zobowiązań wobec Agencji Nieruchomości Rolnych wierzytelnościami nabytymi od wierzycieli tej Agencji;
- b) ze sprzedaży produktów produkcji rolniczej nabytych przez spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną od członków tych spółdzielni – w części odpowiadającej cenie nabycia tych produktów.

Wprowadzenie przez ustawodawcę tego typu zwolnień mogło być spowodowane dość niską wydajnością i opłacalnością polskiego rolnictwa zaraz po transformacji ustrojowej, która miała miejsce w 1989 roku. Chciano więc zachęcić podatników CIT do rozszerzania swojej działalności, by uzyskane z niej dochody przeznaczać na działalność rolniczą, co miało wpłynąć na poprawę jej rentowności i wydajności. Tego typu ulga podatkowa występuje tylko i wyłącznie w ustawie o CIT. Zapis ten powoduje, iż państwo polskie bardzo mocno wspiera działalność rolniczą prowadzoną przez podatników CIT. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów, w samym 2011 roku wartość preferencji odnośnie do omawianego zwolnienia (art. 17 ust. 1 pkt 4e) wyniosła 66 milionów złotych⁸.

Ponadto, rolnik osiągający dochód z działalności pozarolniczej korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego bez względu na termin, w jakim zostanie on wydatkowany. Ustawodawca nie wskazał okresu, w którym dochód z działalności pozarolniczej ma być spożytkowany (wydany) na działalność rolniczą. Istotne jest, by zaistniała tożsamość celu, na który podatnik najpierw dochód przeznaczył, a następnie wydatkował. Brak zapisu o okresie, w jakim dochody przeznaczone na działalność rolniczą powinny zostać na ten cel wydatkowane, powoduje, iż taki nieopodatkowany dochód może być przez spółkę przechowywany na rachunku bieżącym przez wiele lat i zostać wydany na cele rolnicze w dowolnym okresie. Tego rodzaju luka prawna prowadzi do całkowitego zaprzeczenia celowi stworzenia takiego zwolnienia, które ma powodować wzrost wydajności i dochodowości polskiego rolnictwa poprzez doinwestowanie go z pozarolniczej działalności gospodarczej. W rzeczywistości środki te wcale nie muszą zostać wydatkowane na działalność rolniczą, natomiast mogą być zwol-

⁸ *Wartość preferencji podatkowych*, www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3305219/20130322+zal+B+wartosc+preferencji+podatkowych.pdf, s. 12 (20.04.2013).

nione z CIT samym tylko zapisem w księgach podatkowych, iż są przeznaczone na działalność rolniczą, a wydatkowane zostaną w bliżej nieokreślonym czasie. W praktyce przedsiębiorcy bardzo łatwo udowodniają wydatkowanie dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej na działalność rolniczą (na przykład faktura zakupu paliwa, środków ochrony roślin). Dowodem na pochodzenie tych środków jest tylko i wyłącznie oświadczenie rady nadzorczej pozostawione w księgach rachunkowych.

Na podstawie danych Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa⁹ stwierdza się, że w okresie od 2004 do 2012 roku polskim rolnikom zostało wypłacone 86,1 miliarda złotych w ramach płatności bezpośrednich do użytków rolnych. Do tej kwoty należy dodać jeszcze wszelką pomoc, jaką otrzymują rolnicy na modernizację gospodarstw rolnych z innych programów pomocowych. Przy tak dużym wsparciu ze środków UE należałoby zastanowić się nad sensem istnienia zwolnienia wynikającego z przeznaczenia dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na działalność rolniczą.

Analizując dane Banku Danych Lokalnych za lata 1999–2011 dotyczące wydajności i cen skupu pszenicy, można zauważyć, że cena skupu pszenicy z kwoty 42,98 złotych za kwintal w 1999 roku wzrosła o 90,7% do 81,99 złotych za kwintal w 2011 roku, natomiast średni plon pszenicy uzyskiwany z jednego hektara wynosił 35 kwintali i wzrósł o 18% do 41,30 kwintala w roku 2012. Na podstawie powyższego zauważalny jest znaczący wzrost wydajności oraz cen skupu pszenicy, co powoduje wzrost dochodowości w rolnictwie. Osiągając już zamierzony cel, ustawodawca w dobie kryzysu powinien zastanowić się nad dalszym sensem istnienia analizowanej ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych.

Podsumowanie

Łamanie zasady równości opodatkowania i ograniczanie wpływów podatkowych poprzez stosowanie zwolnień powinno być uzasadnione istotnym interesem publicznym. Podmioty podlegające zwolnieniu z CIT ze względu na przeznaczanie dochodu na cele statutowe spełniają funkcje mające istotne znaczenie dla

⁹ *Płatności bezpośrednie 2004–2012*, www.arimr.gov.pl/pomoc-unijna/wdrzane-programy-i-dzialania-dane-liczbowe/zrealizowane-platnosci-obszarowe.html (20.04.2013).

społeczeństwa. Dzięki temu kwoty stanowiące zaoszczędzoną wartość podatku mogą być dalej przeznaczane na realizację celów statutowych. Natomiast zwolnienie dochodów uzyskanych z działalności pozarolniczej przeznaczonych na działalność rolniczą przynosi znikome skutki społeczne. Oparte jest na odwiecznym pojęciu rolnictwa jako dziedziny potrzebującej wsparcia. Natomiast przez okres istnienia zwolnienia dochodowość w rolnictwie istotnie wzrosła. Przyczynił się do tego szereg dofinansowań, ulg i zwolnień z innych tytułów niż CIT oraz zmiana świadomości samych rolników, którzy są teraz bardziej przedsiębiorczy. Wspomniana ulga nie pomaga gospodarstwom, na których opiera się rolnictwo, lecz wspiera interesy przedsiębiorców spoza rolnictwa, którzy działalność rolniczą prowadzą jedynie ubocznie. Analizując te przypadki, możemy dość łatwo zauważyć dwie skrajności polegające na tym, że jedna ulga dąży do maksymalizacji dobra publicznego, natomiast druga do maksymalizacji zysku najbogatszych jednostek. Można domniemywać, że obecne istnienie tego przepisu spowodowane jest nieznaną przyczyną przepisów przez zwykłych obywateli oraz naciskiem ze strony lobby.

Literatura

- Dochód przeznaczony na cele statutowe jest zwolniony od podatku*, „Przegląd Podatku Dochodowego” 2012, nr 13(325).
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, PWN, Warszawa 1993.
- Płatności bezpośrednie 2004–2012*, www.arimr.gov.pl/pomoc-unijna/wdrazane-programy-i-dzialania-dane-liczbowe/zrealizowane-platnosci-obszarowe.html (20.04.2013).
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Ustawa z 6 kwietnia 1984 roku o fundacjach (DzU z 1991 roku, nr 46, poz. 23).
- Ustawa z 7 kwietnia 1989 roku o stowarzyszeniach (DzU z 2001 roku, nr 79, poz. 855).
- Ustawa z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2011 roku, nr 74, poz. 397).
- Ustawa z 16 kwietnia 2004 roku o ochronie przyrody (DzU z 2013 roku, poz. 627).
- Wartość preferencji podatkowych*, www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3305219/20130322+zal+B+wartosc+preferencji+podatkowych.pdf (20.04.2013).

EVALUATION OF SELECTED EXEMPTIONS FROM CORPORATE INCOME TAX

Abstract

Article presents the evaluation of exemptions in the income tax law. The authors have identified two groups of possible exemptions. The first group includes the organizations whose objective is to realize the social function (e.g. foundation, association) or environmental protection (e.g. national parks). They can be exempt from paying tax when they allocate incomes for statutory purposes. The second group includes entities whose objective is to reach individual goals. This part of article focuses attention on tax exemption which concerns on allocating incomes from non-agricultural activities on agricultural activities.

Keywords: Corporate Income Tax, statutory objectives

JEL code: H21

Translated by Agnieszka Wasiuk and Adrian Zabłocki