

Rozdział 4

Krzysztof Pałęga

ROZWIĄZANIA PODATKOWE STYMULUJĄCE ZAANGAŻOWANIE PRZEDSIĘBIORSTW W DZIAŁANIA Z ZAKRESU SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI BIZNESU

Wprowadzenie

Współczesne zmiany w prowadzeniu działalności gospodarczej oraz zwiększenie świadomości roli przedsiębiorców wobec wyzwań zmieniającego się otoczenia determinują przejście z klasycznego ukazania celów finansowych przedsiębiorstwa na konieczność zaangażowania podmiotów gospodarczych w realizację zadań społecznych, dbanie o środowisko i realizację działań wpisujących się w cele zrównoważonego rozwoju. Ustawodawca poprzez funkcję stymulacyjną dąży do realizacji celów zrównoważonego rozwoju zarówno w sposób bezpośredni, poprzez bieżące wsparcie organizacji oraz podmiotów gospodarczych o charakterze finansowym lub niefinansowym, jak również w sposób pośredni, ustanawiając ulgi, które mają zachęcić do większego zaangażowania się przedsiębiorców w przedmiotowe działania. Jedną z form zachęcenia przedsiębiorców do większego zaangażowania się w działania społecznie odpowiedzialne są ulgi podatkowe. Charakter stymulacyjny podatków umożliwia, poprzez tworzenie odpowiednich ulg, oddziaływanie na decyzje podmiotów gospodarczych związanych z wydatkowaniem środków oraz ich przeznaczeniem na określone zadania i cele.

Celem rozdziału jest przedstawienie najważniejszych instrumentów prawno-podatkowych stymulujących działania z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu wśród przedsiębiorców. W szczególności nacisk położono na znajdujące się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) ulgi podatkowe wraz z analizą porównawczą dwóch najważniejszych dla badanego obszaru ulg, tj. ulgi CSR oraz ulgi związanej z przekazanymi darowiznami. Przedmiotowa praca wykazała, że w Polsce istnieją ulgi stymulujące przedsiębiorców do zaangażowania się w działania społecznie odpowiedzialne, jednak wyróżnia je szereg ograniczeń.

W opracowaniu wykorzystano studia literatury przedmiotu z zakresu prawa podatkowego i społecznej odpowiedzialności biznesu oraz analizę obowiązujących aktów prawnych oraz dostępnej literatury, w tym opublikowanych dotychczas badań naukowych.

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w kontekście koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu

Sposób prowadzenia działalności gospodarczej i funkcjonowania jednostek gospodarczych przechodzi znaczącą ewolucję. Prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo powinno skupiać się na racjonalnym wykorzystaniu składników materialnych i niematerialnych umożliwiających osiągnięcie zysku i zwiększanie swojej wartości rynkowej, prowadząc do wzbogacenia się jego właścicieli, co traktowane jest jako nadrzędny cel przedsiębiorstwa¹. Ciągłe zmiany w sposobie funkcjonowania gospodarek światowych oraz całego otoczenia gospodarczego wymuszają jednak ewolucję definicji celu przedsiębiorstwa, które poza rentownością powinny również cechować się odpowiedzialnością społeczną poprzez realizację obranych uprzednio celów niefinansowych (społecznych, środowiskowych). Biorąc pod uwagę coraz większe wymagania wobec przedsiębiorstw, kwestia ta jest istotna również ze względu na mnogość interesariuszy przedsiębiorstwa i ich wzajemnie wykluczających się celów, co prowadzić może do potencjalnego konfliktu interesów². Problem ten powinien stanowić jednak przyczynek do dalszych, pogłębionych badań.

Pierwsze wzmianki o działalności społecznej przedsiębiorców w USA datowane są na XVIII w. i wskazują na zaangażowanie się przedsiębiorców w sprawy społeczne³. Jak wskazywał Howard Bowen, działania biznesowe mają wpływ na zwykłych ludzi i społeczeństwa i dlatego powinny one być spójne z celami i wartościami społecznymi⁴. Z tematyką zarówno celów finansowych oraz w szczególności celów niefinansowych przedsiębiorstw ściśle związane jest pojęcie społecznej odpowiedzialności biznesu (Corporate Social Responsibility, CSR). W literaturze przedmiotu spotkać można wiele definicji społecznej odpowiedzialności biznesu. Jedna z często cytowanych przez autorów publikacji zawarta została w normie PN-ISO 26 000⁵ i wskazuje, że jest to odpowiedzialność organizacji za wpływ jej decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko poprzez przejrzyste i etyczne zachowanie, które przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, zdrowia i dobrobytu społeczeństwa, bierze pod uwagę oczekiwania interesariuszy, jest zgodna z obowiązującym prawem i spójna z międzynarodowymi normami zachowania oraz organizacją i praktykowana w jej relacjach⁶.

¹ K. Stępień: *Nadrzędne cele działalności jednostek gospodarczych*. Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie 2005, nr 674, s. 64.

² J. Błach, M. Gorczyńska, M. Wieczorek-Kosmala: *Perspektywa CSR a cel działania przedsiębiorstwa – studium na przykładzie wybranych spółek*. Annales Universitatis Marie Curie Skłodowska, Lublin, Oeconomia Sectio H, LI 2017, nr 4, s. 27.

³ <https://mmconsulting.waw.pl/csr-geneza/> [dostęp: 12.07.2023 r.].

⁴ H. Bowen: *Social responsibility of the businessman*. Harper & Row, New York 1953, <https://mmconsulting.waw.pl/csr-geneza/> [dostęp: 12.07.2023 r.].

⁵ PN-ISO 26000: Wytyczne dotyczące społecznej odpowiedzialności. Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa 2012. <https://www.pkn.pl/informacje/2013/09/iso-26000> [dostęp: 14.07.2023]

⁶ A. Czubała: *Rola konsumentów w realizacji koncepcji społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*. Konsumpcja i Rozwój 2011, nr 1, s. 58.

W przedmiotowym dokumencie zawarto również zasady CSR, do których zaliczono odpowiedzialność, przejrzystość, etyczne zachowanie, szacunek dla potrzeb interesariuszy, respektowanie przepisów prawa oraz szacunek dla międzynarodowych standardów zachowania. Podkreślić należy, że tylko do 2017 r. definicja ta omawiana była w ponad 200 publikacjach naukowych⁷, od początku budząc szereg kontrowersji wśród autorów⁸. Dla porównania, jedna z alternatywnych definicji stanowi, że CSR jest koncepcją, w myśl której przedsiębiorstwa dobrowolnie włączają w swoją działalność biznesową i w stosunki z interesariuszami aspekty środowiskowe (ekologiczne) i społeczne⁹.

Jednym z kluczowych źródeł dla zrozumienia konieczności wprowadzenia całości przedstawionych zmian również na szczeblu ustawowym jest dokument pt. „Przekształcenia naszego świata: Agenda na Rzecz Zrównoważonego Rozwoju – 2030”. Zawiera on 17 celów zrównoważonego rozwoju oraz 169 działań, w szczególności z zakresu redukcji ubóstwa w jego wszystkich postaciach, zapewnienia dostępu do edukacji, do żywności, czystej wody, podjęcia działań na rzecz równości szans, wspieranie praw człowieka, pokoju i stabilności na świecie, ochrony środowiska naturalnego, łagodzenia zmian klimatycznych oraz dostępu do zrównoważonych źródeł energii¹⁰. Cele zrównoważonego rozwoju (*sustainable development goals*, SDGs) realizowane są przez państwa i instytucje międzynarodowe, jednak coraz częściej zwraca się uwagę na konieczność zwiększenia zaangażowania przedsiębiorstw w działania z tego zakresu. Jak wskazuje się w literaturze, pojęcie zrównoważonego rozwoju może być rozumiane na różne sposoby i mieć wiele interpretacji¹¹. Przykładem definicji zrównoważonego rozwoju jest ta ukazana na stronie Ministerstwa Rozwoju i Technologii, która wskazuje, że zrównoważony rozwój to solidarność międzypokoleniowa polegająca na znajdowaniu takich rozwiązań gwarantujących dalszy wzrost, które pozwalają na aktywne włączenie w procesy rozwojowe wszystkich grup społecznych, dając im jednocześnie możliwość czerpania korzyści ze wzrostu gospodarczego¹². Podkreślić należy, że nie jest to jedyna definicja występująca w literaturze przedmiotu. Realizacja celów zrównoważonego rozwoju przejawia się w podejmowaniu przez przedsiębiorstwa działań zgodnych z koncepcją CSR.

W Polsce działalność w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu jest głównie kojarzona przez pryzmat pracowników, środowiska naturalnego czy społeczności lokalnej, np. poprzez zaangażowanie się przedsiębiorstw w wydarzenia kulturalne czy

⁷ M. Rojek–Nowosielska: *Definicja CSR według normy ISO 26000 a praktyka gospodarcza*. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2017, nr 3, s. 213–224.

⁸ L. Moratis: *Out of the ordinary? Appraising ISO 26000's CSR definition*. *International Journal of Law and Management* 2016, no. 58(1), pp. 26–47.

⁹ Commission of the European Communities: *Green paper: Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility*. Brussels 2001, p. 6.

¹⁰ <https://www.gov.pl/web/polskapomoc/cele-zrownowazonego-rozwoju> [dostęp: 9.07.2023]

¹¹ W. Sztumski: *Zrównoważony rozwój – zrównoważony człowiek (zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania zrównoważonego rozwoju)*. *Eunomia – Rozwój Zrównoważony – Sustainable Development* 2019, t. 97, nr 2, s. 9.

¹² <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/zrownowazony-rozwoj> [dostęp: 2.02.2024 r.]

sportowe¹³. Zaangażowanie przedsiębiorstw w działania odpowiedzialne społecznie mogą mieć wpływ m.in. na¹⁴:

- przewagę konkurencyjną,
- reputację organizacji,
- zdolność pozyskiwania i zatrzymywania pracowników, konsumentów, klientów, użytkowników,
- morale, zaangażowanie i wydajność pracowników,
- opinie inwestorów, właścicieli, darczyńców, sponsorów i społeczności finansowej oraz relacje organizacji z przedsiębiorstwami, instytucjami rządowymi, mediami, dostawcami, podobnymi organizacjami, klientami oraz społecznością, w obrębie której funkcjonuje organizacja.

W literaturze podkreśla się konieczność wzmocnienia świadomości wyzwań o charakterze społecznym i środowiskowym wśród przedsiębiorców, co w znaczący sposób determinuje zmiany w funkcjonowaniu przedsiębiorców¹⁵. Działania związane z zasadami społecznej odpowiedzialności biznesu wiążą się również nieodłącznie z informowaniem społeczeństwa, pracowników, lokalnych społeczności o działaniach przedsiębiorstwa poprzez raportowanie niefinansowe¹⁶. Do informacji niefinansowych zalicza się zbiór informacji – opisowych lub liczbowych niekoniecznie wyrażonych w mierniku pieniężnym, które publikowane są (obowiązkowo lub dobrowolnie) w ramach rocznego raportu przedsiębiorstwa poza sprawozdaniem finansowym oraz opinią i raportem biegłego rewidenta¹⁷. Odmienna definicja stanowi, że raportowanie pozafinansowe oznacza zwiększenie zakresu ujawnień o informacje pozafinansowe, najczęściej społeczne i środowiskowe¹⁸. Powszechny staje się więc nacisk na działalność pozafinansową przedsiębiorstw uwzględniającą ich wpływ na szeroko rozumiane otoczenie.

Jak wspomniano, jednym z przejawów stosowania zasad społecznej odpowiedzialności biznesu jest tworzenie przez przedsiębiorstwa raportów niefinansowych¹⁹ oraz tworzenia indeksów giełdowych ESG, których celem jest mierzenie działań związanych z działaniami społecznie odpowiedzialnymi²⁰. Samo pojęcie ESG definiuje się w literaturze jako możliwe wdrożenie w działalność przedsiębiorstw ładu środowiskowego,

¹³ <https://www.parp.gov.pl/csr> [dostęp: 22.01.2024 r.].

¹⁴ E. Marcinkowska, J. Sawicka, A. Stroncze: *Społeczna odpowiedzialność biznesu jako koncepcja istotna dla funkcjonowania MŚP*. Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016, nr 299, s.209.

¹⁵ M. Aluchna, I. Kytsyuk, M. Roszkowska-Menkes: *Raportowanie społecznej odpowiedzialności biznesu. Przypadek spółek z WIG20*. Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów 2018, Zeszyt Naukowy nr 170, s. 11.

¹⁶ <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/raportowanie-spoeczne> [dostęp: 24.01.2024].

¹⁷ J. Krasodomska: *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*. Zeszyty Naukowe, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. Seria Specjalna, Monografie 2014, nr 232, s. 28.

¹⁸ M. Aluchna, I. Kytsyuk, M. Roszkowska-Menkes: *Raportowanie społecznej odpowiedzialności...*, op. cit., s. 10.

¹⁹ A. Tylec: *CSR jako obszar raportowania niefinansowego w świetle rozszerzenia zakresu ujawnień*. Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Seria Organizacja i Zarządzanie, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej w Gliwicach, 2018, s. 301.

²⁰ <https://www.esginfo.pl/jakie-sa-roznice-miedzy-csr-a-esg/> [dostęp: 24.01.2024 r.].

społecznego i korporacyjnego oraz zmianę sposobu, w jaki przedmiotowe zmiany mogą być analizowane i oceniane²¹, i służy głównie pomiarom działań społecznie odpowiedzialnych, ocenianych z perspektywy inwestorów ukierunkowanych na inwestycje zrównoważone. ESG i CSR nie są więc pojęciami, które powinny być używane zamiennie. Historycznie wskazać można, iż od lat 90. XX w. powstawały pierwsze indeksy ESG na świecie²², których celem było m.in. opisywanie koniunktury wśród spółek spełniających określone wymogi CSR²³. Również w Polsce od 2006 r. rozpoczęto prace nad stworzeniem zasad dobrych praktyk, czego skutkiem było wprowadzenie w 2009 r. tzw. RESPECTIndex, którego celem było określenie nowej koncepcji badania CSR połączonego z pomiarem rynkowej wartości przedsiębiorstw za pomocą indeksu giełdowego²⁴. W związku z dalszymi zmianami prawnymi związanymi z CSR oraz wymaganiami wprowadzonymi przez instytucje unijne od 3 września 2019 r. funkcjonuje indeks WIG-ESG, który oparty jest na podstawie wartości portfela akcji spółek uznawanych za odpowiedzialne społecznie. Obecnie w skład indeksu wchodzi 60 podmiotów²⁵.

Raportowanie danych niefinansowych jest konsekwencją transpozycji na grunt prawa polskiego przepisów unijnych. Zgodnie z Dyrektywą 2014/95/U w sprawie ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności²⁶ kraje należące do Unii Europejskiej zostały zobligowane do zmiany przepisów dla przedsiębiorców, które dotyczyły ujawnienia w sprawozdaniach finansowych informacji niefinansowych istotnych dla oceny rozwoju i sytuacji jednostki²⁷. Raportowaniem objęte są informacje pozwalające na ujawnianie istotnych danych dotyczących co najmniej kwestii środowiskowych, spraw społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji.

W Polsce przepisy dotyczące ujawniania informacji niefinansowych weszły w życie w roku 2018 i objęły ponad 300 spółek, które zobowiązane są wraz ze sprawozdaniem finansowym składać oświadczenie na temat informacji niefinansowych²⁸. Miało to związek z wejściem w życie 26 stycznia 2017 r. nowelizacji ustawy o rachunkowości²⁹

²¹ A. Amel-Zadeh, G. Serafin: *Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey*, Financial Analysts Journal 2017, vol. 74, Issue 3, s. 89.

²² http://respectindex.pl/indeksy_csr_na_swiecie [dostęp: 12.07.2023 r.].

²³ T.K. Wiśniewski: *Indeks RESPECT Index jako inicjatywa Giełdy Papierów Wartościowych w procesie tworzenia zasad CSR na polskim rynku kapitałowym*. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing 2010, nr 4(53), s. 303.

²⁴ T.K. Wiśniewski: *Indeks RESPECT Index jako inicjatywa...*, op. cit., s. 303.

²⁵ <https://gpwbenchmark.pl/karta-indeksu?isin=PL999998955#Portfolio> [dostęp: 12.07.2023].

²⁶ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy.

²⁷ A. Byczkowiak, R. Piekarz: *Wydatki na społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR) w kosztach spółek*, ABC. <https://sip-1lex-1pl-15d274s4c10b3.han.bg.us.edu.pl/#/publication/470081836/byczkowiak-adrianna-piekarz-radoslaw-wydatki-na-spoeczna-odpowiedzialnosc-biznesu-csr-w-kosztach...?keyword=ulga%20csr&cm=STOP> [dostęp: 4.07.2023].

²⁸ <https://www.gov.pl/web/archiwum-inwestycje-rozwoj/raportowanie-spoleczne> [dostęp: 8.07.2023].

²⁹ Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295.

wdrażającej do polskiego prawa dyrektywę 2014/95/UE. Zgodnie z ustawą oświadczenie powinno zawierać informację na temat zagadnień społecznych, spraw pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji. Zwrócić więc należy uwagę na zwiększony nacisk na działania CSR wśród przedsiębiorców, w szczególności nowe przepisy wprowadzane stopniowo poprzez dyrektywę ws. Sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. dyrektywa CSRD³⁰), na podstawie której wskazane w dyrektywie podmioty będą zobligowane do przedstawienia w swoich sprawozdaniach wybranych informacji niefinansowych³¹.

Rozważając wpływ działań społecznie odpowiedzialnych na przedsiębiorstwa, należyym jest przedstawienie również postaw, które określić można jako niepożądane, a ich występowanie może mieć związek z pojawieniem się konieczności ujawniania danych niefinansowych. Biorąc pod uwagę coraz większe wymagania względem działań społecznie odpowiedzialnych zarówno przez obiorców zewnętrznych, tj. klientów, dostawców, odbiorców czy instytucje finansowe, zwrócić należy uwagę na występowanie zjawisk niepożądanych, które wyłącznie z pozoru mają mieć charakter działań społecznie odpowiedzialnych, co powszechnie określa się jako „greenwashing”. Pojęcie to definiowane jest jako zjawisko wprowadzania odbiorców informacji w błąd poprzez szereg działań, których celem jest wykreowanie fałszywego, bezpodstawnego oraz mylącego obrazu dążącego do stworzenia wizerunku organizacji jako odpowiedzialnej za środowisko i społeczeństwo³². Przykładami takich działań są m.in. wskazywanie błędnych informacji na temat cech produktu, wskazywanie na ekologiczne fakty, które nie mają związku z rzeczywistym stanem czy nielegalne i bezpodstawne użycie znaków ekologicznych i certyfikatów. Odmienne podejście prezentuje ujęcie strategiczne CSR, które charakteryzuje się połączeniem strategii CSR ze strategią biznesową podmiotu³³. W literaturze wskazuje się, że strategiczny CSR polega na zidentyfikowaniu niewielkiej liczby inicjatyw o dużych i wyróżniających się potencjalnych korzyściach społecznych i biznesowych. Ponadprzeciętny skutek osiągnąć można, gdy innowacyjne rozwiązania w obrębie wartości przedsiębiorstwa oraz inwestycje w otoczenie następują równocześnie³⁴.

³⁰ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju

³¹ <https://www.gov.pl/web/finanse/dyrektywa-o-sprawozdawczosci-przedsiębiorstw-w-zakresie-zrownawazonego-rozwoju-juz-opublikowana> [dostęp: 24.01.2024].

³² L. Witek: *Zjawisko Greenwashingu a zachowania konsumentów*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Problemy Zarządzania, Finansów i Marketingu 2013, nr 32, s. 125.

³³ P. Wołczek: *Spółeczna odpowiedzialność biznesu w ujęciu strategicznym*, [w:] *Spółeczna odpowiedzialność organizacji*. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2010, nr 100, s. 140.

³⁴ M. E. Porter, M. R. Kramer: *Strategy and society: The link between competitive advantage and corporate social responsibility*. Harvard Business Review (December) 2006, pp.78–92.

Powiązania pomiędzy społeczną odpowiedzialnością biznesu i prawem podatkowym

Autorzy opracowań wyróżniają szereg funkcji, jakie pełnią podatki w Polsce, stanowiąc jednocześnie podstawowe źródło dochodów budżetu państwa³⁵. Wskazać można na funkcje fiskalną, stymulacyjną, redystrybucyjną, społeczną, alokacyjną, stabilizacyjną czy koordynacyjną³⁶. Jak wskazuje się w literaturze, kluczowa jest funkcja fiskalna³⁷, zgodnie z którą podatki stanowią podstawowe źródło dochodów jednostek publicznych, co umożliwia wykonywanie powierzonych im zadań poprzez realizację celów społeczno-gospodarczych³⁸. Bezsprzecznie podstawowym dochodem Państwa są dochody podatkowe, co przedstawiane jest każdego roku w danych o wykonaniu budżetu Państwa³⁹.

Mając na uwadze przepisy prawne dotyczące społecznej odpowiedzialności biznesu w ujęciu historycznym, już na wstępie wskazać należy, że działania sfery biznesowej w znaczącym stopniu wyprzedziły obowiązujące prawo w odniesieniu do społecznej odpowiedzialności biznesu, a szczególną problematykę w tym zakresie stanowią ustawy podatkowe. Istotą takiego stwierdzenia jest liczba podatkowych interpretacji indywidualnych kierowanych do organów podatkowych celem odniesienia się, czy dana czynność może zostać uznana za działanie społecznie odpowiedzialne i w związku z tym zaliczona do kosztów uzyskania przychodu⁴⁰. Podstawowym wnioskiem z przeglądu wskazanych zapytań jest brak kompleksowych rozwiązań dla przedsiębiorców, pozwalających na zaliczenie wydatków na działania społecznie odpowiedzialne jako koszt uzyskania przychodu. Od wielu lat przedsiębiorcy starają się o możliwość zaliczenia w koszty uzyskania przychodu swoich działań, które określić można mianem społecznie odpowiedzialnych.

Biorąc pod uwagę różne definicje CSR, należy zaznaczyć powiązanie działań ukierunkowanych na rozwój zrównoważony oraz funkcji stymulacyjnej podatków, która polega na wywieraniu wpływu na warunki działania jednostek, kierunki i tempo ich rozwoju

³⁵ A. Kosidłowska: *Fiskalna funkcja podatku od dochodów z kapitałów pieniężnych*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H Oeconomia*, vol. L, 1 SECTIO H, 2016, s. 94.

³⁶ M. Jaszczyński: *Funkcje podatków w gospodarce*. Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku. Nauki Ekonomiczne 2017, t. 25, s. 228.

³⁷ *Ibidem*, s. 228.

³⁸ R. Zieliński: *Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego*. *Roczniki Nauk Prawnych* 2019, t. 29, s. 115.

³⁹ Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa za styczeń – grudzień 2022 roku, Departament Budżetu Państwa, Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/szacunek-2022> [dostęp: 3.02.2024].

⁴⁰ Przykład: Pismo z dnia 6 maja 2019 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-3.4010.36.2019.3.SP, CIT w zakresie zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na podstawie umowy o współpracy w zakresie działań w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu; Pismo z dnia 8 grudnia 2020 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.250.2020.2.MBD, Wydatki z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu jako koszt podatkowy.

oraz na zachowanie obywateli i przedsiębiorców⁴¹. Podkreślenia wymaga rozdzielenie w literaturze funkcji stymulacyjnej podatków na stymulację ogólną oraz selektywną⁴². Szczególną uwagę należy zwrócić na drugą z wymienionych, która przejawia się poprzez występowanie w rodzimym systemie podatkowym konstrukcji oddziałujących na decyzje gospodarcze podatników w tym licznych ulg oraz zwolnień, które mogą oddziaływać na poszczególne branże lub kategorie działań. Dlatego ustawodawca poprzez swoje mechanizmy może dążyć do promowania określonych zachowań lub ograniczania innych. Wzrost zainteresowania wśród przedsiębiorców działaniami na rzecz zrównoważonego rozwoju sprawia, że ustawodawca stanął przed wyzwaniem stworzenia i wprowadzenia przepisów podatkowych do polskiego porządku prawnego, których celem jest zachęcenie przedsiębiorców do zaangażowania się w działania na rzecz społecznej odpowiedzialności biznesu, w szczególności poprzez ulgi podatkowe.

Powiązania społecznej odpowiedzialności biznesu oraz prawa podatkowego były już objęte badaniami. Zgodnie z raportem pt. *Przegląd zachęt podatkowych w kontekście CSR w wybranych krajach europejskich*⁴³ z 2011 r. autorzy podzielili wybrane działania na obszary: biznesowy, środowiskowy, pracowniczy oraz społeczny. Jak wskazuje się w przedmiotowym raporcie, Polska pod względem zachęt podatkowych we wskazanych obszarach lokuje się w średniej na tle krajów europejskich. Podkreślono, że w polskim systemie podatkowym istnieje szereg drobnych ulg, jednak mają one wyłącznie niewielkie znaczenie w codziennej praktyce biznesowej i nie dotyczą podstawowych problemów. Analizując historycznie wprowadzone ulgi podatkowe z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu, można zauważyć, że przez wiele lat funkcjonowały regulacje umożliwiające skorzystanie z preferencji podatkowych w zakresie inwestycji środowiskowych, działań charytatywnych bądź zatrudniania osób niepełnosprawnych, które jednak były wyłącznie pojedynczymi ulgami.

Przez lata przedsiębiorcy starali się sygnalizować organom podatkowym brak definicji społecznej odpowiedzialności biznesu w sprawach podatkowych oraz konieczność wprowadzenia szerszych ulg, pozwalających na odliczenie kosztów uzyskania przychodów dla działań z zakresu CSR. Przykładowo, NSA w wyroku z 2018 r.⁴⁴ wskazał, iż „Pojęcie społecznej odpowiedzialności biznesu jako pewnego rodzaju jednolita struktura funkcjonuje w działalności biznesowej oraz jest dostrzegane na poziomie publicznym (np. zdefiniowanie pojęcia CSR przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną

⁴¹ M. Mucha: *Rola podatków w realizacji celów społecznych* [w:] *Ubóstwo w Polsce*, red. J. Blicharz, L. Klat-Wertelecka, E. Rutkowska-Tomaszewska. Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego 2014, s. 161.

⁴² A. Żabiński: *Realizacja funkcji stymulacyjnej w uldze na zakup nowych technologii*. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Polityka Ekonomiczna 2015, nr 402, s. 412.

⁴³ *Przegląd zachęt podatkowych w kontekście CSR w wybranych krajach europejskich*, 2011, Accreo Taxand Sp. z o.o., https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj389H4IY-EAxWSYPEDHQ8hAPgQFnoECBAQAQ&url=https%3A%2F%2Fodpowiedzialnybiznes.pl%2Fwp-content%2Fuploads%2Fattachments%2Fnews%2FZachety_podatkowe_CSR_AccreoTaxand_2011.pdf&usq=AOvVawoLVTzJLICUFoBS-odWajRSg&opi=89978449 [dostęp: 3.02.2024 r.]

⁴⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2500/16, system prawny LEX.

w normie ISO 26000 z 2010 roku), to jednak należy podkreślić, że nie jest ono znane jako takie ustawie podatkowej. Nie zostało ono w niej wymienione *expressis verbis*, brak jest także innej konstrukcji prawnej, która pozwalałaby uznać tego rodzaju wydatki całościowo. To zaś prowadzi do wniosku, że nie jest możliwe, w oparciu o przepis art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT)⁴⁵ dokonywanie oceny wszystkich zagregowanych w strukturze CSR wydatków tak jakby był to jeden wydatek⁴⁶.

Wyjaśniając istotę programów CSR na gruncie podatkowym w oparciu o dostępne, opublikowane orzeczenia, sądy administracyjne podkreślają, że program CSR jest powszechnie przyjętą metodą reklamy i promocji podmiotów gospodarczych działających zwłaszcza w takich szczególnych branżach, w których typowa reklama (telewizyjna, radiowa, internetowa) nie ma zastosowania albo jej zastosowanie nie przynosi spodziewanych efektów. W tym ujęciu wydatki na nabycie towarów i usług poniesione w związku z realizacją społecznej odpowiedzialności biznesu mogą być kwalifikowane jako wydatki o charakterze marketingowym i mogą mieć związek z prowadzoną przez podatnika działalnością opodatkowaną⁴⁶.

Badania nad wpływem społecznej odpowiedzialności biznesu oraz prawa podatkowego zostały opublikowane również w międzynarodowych publikacjach. Wśród wniosków pierwszego z badań wskazano, że postawa, którą określić można jako „uczciwe” odprowadzanie podatków, wskazywana jest przez inwestorów jako społecznie odpowiedzialna⁴⁷. Odmiennie badania, których celem było wykazanie, czy płacenie podatków dochodowych winno być postrzegane jako działanie społecznie odpowiedzialne, wskazano, że firmy osiągające wyniki znacznie powyżej poziomu aspiracji są mniej niż inne firmy skłonne do angażowania się w działania CSR, ponieważ mają mniejszą motywację do wprowadzania zmian⁴⁸. Badania przeprowadzone w latach 2006–2016 na podstawie przedsiębiorstw notowanych na giełdach w 15 europejskich krajach wskazują, że znaczne opodatkowanie przedsiębiorstw zniechęca przedsiębiorstwa do zachowań odpowiedzialnych społecznie⁴⁹. Autorzy badania wskazali, że rząd silnie skoncentrowany na promowaniu zrównoważonego rozwoju powinien obniżyć efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw również poprzez zachęty podatkowe na wzór modelu ulgi podatkowej na inwestycje w B+R.

Zdaniem autora wskazać jednak należy, iż samo płacenie podatków nie powinno być uznawane za działanie społecznie odpowiedzialne. Sam obowiązek płacenia podatków wynika wyłącznie z ustanowionego prawa. Koncepcja CSR, jak wskazywano

⁴⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 185, 326, 412, 825, 1059, 1130.

⁴⁶ Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2019 roku, sygn. akt I FSK 561/17, z 13 listopada 2013 r., sygn. akt I FSK 1606/12, z 13 czerwca 2018 r., sygn. akt I FSK 1420/16.

⁴⁷ A. Davis, R. Moore, T. Rupert: *The Effect of Tax Expense Management and CSR Ratings on Investor Perceptions of Firm Value and CSR Performance*. Northeastern U. D’Amore–McKim School of Business Research Paper 2017, no. 2767615.

⁴⁸ L. Timbate: *CSR and corporate taxes: Substitutes or complements?*. BRQ Business Research QuarterlyOnlineFirst 2021, s. 17.

⁴⁹ L. Gandullia, S. Pisera: *Do income taxes affect corporate social responsibility? Evidence from European-listed companies*. Corporate Social Responsibility and Environmental Management 2020, vol. 27, Issue 2, pp. 1017–1027.

w przytoczonych definicjach, bazuje na dobrowolności; dostępne ulgi podatkowe mogą jedynie zachęcać do działań społecznie odpowiedzialnych, lecz nie stanowią prawnego obowiązku, a korzystanie z nich nie jest obowiązkiem przedsiębiorcy. Przeprowadzone przez przedsiębiorców badania ukazują jednak różnicę w definicji CSR wśród osób związanych z nauką a przedsiębiorcami, gdyż, jak wskazywano, dla przedsiębiorców samo płacenie podatków świadczyć może o działaniach społecznie odpowiedzialnych.

Aktualne rozwiązania w podatku dochodowym wspomagające stymulację działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu w Polsce

Ulga w podatku dochodowym dotycząca działań z zakresu CSR

Wśród wielu ulg zawartych w ustawach podatkowych wyróżnić należy dwie, które w największym stopniu odnoszą się do działań społecznie odpowiedzialnych – ulgę CSR oraz ulgę z tytułu przekazanej darowizny. W okresie 2010–2015 odnotowano wiele podatkowych interpretacji indywidualnych dotyczących działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu, jednak dopiero w 2022 r. ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie znacznych zmian w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT)⁵⁰ i podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). Pierwszego stycznia 2022 r. zmianami wprowadzonymi przez tzw. „Polski Ład” do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono ulgę dla wspierających sport, kulturę i edukację, którą określa się powszechnie również jako „ulgę CSR” (dalej: ulga CSR, ulga sponsoringowa). Jest to jedna z pierwszych tak szerokich regulacji mająca na celu zachęcenie przedsiębiorców do bezpośredniego wsparcia podmiotów prowadzących działalność sportową, kulturalną oraz edukacyjną. Jednocześnie może ona pozwolić na obniżenie podstawy opodatkowania. Ulga ta jest również odpowiedzią na potrzeby przedsiębiorców, którzy przekazywali środki organizacjom społecznym poprzez darowizny, nie mając możliwości zakwalifikowania takich wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodu.

Głównym celem ustawodawcy przy wprowadzeniu ulgi CSR było umożliwienie osiągnięcia korzyści podmiotom działającym w obszarach związanych ze społeczną odpowiedzialnością biznesu. Jak podkreślano w dostępnych źródłach⁵¹, w świetle nowych przepisów społeczna odpowiedzialność biznesu traktowana jest jako strategia zarządzania, zgodnie z którą przedsiębiorstwa w swoich działaniach dobrowolnie uwzględniają interesy społeczne, aspekty środowiskowe czy relacje z różnymi grupami interesariuszy, w szczególności z pracownikami. Bycie społecznie odpowiedzialnym oznacza inwestowanie w zasoby ludzkie, w ochronę środowiska, relacje z otoczeniem

⁵⁰ Ustawa z dnia 26 lipca 1994 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz. U. z 2023 r. poz. 28, 185, 326, 605, 641, 658, 825, 1059, 1114, 1130.

⁵¹ <https://www.parp.gov.pl/csr> [dostęp: 15.07.2023].

firmy i informowanie o tych działaniach, co przyczynia się do wzrostu konkurencyjności przedsiębiorstwa i kształtowania warunków dla zrównoważonego rozwoju społecznego i ekonomicznego. W ramach przedmiotowej ulgi podatnik, który spełni określone w ustawie warunki, będzie mógł odliczyć łącznie 150% poniesionych kosztów – przy czym 100% będzie zaliczone do kosztów uzyskania przychodu, a następnie 50% tych samych kosztów zostanie ponownie odliczone od podstawy opodatkowania⁵². Oznacza to, że podatnik, oprócz zaliczenia kosztów poniesionych na rzecz organizacji do kosztów uzyskania przychodów, w tym również poprzez odpisy amortyzacyjne, uzyska prawo do dodatkowej preferencji w podatku dochodowym poprzez odliczenie od podstawy obliczenia podatku połowy poniesionych kosztów. Należy jednak podkreślić, iż limitem odliczenia jest kwota dochodu uzyskanego przez podatnika w danym roku podatkowym, którego nie może przekroczyć⁵³.

Zgodnie z intencjami Ministerstwa Finansów celem ulgi w zakresie podatków dochodowych było przyczynienie się do tego, że sponsorowanie określonych działalności stanie się bardziej atrakcyjne (przedsiębiorcy będą bardziej zainteresowani np. współpracą z klubami sportowymi czy uczelniami), co pozwoli też pozyskać tym podmiotom (np. klubom sportowym) dodatkowe środki na prowadzoną działalność. Odliczeniu będą podlegały koszty, które nie zostały podatnikowi zwrócone w jakikolwiek sposób lub odliczone od dochodu. W przypadku ulgi CSR koniecznym warunkiem do jej zastosowania jest wzajemność świadczeń, która może być związana z działalnością marketingową bądź promocyjną w formie np. reklamy na koszulkach.

Do działań, które umożliwiają skorzystanie z przedmiotowej ulgi należy zaliczyć działalności: sportową, kulturalną i wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę. Pierwszą z działalności umożliwiającą odliczenie ulgi CSR wśród przedsiębiorców są wydatki na działalność sportową. Za koszty uzyskania przychodu poniesione na działalność sportową ustawodawca uznaje koszty przeznaczone na finansowanie: klubu sportowego (zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy o sporcie), stypendium sportowego i imprezy sportowej, niebędącej masową imprezą sportową. Ustawodawca w przepisach zastrzegł jednak zamknięty katalog możliwości finansowania działalności sportowej, do których zaliczyć należy: realizację programów szkolenia sportowego, zakup sprzętu sportowego, pokrycie kosztów organizowania zawodów sportowych lub uczestnictwa w tych zawodach, pokrycie kosztów korzystania z obiektów sportowych dla celów szkolenia sportowego oraz sfinansowanie stypendiów sportowych i wynagrodzenia kadry szkoleniowej – jeżeli wpłynie to na poprawę warunków uprawiania sportu przez członków klubu sportowego, który otrzyma dotację, lub zwiększy dostępność społeczności lokalnej do działalności sportowej prowadzonej przez ten klub. W literaturze podkreśla się,

⁵² Art. 26ha ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 18ee ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [dostęp: 15.07.2023].

⁵³ A. Mariański: *Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022*. komentarz do przepisu ust. 18ee, system prawny Legalis. Dla zobrazowania przedmiotowej sytuacji wskazane jest posłużenie się przykładem. Przedsiębiorca poniósł koszty sfinansowania strojów klubowych dla drużyny sportowej w kwocie 5000 PLN w 2023 r. Przedsiębiorca zaliczy 5000 zł w koszty prowadzonej działalności i jednocześnie rozliczy 2500 zł w ramach ulgi w rozliczeniu rocznym za rok 2023.

iż w związku z tak skonstruowanym przepisem świadczeniodawca jako potencjalny podmiot będący beneficjentem ulgi winien kontrolować wydatki ponoszone przez podmiot, który wspiera, gdyż środki finansowe mogą zostać przekazane wyłącznie na działania wymienione w katalogu⁵⁴.

W zakresie działalności kulturalnej ustawodawca wskazał, iż za koszty uzyskania przychodów na działalność kulturalną uznaje się koszty poniesione na finansowanie instytucji wpisanych do rejestru prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz działalności kulturalnej⁵⁵ realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne. Ustawodawca nie wskazał szczegółowych wskazań w zakresie wydatkowania przekazanej kwoty.

Ostatnia grupa kosztów kwalifikowanych wskazanych przez ustawodawcę to wydatki mające na celu wsparcie szkolnictwa wyższego i nauki. W przedmiotowym przypadku ustawodawca wskazał zamknięty katalog kosztów, które mogą być poniesione i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Do pierwszej grupy zaliczyć należy stypendia określone w ustawie prawo o szkolnictwie wyższym i nauce⁵⁶ za wyniki w nauce lub sporcie, również dla doktorantów. Drugą grupą są stypendia naukowe dla doktorantów, którzy rozpoczęli studia przed rokiem akademickim 2019/2020. Kolejną grupę określono jako finansowane zatrudnionemu przez podatnika opłaty, które to w ustawie prawo o szkolnictwie wyższym określono jako czesne za udział w studiach podyplomowych. Ostatnią grupę stanowi finansowanie wynagrodzeń studentów odbywających u podatnika staże i praktyki. Dodatkowo ustawodawca przewidział również ulgę na sfinansowanie studiów dualnych oraz wynagrodzenie wypłacane w okresie 6 miesięcy od dnia zatrudnienia przez podatnika organizującego praktyki zawodowe dla studentów danej uczelni pracownikowi będącemu absolwentem studiów w tej uczelni zatrudnionemu za pośrednictwem akademickiego biura karier.

Jak można wskazać, najszerzej uregulowane przez ustawodawcę zostało wsparcie w zakresie szkolnictwa wyższego i nauki, które pozwala pracodawcy dokonać odliczenia podczas zatrudniania uczniów lub studentów, ale przewiduje również preferencje na studia podyplomowe dla pracowników.

Analizując ulgę CSR, należy zastanowić się nad ograniczonym przez ustawodawcę katalogiem przedmiotowych ulg. W jej skład wchodzi wyłącznie ulgi dotyczące sportu, kultury oraz szkolnictwa wyższego i nauki w zakresie ograniczonym do wskazanych szczegółowych uregulowań wymienionych enumeratywnie w ustawie. Istotny problem stanowi jednak formuła tak skonstruowanego zamkniętego katalogu. Jak wskazuje się w definicjach z zakresu CSR, działania te nie skupiają się jedynie na trzech obszarach poruszonych przez ustawodawcę. Należy podkreślić brak wskazania dodatkowych kategorii działań CSR, których przedmiotowa ulga miałaby dotyczyć. W tak skonstruowanym katalogu uwagę zwracają liczne wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych kierowanych do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie stosowanej ulgi

⁵⁴ R. Kowalski: *Ulgą na CSR w praktyce*. LEX/el. 2022.

⁵⁵ Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, Dz. U. z 2020 r. poz. 194.

⁵⁶ O stypendiach tych mowa jest w art. 97 i art. 213 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

CSR⁵⁷. Do podstawowych problemów, które stanowią o stwierdzeniu nieprawidłowego stanowiska wnioskodawcy, zaliczyć należy m.in. brak wskazania celu ponoszenia wydatków⁵⁸, prowadzenie przez klub sportowy działalności gospodarczej⁵⁹ czy zaliczanie kosztów w stosunku do przychodów z zysków kapitałowych⁶⁰. Organy w swoich interpretacjach podkreślają również istotną różnicę pomiędzy ulgą CSR a darowizną. Jak wskazano⁶¹, wydatki na CSR nie stanowią darowizn, których istotnym elementem jest bezinteresowność. W przypadku kosztów ponoszonych na społeczną odpowiedzialność biznesu występuje ekwiwalentność, bowiem np. przekazanie gminie placów zabaw, na których umieszczona będzie informacja o wykonawcy projektu dokonywane w ramach strategii społecznej odpowiedzialności biznesu, prowadzi do zwiększenia rozpoznawalności spółki jako działacza społecznego, co nie stanowi działania jednostronnego. Należy więc zdecydowanie odróżnić możliwość zastosowania ulgi na CSR, a ulgi z tytułu przekazanej darowizny w poszczególnych przypadkach.

Mimo licznych obostrzeń w zakresie stosowania ulgi CSR, organy wydają również interpretacje niezwykle przychylne przedsiębiorcom. W interpretacji z 16 marca 2023 r.⁶² Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, iż wydatki poniesione na finansowanie klubu sportowego w związku ze świadczeniem usług wzajemnych na podstawie umowy barterowej są objęte ulgą. W przedmiotowej sprawie na podstawie podpisanej umowy klub sportowy wystawia fakturę na usługi promocyjno-reklamowe, natomiast spółka (szpital) wystawia fakturę na usługi medyczne w tej samej wysokości. Przedmiotem podpisanej umowy jest zatem świadczenie usług wzajemnych. W ramach rozliczenia usług strony umowy wystawiają sobie faktury, zaś wartość ustalonych usług pozostaje równa. Odmienne organy podatkowe interpretują świadczenia nieekwiwalentne. W przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że świadczenie jest nieekwiwalentne, koszty uzyskania przychodów zaliczyć można tylko do wysokości wartości usług reklamowych świadczonych przez sponsorowanego⁶³, a w pozostałej części traktowane będą jako darowizna.

Rok 2022 był pierwszym okresem, w którym przedsiębiorcy mieli możliwość skorzystania z ulgi CSR. Podmioty korzystające z przedmiotowej ulgi zobowiązane są do składania deklaracji podatkowych do właściwych Urzędów Skarbowych. W ramach wniosku z dnia 5 lipca 2023 r. o udostępnieniu informacji publicznej autor opracowa-

⁵⁷ W prawniczych bazach danych LEX oraz Legalis wyszukano łącznie ponad 35 interpretacji indywidualnych odnoszących się do ulgi CSR.

⁵⁸ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 października 2022 r. o sygn. 0111-KDI-B1-2.4010.238.2022.2.ANK.

⁵⁹ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 listopada 2022 r. o sygn. 0114-KDIP-2-1.4010.92.2022.1.JF.

⁶⁰ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 kwietnia 2023 r. o sygn. 0114-KDIP-2-1.4010.118.2023.2.KW.

⁶¹ Pismo z dnia 1 lipca 2020 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0111-KDIB-1-2.4010.186.2020.1.BD.

⁶² Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.28.2023.2.EJ.

⁶³ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 lipca 2022 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.172.2022.2.AWO.

nia zapytał Ministerstwo Finansów na podstawie przepisów o informacji publicznej w zakresie złożonych deklaracji PIT-CSR(1) – dotyczący osób fizycznych, PIT-CSRS(1) – dotyczący przedsiębiorstw w spadku, oraz CIT-CSR(1) – dotyczący osób prawnych. Zgodnie z odpowiedzią z 14 lipca 2023 r. (znak sprawy BMI1.0123.1534.2023) za rok 2022 r. złożono łącznie 903 deklaracje, z czego:

- 701 deklaracji PIT-CSR(1),
- 7 deklaracji PIT-CSRS(1),
- 195 deklaracji CIT-CSR(1).

Odnosząc się do przedmiotowych danych, należy podkreślić, iż w związku z krótkim czasem obowiązywania przedmiotowej ulgi, brak jest danych porównawczych. Uwagę zwraca znaczna liczba deklaracji złożonych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Może to wskazywać na zaangażowanie się w przedmiotową ulgę szczególnie małych podmiotów, w tym jednoosobowych działalności gospodarczych.

Ulgą z tytułu przekazanej darowizny

Jedną z form wsparcia fundacji, stowarzyszeń i innych organizacji wskazanych w aktach prawnych są darowizny, uregulowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. Definicję darowizny ustawodawca określił w przepisie art. 888 kodeksu cywilnego⁶⁴, wskazując, iż przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Charakterystyczną więc cechą odróżniającą darowiznę od ulgi CSR jest nieodpłatny charakter świadczenia. W przypadku darowizny, obdarowany nie ma konieczności wzajemnego świadczenia wobec darczyńcy.

Ustawodawca ograniczył możliwości przekazania darowizny wyłącznie na rzecz kultu religijnego, działalność charytatywno-opiekuńczą, działalność kościoła lub działalność pożytku publicznego. Na podstawie obecnie obowiązujących przepisów darowizna nie jest wliczana w koszty uzyskania przychodu. Darowizny na cele pożytku publicznego, na cele kultu religijnego, krwiodawstwa i kształcenia zawodowego podlegają odliczeniu w kwocie dokonanej darowizny, łącznie nie więcej jednak niż w wysokości stanowiącej 6% dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych⁶⁵ oraz 10% dochodu uzyskanego w danym roku w podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁶. Jak wskazują organy podatkowe⁶⁷, wartość produktów przekazanych w darowiźnie dla innych podmiotów niebędących organizacjami pożytku publicznego, ale realizujących różne cele, zarówno te społeczne jak i charytatywne (stowarzyszenia, przedszkola, szkoły, domy pomocy społecznej), nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów po stronie wnioskodawcy, bowiem

⁶⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny Dz. U. z 2023 r. poz. 326.

⁶⁵ Art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa PIT)

⁶⁶ Art. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁶⁷ <https://www.prawo.pl/podatki/darowizny-w-ramach-csr-nie-stanowia-kosztu-podatkowego,520910.html> [dostęp: 18.07.2023].

znajduje zastosowanie ustawowe wyłączenie. Organy podatkowe w swoich interpretacjach wskazywały, że wartość darowizn produktów na rzecz innych podmiotów nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu po stronie wnioskodawcy⁶⁸.

W tabeli 4.1 wskazano różnice pomiędzy wprowadzoną ulgą CSR oraz darowizną, wyróżniając szereg kryteriów. Kluczową różnicą dla przedsiębiorców jest możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu, która została przewidziana w uldze CSR.

Tabela 4.1. Porównanie zastosowania ulgi CSR oraz ulgi z tytułu przekazanej darowizny

Kryterium	Ulgę CSR	Darowizna
Możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu	Występuje (100%)	Brak
Możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania	Występuje (50%)	Nie wyższa niż 6% dochodu (PIT) Nie wyższa niż 10% dochodu (CIT)
Limit	Nie więcej niż kwota dochodu uzyskana przez podatnika w roku podatkowym	Nie wyższa niż 6% dochodu (PIT) Nie wyższa niż 10% dochodu (CIT)
Wzajemność świadczenia	Konieczna	Brak możliwości
Przeznaczenie	Działalność sportowa, kulturalna, wspierająca szkolnictwo wyższe i naukę.	miejsca kultu religijnego, działalność charytatywno-opiekuńcza, kościoła, działalność pożytku publicznego, na kształcenie zawodowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o podatku od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od osób prawnych [stan na 15.10.2023 r.]

Porównując wprowadzoną ulgę CSR oraz ulgę związaną z przekazaną darowizną, należy wskazać na kluczowe różnice wyróżniające przedmiotowe ulgi podatkowe. Pierwszą z nich stanowi niezwykle istotna z punktu widzenia przedsiębiorców możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu w pełnej wysokości w przypadku ulgi CSR, co nie jest możliwe w przypadku darowizny. W przypadku darowizny podkreślić należy, iż z samej jej definicji jest ona świadczeniem, które nie wymaga od obdarowanego wzajemnego świadczenia; w zakresie ulgi CSR zachodzi konieczność wzajemnego świadczenia, co również wskazują interpretacje podatkowe. Znaczącą różnicą pomiędzy ulgą CSR a ulgą z tytułu przekazanej darowizny jest przeznaczenie, gdyż w obu przypadkach ustawodawca wskazał katalog celów, w jakich możliwe jest zastosowanie przedmiotowych ulg.

⁶⁸ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB-1-1.4.010.85.2023.1.RH.

Inne ulgi z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu zdefiniowane w przepisach podatkowych

Mając na względzie zaangażowanie ustawodawcy w działania stymulujące zaangażowanie przedsiębiorców, które dotyczą społecznej odpowiedzialności biznesu, należy wskazać również ulgi i zwolnienia, których istotą nie jest bezpośrednie wsparcie poprzez przekazanie środków pieniężnych innym podmiotom, ale pobudzanie i stymulowanie zachowań społecznie odpowiedzialnych mających charakter niefinansowy⁶⁹.

Przykładem takiej ulgi może być ulga pomocowa na rzecz ofiar konfliktu na Ukrainie. W związku z konfliktem, w tym znacznym zaangażowaniem się społeczeństwa na rzecz zarówno obywateli przybywających z terenów pochłoniętych wojną do Polski, jak również wsparcia ludności przebywającej bezpośrednio na terenie Ukrainy, przedsiębiorcy, w ramach swojej pomocy, zaczęli kierować do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej szereg zapytań w zakresie wprowadzonego przepisu art. 38w ustawy o CIT oraz przepisu art. 52zf w ustawie o PIT. Przedmiotem wskazanych interpretacji stała się możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zarówno u podatników podatku PIT, jak też podatników podatku CIT, kosztów wytworzenia lub cena nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn przekazanych w okresie od 24 lutego 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy⁷⁰. Podstawowym problemem dla przedsiębiorców, który wskazują w swoich interpretacjach organy podatkowe, jest brak w działaniach nakierowania na osiągnięcie bądź też zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, które jest konieczne do zastosowania przedmiotowej ulgi i potraktowania działań jako kosztów uzyskania przychodu. W swojej interpretacji⁷¹ organ wskazał, iż wnioskodawca nie przedstawił w tym zakresie żadnych informacji. Z opisu sprawy nie wynika, w jaki sposób będzie przekazywana do powszechnej wiadomości informacja o podjętych działaniach na rzecz uchodźców. Nie ma też żadnej informacji o opracowaniu i zatwierdzeniu strategii działalności firmy, w której jako działania w ramach CSR uwzględnione zostały działania pomocowe na rzecz uchodźców, co uniemożliwia skorzystanie z przedmiotowej ulgi.

Mając na uwadze określone działania z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu, należy zaznaczyć, że wśród istniejących w rodzimym ustawodawstwie ulg i zwolnień w podatkach dochodowych, które sprawiają, że przedsiębiorstwa mogą liczyć na zmniejszenie opodatkowania, znajdują się również te, których celem jest zachęcenie do inwestowania w poszczególne dobra materialne lub dokonywanie ulepszeń dotyczących wzrostu gospodarczego, innowacyjności czy ochrony klimatu. Zalicza się do nich ulgę termomodernizacyjną, ulgę badawczo rozwojową, ulgę na robotyzację oraz ulgę na prototyp, które nie są bezpośrednio związane ze społeczną odpowiedzialnością

⁶⁹ W. Wyrzykowski, P. Kasprzak: *Ulgą podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków*. Zarządzanie Finansami i Rachunkowość 2016, nr 4(1), s. 18.

⁷⁰ <https://kpmg.com/pl/pl/blogs/home/posts/2022/03/blog-podatkowy-preferencje-podatkowe-w-zwiazku-z-konfliktem-zbrojnym-na-terytorium-ukrainy.html> [dostęp: 19.07.2023r.].

⁷¹ Pismo z dnia 22 sierpnia 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0111-KDIB-2-1.4.010.162.2022.2.AR.

biznesu, jednak w sposób pośredni mogą przyczyniać się do kształtowania postaw społecznie odpowiedzialnych.

Pierwszą z ulg, która ma związek z ochroną klimatu jest ulga termomodernizacyjna, wprowadzona wyłącznie w ustawie o PIT. Dotyczy ona podatników, którzy są właścicielami bądź współwłaścicielami jednorodzinne budynek mieszkalnego. Mają oni prawo odliczyć wydatki poniesione na materiały budowlane, urządzenia i usługi mające na celu termomodernizację budynku mieszkalnego. Warunkiem skorzystania z odliczenia jest zakończenie termomodernizacji budynku mieszkalnego w terminie 3 lat od końca roku, w którym poniesiono pierwsze wydatki związane z termomodernizacją budynku mieszkalnego. Kwota odliczenia nie może przekroczyć 53 000 PLN w odniesieniu do wszystkich realizowanych przedsięwzięć termomodernizacyjnych⁷².

Kolejną część ulg stanowią ulgi związane z innowacyjnością. Powiązanie innowacyjności oraz CSR może być niezwykle szerokie, a w literaturze można spotkać się z pojęciem innowacyjności odpowiedzialnej społecznie (IOS)⁷³. Pierwszą ze wskazanych ulg jest ulga badawczo rozwojowa, wprowadzana zarówno w ustawie o PIT, jak również w ustawie o CIT. Zgodnie z ustawową definicją badania badawczo-rozwojowe to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. W ramach ulgi podatnik może odliczyć od podstawy opodatkowania część kosztów uzyskania przychodów poniesionych na tę działalność, które wskazane są jako koszty kwalifikowane. Do kosztów przedmiotowych należą m.in. wynagrodzenia pracowników w części związanej z działalnością B+R oraz związane z nimi składki na ubezpieczenia społeczne czy wydatki na nabycie sprzętu specjalistycznego, jak również ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne^{74,75}. Drugą z przedmiotowego grona jest ulga na robotyzację, wprowadzana zarówno w ustawie o PIT, jak również w ustawie o CIT. Zakłada możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację, tj. koszty nabycia fabrycznie nowych robotów, maszyn i urządzeń peryferyjnych^{76,77}. Ostatnia ulga to ulga na prototyp, wprowadzana zarówno w ustawie o PIT, jak również w ustawie o CIT. Stanowi kontynuację odliczeń wskazanych wcześniej w działalności badawczo-rozwojowej, której celem jest etap rozruchu technologicznego⁷⁸. Przewiduje ona możliwość odliczenia od podstawy obliczenia podatku kwoty stanowiącej 30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego

⁷² art. 26h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa PIT).

⁷³ L. Kowalczyk: *Innowacyjność odpowiedzialna społecznie, CSR instrumentem wzmacniającym innowacyjność*. Prace Naukowe Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości z siedzibą w Wałbrzychu 2015, nr 36 (6), s. 8.

⁷⁴ art. 26e, art. 26ea, art. 52t ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa PIT).

⁷⁵ Art. 18d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT).

⁷⁶ art. 52jb ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa PIT).

⁷⁷ art. 38eb ust. 1 w związku z ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT).

⁷⁸ M. Brzostowska, P. Kubiesa: *PIT. Komentarz*, komentarz do art. 26ga, wyd. II, Warszawa 2023.

produktu, przy czym wysokość odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej⁷⁹.

Przedmiotowe ulgi wskazują, że w obowiązujących przepisach znajdują się również te, które w sposób pośredni zaliczyć można do ulg związanych ze społeczną odpowiedzialnością biznesu. Dotyczą one takich obszarów jak zwiększenie eko-efektywności budynków czy ulgi badawcze, wspomagając działalność przedsiębiorców w wybranych obszarach.

Podsumowanie

Z biegiem lat widoczny jest wzrost zainteresowania ustawodawcy wprowadzaniem kolejnych instrumentów podatkowych zachęcających przedsiębiorców do zaangażowania się w działania z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu. Wzmożona aktywność przedsiębiorców w obrębie działań z zakresu CSR również determinuje konieczność ciągłego dostosowywania przepisów, w tym również podatkowych, do aktualnych potrzeb celem dalszej stymulacji zaangażowania przedsiębiorców w działania społecznie odpowiedzialne. Aby zrealizować cele zrównoważonego rozwoju konieczne jest, aby przedsiębiorcy w większym stopniu brali odpowiedzialność również za pozafinansowe aspekty swojej działalności, co z biegiem czasu będą wymuszały również wprowadzane przepisy dotyczące raportowania niefinansowego.

W rozdziale przedstawiono i opisano najważniejsze instrumenty prawno-podatkowe w postaci ulg występujących w podatkach dochodowych, stymulujące zaangażowanie przedsiębiorców w działania społecznej odpowiedzialności biznesu. Zwrócono uwagę na ulgi podatkowe, z których wyróżnić można ulgę CSR oraz ulgę związaną z przekazaną darowizną, których celem jest wsparcie działalności społecznie odpowiedzialnej. Wprowadzona ulga CSR jest odpowiedzią ustawodawcy na coraz większą świadomość i chęć zaangażowania się przedsiębiorców w działania społecznie odpowiedzialne. Analiza porównawcza dwóch głównych ulg pozwoliła na stwierdzenie, że w polskim porządku prawnym istnieją ulgi podatkowe stymulujące zachowania, które mogą zostać określone jako społecznie odpowiedzialne. Poprzez takie działania, w zamian za otrzymane wsparcie darczyńca bądź wspierający otrzymuje możliwość zmniejszenia obciążenia podatkowego. Jednocześnie zauważono, że istnieją również inne ulgi, którym można przypisać pośredni związek z działalnością społecznie odpowiedzialną, zachęcające do działań związanych z ekologią jak również ulgi wspierające innowacyjność.

Postulatem *de lege ferenda* powinno być dalsze rozszerzanie dostępnych ulg, które może doprowadzić do rozwoju świadomości społecznej. Wskazać należy, że ustawodawca częściowo, poprzez wprowadzenie kolejnych ulg z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu, przeniósł na przedsiębiorców ciężar spraw społecznych, w tym możliwość wywierania wpływu na działalność społecznie odpowiedzialną.

⁷⁹ art. 18ea ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT); art. 26ga ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa PIT).

Wskazane w publikacji przepisy wyróżnia szereg ograniczeń przedmiotowych, które mogą determinować większe zaangażowanie przedsiębiorców w działania wyłącznie w określonych sferach objętych wskazanymi ulgami. Wpływ pojawienia się najnowszej z nich – ulgi CSR – powinien być przedmiotem przyszłych badań, gdyż w związku z jej krótkim obowiązywaniem brak jest porównywalnych informacji i danych, które mogą prowadzić w szczególności do sprawdzenia, czy przedmiotowa ścieżka ma potencjał, by zmienić podejście przedsiębiorców do działań CSR. Niewielka skala i zakres aktualnych ulg oraz problematyka prawidłowej interpretacji stanowią poważny problem na drodze ich powszechnego stosowania. W związku z tym proponuje się rozszerzenie katalogu wskazanych ulg, co może pomóc w osiągnięciu celów zrównoważonego rozwoju oraz prowadzić do wzrostu liczby podmiotów zaangażowanych w działania społeczne odpowiedzialne.

