

Maria Supera-Markowska

Uniwersytet Warszawski, Polska

e-mail: m.supera@wpia.uw.edu.pl

ORCID: 0000-0003-1599-0740

**RÓWNOŚĆ I NIERÓWNOŚĆ W PRAWIE
PODATKOWYM – STUDIUM PRZYPADKU INSTYTUCJI
ODPISU Z PODATKU DOCHODOWEGO NA RZECZ
ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO**

**EQUALITY AND INEQUALITY IN TAX LAW. A CASE STUDY
OF INCOME TAX ALLOCATION TO PUBLIC BENEFIT
ORGANIZATIONS**

Abstract

The objective of the paper is to analyse the compliance of the percentage-based income tax allocation to a public benefit organization with the principle of equality. The problem is examined with regard to beneficiaries of the allocated funds and decision-makers. The research hypothesis presupposes that this principle is compromised in many aspects. The conducted analysis refers also to other tax law constructs related to public benefit activities (donations and volunteering). The above-defined topic is discussed using the dogmatic-legal and empirical method. A comparative legal analysis of the construct in question is also carried out to explore its practical application as juxtaposed not only with the principle of equality, but also taking into consideration the principle of subsidiarity, the idea of civil society and the concept of tax as a gratuitous performance. Based on the analysis, the desired trajectory of change in legislation is defined.

KEYWORDS

income taxes, public benefit organizations, tax allocation to public benefit organizations

SŁOWA KLUCZOWE

podatki dochodowe, organizacje pożytku publicznego, odpis podatkowy na rzecz organizacji pożytku publicznego

WPROWADZENIE

Od 1 stycznia 2004 r.¹ w polskim systemie podatkowym funkcjonuje instytucja 1-procentowego (od 1 lipca 2022 r. wysokość odpisu wzrosła do 1,5%²) odpisu z podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz organizacji pożytku publicznego (dalej: odpisu). Do przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ została ona wprowadzona ustawą z dnia 24 kwietnia 2003 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁴. Następnie stosowne regulacje prawne i praktyka funkcjonowania tej instytucji podlegały pewnym zmianom, wśród których jedną z ważniejszych było wprowadzenie możliwości określania tzw. celu szczegółowego i tworzenie tzw. subkont. Jednocześnie w kolejnych latach jej funkcjonowania instytucja ta zyskiwała coraz większą popularność⁵. Liczba podatników,

¹ Co dotyczyło rozliczenia za rok podatkowy 2003.

² Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 1265, z późn. zm.).

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647, z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.f.

⁴ Dz.U. z 2003 r., nr 96, poz. 874, z późn. zm.

⁵ Dane porównawcze dotyczące lat 2004–2022 przedstawia poniższa tabela (Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2022 roku (z rozliczenia za 2021 rok)*, Warszawa 2022, s. 5):

Rok	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
L. podatników (w tys.)	80	681	1157	1604	5135	7325	8624	10135	11166	11 537	12034	12457	13 178	13 614	14 131	14 499	14794	15337	15 943
Suma odpisów (w mln zł)	10,4	41,6	62,3	105,4	298,3	381,5	360,9	403,9	459,4	482,3	511	560	619,1	622,2	763,9	876,7	908	972,7	1114,4

którzy w 2020 r. zadeklarowali przekazanie odpisu, wynikającego z rozliczenia za 2019 r., wyniosła 14,8 mln, a łączna wysokość środków – 908 mln zł (w 2004 r. było to odpowiednio 80 tys. i 10,4 mln zł); w 2021 r. wielkości te dotyczące rozliczenia za 2020 r. wyniosły: 15,3 mln podatników i 972,7 mln zł, a w 2022 r. (za 2021 r.) – 15,9 mln podatników i 1114,4 mln zł⁶. Jednocześnie jednak można zauważyć, iż od lat⁷ znaczącą część środków z odpisu otrzymuje zaledwie kilka organizacji pożytku publicznego (dalej: OPP). W 2020 r. blisko 1/3 środków (ok. 294 mln zł) trafiła do zaledwie 4 (z 8743) uprawnionych OPP⁸; podobnie w 2021 r.: 1/3 środków (ok. 325 mln zł) trafiła do 4 (z 8694) uprawnionych OPP⁹; analogicznie w 2022 r. (ok. 369 mln zł – do 4 z 8945 uprawnionych OPP)¹⁰. Istotne jest przy tym, że środki te stanowią środki publiczne. Mechanizm alokacji nie pozbawia ich takiego charakteru, jakkolwiek skutkuje pewnym umniejszeniem zasobów publicznych na finansowanie wydatków określonych w budżetach publicznych.

Skłania to do próby ustalenia, na ile instytucja ta zapewnia równy dostęp do przedmiotowej części środków publicznych alokowanej w ramach odpisu; jest to zagadnienie równego dostępu do środków publicznych alokowanych w ramach instytucji odpisu.

Jednocześnie należy się zastanowić nie tylko nad kwestią równości w kontekście beneficjentów środków (tj. OPP otrzymujących odpis oraz osób będących z kolei ich beneficjentami), ale także – decydentów (podmiotów decydujących o alokacji w ramach odpisu); jest to zagadnienie uprawnienia podatników do decydowania o alokacji w ramach tej instytucji, przewidzianego obecnie dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), a niedostępnego dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

W końcu pewnej uwagi w kontekście równości w prawie wymaga też różnicowanie korzyści podatkowych dla podmiotów wspierających działalność pożytku publicznego poprzez odpisy (dostępne jedynie dla osób fizycznych), darowizny (możliwość ich odliczenia od dochodu występuje zarówno w przypadku podat-

⁶ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2022 roku (z rozliczenia za 2021 rok)*, Warszawa 2022, s. 2–3 i 5.

⁷ Zob. dane dotyczące kwot 1% odpisu i jego odbiorców w kolejnych latach podatkowych dostępne na stronach: <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> oraz <https://www.gov.pl/web/finanse/1-procent-podatku-dla-opp> (dostęp: 27.12.2022 r.).

⁸ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2020 roku (z rozliczenia za 2019 rok)*, Warszawa 2020, załącznik nr 2.

⁹ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2021 roku (z rozliczenia za 2020 rok)*, Warszawa 2021, załącznik nr 2.

¹⁰ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2022 roku (z rozliczenia za 2021 rok)*, Warszawa 2022, załącznik nr 2.

ników podatku dochodowego od osób fizycznych¹¹, jak i podatku dochodowego od osób prawnych¹², jakkolwiek w różnych maksymalnych wysokościach¹³) oraz w formie własnego zaangażowania jako wolontariuszy (brak możliwości jakichkolwiek odliczeń podatkowych z tego tytułu).

Rozważania we wskazanym zakresie będą prowadzone w ramach analizy dogmatyczno-prawnej i empirycznej oraz prawno-porównawczej funkcjonowania instytucji odpisu skonfrontowanej z zasadami równości i subsydiarności, ideą społeczeństwa obywatelskiego oraz koncepcją podatku jako świadczenia nieodpłatnego.

1. GENEZA INSTYTUCJI ODPISU W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

Wprowadzenie instytucji odpisu w przepisach u.p.d.o.f. było związane z przyjęciem systemowej regulacji dotyczącej działalności pożytku publicznego w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹⁴. Ustawą tą wprowadzono do polskiego systemu prawnego kategorię organizacji pożytku publicznego¹⁵, wyposażoną w prawo do otrzymywania odpisu. Należy podkreślić, iż przepisy o OPP i odpisie nie miały bynajmniej stanowić najważniejszego przedmiotu regulacji u.d.p.p.w.; za takowy wskazano przede wszystkim uregulowanie współpracy między sektorem publicznym a organizacjami pozarządowymi oraz wolontariatu¹⁶. Zgodnie z uzasadnieniem do u.d.p.p.w., „prawne uregulowanie (...) powinno sprzyjać dalszej, koniecznej decentralizacji zadań publicznych, prawidłowemu wykonywaniu zadań przez podmioty publiczne oraz rozwojowi działalności organizacji pozarządowych

¹¹ Zob. art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.f.

¹² Zob. art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587, z późn. zm.); dalej: u.p.d.o.p.

¹³ 6% dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych (zob. art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.f.) i 10% – w podatku dochodowym od osób prawnych (art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.), z tym że nie więcej niż wynosi wartość darowizny.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1327, z późn. zm.; dalej: u.d.p.p.w.

¹⁵ Szerzej na temat OPP zob. np.: A. Ceglarski, *Organizacje pożytku publicznego*, Warszawa 2005; M. Chrzczonowicz, A. Krawczyk, *Organizacje pożytku publicznego: uzyskanie statusu OPP, przywileje, obowiązki, kontrola*, Warszawa 2012; M. Halszka, *Organizacje pożytku publicznego: rozwiązania prawne, funkcjonowanie, rozwój*, Kraków 2008; N. Kowal, *Tworzenie i rejestracja organizacji pożytku publicznego: komentarz do art. 1–27 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz innych przepisów regulujących rejestrację organizacji pożytku publicznego*, Kraków 2005; M. Supera-Markowska, *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Warszawa 2015, s. 73–89.

¹⁶ Uzasadnienie do projektu u.d.p.p.w., druk nr 263, Sejm IV Kadencji, 15.02.2002 r., s. 18–19.

jako podstawowych komponentów społeczeństwa obywatelskiego¹⁷. Instytucję odpisu wzorowano na węgierskich rozwiązaniach mechanizmu alokacji części podatku, bazujących z kolei na włoskich przepisach dotyczących wsparcia dla instytucji religijnych¹⁸ (wł. *otto per mille*¹⁹). Obecnie regulacje prawne przewidujące obywatelską alokację części podatku dochodowego obowiązują w wielu krajach Europy (m.in. w Polsce, we Włoszech i na Węgrzech, a także w Hiszpanii, Mołdawii, Portugalii, Rumunii oraz na Litwie i Słowacji²⁰).

2. CHARAKTERYSTYKA INSTYTUCJI I JEJ ISTOTA

Instytucja odpisu swoje podstawy w prawie podatkowym znajduje obecnie w art. 45c u.p.d.o.f. oraz art. 21b ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²¹, na podstawie których właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek podatnika, przekazuje na rzecz jednej wybranej przez podatnika OPP kwotę w wysokości nieprzekraczającej 1,5% należnego podatku wynikającego z zeznania podatkowego złożonego w terminie określonym dla jego złożenia albo z korekty zeznania, jeżeli została dokonana w ciągu miesiąca od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego (art. 45c ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 21b ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Za wniosek, o którym mowa, uważa się wskazanie przez podatnika w zeznaniu podatkowym albo w korekcie zeznania jednej OPP poprzez podanie jej numeru wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) oraz kwoty do przekazania na rzecz tej organizacji, w wysokości nieprzekraczającej 1,5% podatku należnego (art. 45c ust. 3 u.p.d.o.f. oraz art. 21b ust. 3 u.z.p.d.o.f.). Na podstawie art. 45c ust. 3a u.p.d.o.f. za wniosek uważa się również wskazanie przez podatnika rozliczanego przez płatnika²², w oświadczeniu sporządzonym według ustalonego wzoru, jednej OPP poprzez podanie jej numeru wpisu do KRS. Oświadczenie składa się właściwemu urzędowi skarbowemu w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Oświadczenie to wraz z rocznym obliczeniem podatku przez płatnika, na potrzeby przekazania 1,5% podatku należnego

¹⁷ Uzasadnienie do projektu u.d.p.p.w., druk nr 263, Sejm IV kadencji, 15.02.2002 r., s. 20.

¹⁸ J. Wygnański, *1% podatku od firm dla organizacji pożytku publicznego. Ekspertyza 2020*, Warszawa 2020, s. 10.

¹⁹ B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment of the Impact of the Percentage Tax Designations: Past, Present, Future*, ERSTE Foundation, Vienna 2016, s. 17.

²⁰ Szerzej zob. B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*

²¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2540; dalej: u.z.p.d.o.f.

²² Na temat takiego rozliczenia zob.: M. Supera-Markowska, *Rozliczenie roczne podatku*, (w:) D. Dzienisiuk, M. Supera-Markowska (red.), *Podatki i składki z tytułu zatrudnienia*, Warszawa 2020, s. 317–318.

traktuje się na równi z zeznaniem podatkowym. Złożenie oświadczenia oznacza wyrażenie zgody na przekazanie kwoty w wysokości 1,5% podatku należnego (art. 45c ust. 3b u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 45c ust. 2 u.p.d.o.f. (art. 21b ust. 2 u.z.p.d.o.f.) warunkiem przekazania alokowanej w ramach odpisu kwoty jest zapłata w pełnej wysokości podatku należnego stanowiącego podstawę jej obliczenia nie później niż w terminie dwóch miesięcy od upływu terminu do złożenia zeznania podatkowego. Na podstawie art. 45c ust. 4 u.p.d.o.f. (art. 21b ust. 4 u.z.p.d.o.f.) kwotę 1,5% odpisu, zgodnie z wnioskiem podatnika, naczelnik urzędu skarbowego przekazuje w terminie od maja do lipca roku następującego po roku podatkowym, za który składane jest zeznanie podatkowe, na rachunek bankowy właściwy do przekazania 1,5% podatku podany przez OPP zgodnie z przepisami u.d.p.p.w., chyba że:

- organizacja nie podała, zgodnie z u.d.p.p.w., numeru rachunku bankowego właściwego do przekazania 1,5% podatku lub numer tego rachunku jest nieprawidłowy;
- organizacja została usunięta z wykazu prowadzonego zgodnie z art. 27a u.d.p.p.w.;
- podatnik we wniosku podał numer wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego, którego nie zawiera wykaz prowadzony zgodnie z art. 27a u.d.p.p.w. (art. 45c ust. 6 u.p.d.o.f. oraz art. 21b ust. 6 u.z.p.d.o.f.).

Wykaz, o którym jest mowa powyżej, jest prowadzony na podstawie art. 27a ust. 1 u.d.p.p.w. przez Dyrektora Narodowego Instytutu – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego (dalej: NIW) w formie elektronicznej i obejmuje on organizacje mające status organizacji pożytku publicznego na dzień 30 listopada roku podatkowego, na które podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może przekazać 1% podatku z zeznań podatkowych składanych za rok podatkowy. Nie później niż dnia 15 grudnia roku podatkowego wykaz ten powinien zostać zamieszczony na stronie podmiotowej NIW w Biuletynie Informacji Publicznej.

W przypadku ewentualnej korekty zeznania, w wyniku której okazuje się, iż podatnik zadysponował odpisem zbyt wysokim w stosunku do jego zobowiązania podatkowego ustalonego po stosownej korekcie, zgodnie z art. 77c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²³ nadpłata wynikająca z korekty zeznania jest pomniejszana o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej na rzecz OPP, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę 1,5% podatku należnego wynikającego z tej korekty.

Należy podkreślić, że odpis nie jest ulgą podatkową (nie zmniejsza bowiem wysokości podstawy opodatkowania bądź samego podatku) ani darowizną (nie następuje bowiem kosztem majątku własnego podatnika²⁴) i nie należy go utożsa-

²³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651, z późn. zm.; dalej: o.p.

²⁴ Tymczasem zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360, z późn. zm.) przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

miać z filantropią²⁵. Jego istotę stanowi przyznanie podatnikowi prawa do decydowania o przeznaczeniu części środków pochodzących z podatku dochodowego. Stanowi to przejaw redystrybucji obywatelskiej podatku dochodowego, swoistą formę budżetu partycypacyjnego²⁶, skutkującą skierowaniem części środków publicznych z podatku dochodowego od osób fizycznych²⁷ zgodnie z decyzjami podatników, a nie władz publicznych. Nie zmienia to jednak charakteru tych środków jako (budżetowych) środków publicznych²⁸ (na co wskazuje też orzecznictwo sądowe: „otrzymane przez organizacje pożytku publicznego środki finansowe pochodzące z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych mogą być wykorzystane wyłącznie na prowadzenie działalności pożytku publicznego. Tym samym uzasadniona wydaje się teza, że możliwość dysponowania tymi środkami o charakterze podatkowym, a więc środkami publicznymi, mieści się w pojęciu »dysponowania majątkiem publicznym«”²⁹), a zgodnie z budżetową zasadą jedności całość dochodów powinna być przeznaczana na pokrycie wszystkich wydatków budżetowych³⁰.

Uzasadnieniem alokacji środków publicznych w ramach instytucji odpisu jest zasada subsydiarności³¹ i idea społeczeństwa obywatelskiego³². Instytucja odpisu miała przyczyniać się do rozwoju społeczeństwa obywatelskiego poprzez udostępnienie organizacjom narzędzi do pozyskiwania środków finansowych na ich

²⁵ Por. B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 14 i 24, oraz U. Smółkowska, *Wspieranie organizacji pożytku publicznego z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Infos Zagadnienia Społeczno-Gospodarcze” 2011, nr 22 (114), s. 2.

²⁶ Który to budżet partycypacyjny obecnie, wobec przedstawionych w dalszej części artykułu „wypaczeń” instytucji odpisu, lepiej realizuje ideę odpisu niż sam odpis.

²⁷ Dość dużą, np. w 2020 r. podatnicy przekazali w ramach odpisu ok. 0,9 mld zł [Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2020 roku (z rozliczenia za 2019 rok)*, Warszawa 2020, s. 3], przy całkowitych wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zaplanowanych w budżecie państwa na kwotę 64,1 mld zł (załącznik nr 1 do ustawy budżetowej na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r., Dz.U. z 2020 r., poz. 571, z późn. zm.).

²⁸ Por. S. Czetwertyński, *Konkurencja na rynku jednego procenta*, „Społeczeństwo i Ekonomia” 2016, nr 1(5), s. 71.

²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2016 r., II SAB/Wa 987/15.

³⁰ Zob. E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 140.

³¹ Zasada subsydiarności (pomocniczości) oznacza, iż ani państwo i jego organy (organy administracji rządowej), ani jednostki samorządu terytorialnego nie powinny ingerować w sprawy, z którymi poszczególne podmioty (w tym obywatele i ich organizacje – organizacje pozarządowe) są w stanie poradzić sobie same. Szerzej zob.: M. Supera-Markowska, *Podstawy prawne...*, s. 11–13.

³² Szerzej na temat społeczeństwa obywatelskiego zob.: G. Piechota, *Organizacje pożytku publicznego – w drodze do społeczeństwa obywatelskiego?*, Katowice 2011, s. 12–22; G. Piechota, *Fakty i mity o jednym procencie podatku. Odpis podatkowy w procesie kreowania społeczeństwa obywatelskiego*, Kraków 2015, s. 17–25, oraz przywołana tam literatura.

działalność, którą obywatele uznają za ważną i potrzebną³³. Jednak obecna prostota (jedynie odpowiednie wypełnienie i złożenie zeznania lub oświadczenia bez konieczności samodzielnego przekazywania kwoty odpisu³⁴) i „bezkosztowość” tego mechanizmu dla podatników³⁵ może wręcz skutkować zmniejszaniem lub brakiem rozwoju działań wymagających autentycznego zaangażowania czasu i pieniędzy obywateli w działalność w ramach trzeciego sektora³⁶, zwłaszcza w postaci wolontariatu i darowizn³⁷. Ta ostatnia kwestia wiąże się z problemem

³³ Por. G. Piechota, *Fakty i mity...*, s. 55.

³⁴ Podczas gdy w pierwszym okresie funkcjonowania tej instytucji podatnicy sami wpłacali pieniądze na rzecz wybranej organizacji, a następnie zmniejszali podatek o przekazaną kwotę, co zmieniono ustawą z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 209, poz. 1316, z późn. zm.), wprowadzając zasadę, iż podatnicy jedynie deklarują kwotę odpisu, a przekazują ją wskazanym OPP naczelnicy urzędów skarbowych.

³⁵ Podatnik nie może zatrzymać części podatku podlegającej alokacji, a jedynie wybrać dla niej cel – nie ponosi jednak żadnych dodatkowych kosztów, prócz wysiłku określenia w deklaracji podatkowej (oświadczeniu), na czyją rzecz przekazuje odpis (por. S. Czetwertyński, *Konkurencja...*, s. 70). Jednak z przeprowadzonych badań [G. Piechota, *Motywacje Polaków przy wyborze organizacji pożytku publicznego (której przekazują 1% podatku) a budowanie lokalnej społeczności obywatelskiej*, „Zarządzanie Publiczne” 2010, nr 3(13), s. 10] wynika, iż zdecydowana większość podatników (79,58%) nie weryfikuje działalności OPP, na rzecz których przekazuje odpis.

³⁶ Por. G. Piechota, *Alokacja jednoprocentowa w perspektywie regionalnej – współpraca samorządu z organizacjami pożytku publicznego*, „Polityka i Społeczeństwo” 2013, nr 3(11), s. 24. W literaturze formułuje się wręcz tezę o „fałszywej filantropii” związanej z 1% odpisem (T. Perkowski, *Mechanizm jednego procentu jako „fałszywa” filantropia*, „Kwartalnik Trzeci Sektor” 2011, nr 24).

³⁷ Warto przy tym zwrócić uwagę na rażącą dysproporcję pomiędzy liczbą podatników dokonujących darowizn (odliczanych od dochodu, z tym że dane w tym zakresie dotyczą podatników rozliczających się wg skali podatkowej) a dysponujących odpisem (natomiast dane w tym zakresie dotyczą podatników rozliczających się nie tylko według skali podatkowej): w 2019 r. (z rozliczenia za 2018 r.) było to zaledwie 252 934 podatników (Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r.*, Warszawa 2019, s. 18) wobec 14,5 mln [Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2019 roku (z rozliczenia za 2018 rok)*, Warszawa 2019, s. 2]; w 2020 r. (z rozliczenia za 2019 r.) – 334 998 podatników (Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 r.*, Warszawa 2021, s. 18) wobec 14,8 mln [Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2020 roku (z rozliczenia za 2019 rok)*, Warszawa 2020, s. 2]; w 2021 r. (z rozliczenia za 2020 r.) – 476 854 (Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r.*, Warszawa 2022, s. 18) wobec 15,3 mln [Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2021 roku (z rozliczenia za 2020 rok)*, Warszawa 2021, s. 2]; w 2022 r. (z rozliczenia za 2021 r.) – 515 494 (Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 r.*, Warszawa 2022, s. 18) wobec 15,9 mln [Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2022 roku (z rozliczenia za 2021 rok)*, Warszawa 2022, s. 2].

określanym jako (ang.) *crowding out*, którego dalsza analiza wykracza już jednak poza ustalone ramy niniejszego artykułu³⁸.

3. PODMIOTY UPRAWNIONE DO DECYDOWANIA O ODPISIE – NIERÓWNOŚĆ DECYZYJNA CO DO ALOKACJI

W polskim systemie podatkowym decyzje co do alokacji w ramach odpisu mogą podejmować jedynie podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych – prawo takie nie przysługuje natomiast podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych. Powstaje zatem pytanie, czy występująca nierówność jest uzasadniona?

Biorąc pod uwagę zakres podmiotowy podatku dochodowego od osób fizycznych³⁹ i podatku dochodowego od osób prawnych⁴⁰, linia podziału pomiędzy podatnikami uprawnionymi do decydowania o odpisie przebiega pomiędzy osobami fizycznymi (ewentualnie przedsiębiorstwami w spadku) jako podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych a wszystkimi innymi podatnikami podatku dochodowego podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Nie ma znaczenia, czy podatnik podatku dochodowego jest przedsiębiorcą czy małym podatnikiem, ani skąd czerpie swoje dochody (z pracy, z działalności gospodarczej lub z innego źródła). Podkreślenie to jest o tyle istotne, iż w prowadzonej w środowisku trzeciego sektora dyskusji dotyczącej odpisu⁴¹ często stosuje się jako kryterium różnicujące podatników mogących dysponować odpisem i takiego prawa pozbawionych „bycie firmą” (prawa miałyby być pozbawione „firmy”). Tymczasem już w obecnym stanie prawnym niektóre firmy⁴² (a poprawnie oczywiście: przedsiębiorcy) mogą takiego odpisu dokonywać. Jeśli bowiem mamy do czynienia z osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą indywidualnie lub w formie spółki cywilnej, to przedsiębiorca taki, będący podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, może dysponować odpisem z podatku na takich samych zasadach jak osoba fizyczna czerpiąca dochody podlegające opodatkowaniu tymże podatkiem z umowy o pracę, zlecenia czy z innych źródeł. Należy też podkreślić, że przedsiębiorca będący osobą fizyczną ma prawo do dysponowania odpisem zarówno w sytuacji, gdy opodatkowanie następuje na zasadach ogólnych, jak i szczególnych, tzw. podatkiem liniowym (stałą stawką w wysokości 19%) czy ryczałtem od przychodów ewiden-

³⁸ Na ten temat zob. np. B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 31 i n.

³⁹ Zob. art. 1–1a u.p.d.o.f. oraz art. 1–1a u.z.p.d.o.f.

⁴⁰ Zob. art. 1–1a u.p.d.o.p.

⁴¹ Np. <https://instytutprawobywatelskich.pl/1-procent-od-firm-podpisz-petycje/>.

⁴² Zob. M. Maj, *Firma też może się podzielić PIT*, „Rzeczpospolita”, 16 marca 2017 r.

cjonowanych. Co więcej, faktyczne prawo do dysponowania odpisem występuje w przypadku niektórych spółek prawa handlowego (jak np. spółka partnerska), w których to podatnikami są ich wspólnicy. Jeśli bowiem są to osoby fizyczne, to płacąc od dochodów z działalności spółki PIT, mają one prawo do dysponowania odpisem. Natomiast w przypadku pozostałych przedsiębiorców, którzy z uwagi na swoją formę prawną podlegają opodatkowaniu CIT (w tym w szczególności spółki z o.o. i spółki akcyjne), taka możliwość nie istnieje – podobnie jak w przypadku innych osób prawnych (np. fundacji, stowarzyszeń) czy pozostałych jednostek organizacyjnych (np. wspólnot mieszkaniowych, stowarzyszeń zwykłych)⁴³.

Pewnego uzasadnienia aksjologicznego takiego stanu można szukać w tym, iż odpis ma sprzyjać rozwojowi społeczeństwa obywatelskiego, więc decydować o nim powinny właśnie osoby fizyczne (obywatele – a nie korporacje lub podmioty o substracie kapitałowym)⁴⁴, ale nie jest ono przekonujące wobec tego, że zarówno obywatele, jak i inni podatnicy podatku dochodowego mają możliwość korzystania z odliczenia od dochodu przed jego opodatkowaniem (przy spełnieniu pewnych warunków) darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego prowadzonej przez organizacje pozarządowe. Obydwie bowiem ustawy o podatkach dochodowych – zarówno u.p.d.o.f. (w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a), jak i u.p.d.o.p. (w art. 18 ust. 1 pkt 1) – przewidują taką możliwość, różniując jednak maksymalną wysokość odliczenia (6% dochodu w podatku dochodowym o osób fizycznych oraz 10% dochodu w podatku dochodowym od osób prawnych, z tym że nie więcej niż wartość darowizny). Skoro zarówno osoby fizyczne, jak i pozostali podatnicy podatku dochodowego, przekazujący darowizny na działalność NGO, mogą korzystać z pewnych preferencji podatkowych, nielogiczne jest, że w przypadku innego instrumentu (odpisu), ale o zasadniczo takim samym celu (wspieranie działalności pożytku publicznego), sytuacja tych dwu kategorii podatników jest zróżnicowana. Zróżnicowanie to, przy jednoczesnej powszechnej możliwości dokonywania wspomnianego odliczenia z tytułu darowizn (których wysokość powinna zostać ujednolicona w obydwu ustawach o podatkach dochodowych⁴⁵), naruszając zasadę spójności systemowej obydwu ustaw o podatkach dochodowych, jest przejawem nieuzasadnionej⁴⁶ nierówności w prawie. Skoro ustawodawca dopuszcza dla obydwu kategorii podatników odliczenie z tytułu przedmiotowych darowizn, to powinien też dla tych samych

⁴³ Które, nawet nie prowadząc działalności gospodarczej, mogą uzyskiwać dochody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych (szerzej na ten temat zob. M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Warszawa 2016).

⁴⁴ A uzasadnienia pragmatycznego – w obawie przed utratą dochodów budżetowych z podatku dochodowego od osób prawnych, o czym mowa jest w dalszej części artykułu.

⁴⁵ To czy „w dół” (tj. do 6% dochodu jak w PIT) czy „w górę” (tj. do 10% – jak w CIT) zależeć powinno od całościowej oceny skutków proponowanych zmian i nowych rozwiązań dotyczących odpisu oraz innych regulacji podatkowych istotnych dla trzeciego sektora.

⁴⁶ Trudno bowiem za wystarczające uzasadnienie uznać jedynie potencjalną utratę części dochodów budżetowych, o czym mowa w dalszej części artykułu.

kategorii dopuścić możliwość dysponowania odpisem. Prowadzi to do sformułowania postulatu *de lege ferenda* wprowadzenia możliwości dysponowania odpisem także przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, przy czym powinno też (w imię spójności) nastąpić zrównanie w PIT i CIT wysokości dopuszczalnych odliczeń z tytułu darowizn przekazywanych NGO na cele działalności pożytku publicznego.

4. POSTULAT WPROWADZENIA ODPISU W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH – ZAPEWNIENIE RÓWNOŚCI W PRAWIE DO DECYDOWANIA

Krajem, w którym dostępna jest alokacja na rzecz trzeciego sektora nie tylko z podatku dochodowego od osób fizycznych, ale także z podatku dochodowego od osób prawnych, jest Słowacja⁴⁷. W państwie tym 3 lata po uruchomieniu alokacji z podatku dochodowego od osób fizycznych zdecydowano się (w 2004 r.) na wprowadzenie dodatkowego mechanizmu alokacji z podatku dochodowego od osób prawnych. Warto dodać, że Słowacja połączyła instytucję odpisu z podatku z promowaniem własnego zaangażowania podatników, a mianowicie różnicując wysokość alokacji w zależności od zaangażowania własnych zasobów podatnika. W przypadku osób fizycznych wysokość odpisu jest podwyższona z 2% do 3% pod warunkiem udokumentowania pracy wolontarystycznej podatnika w wymiarze co najmniej 40 godzin, natomiast w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych – z 1% do 2%, pod warunkiem przekazania na rzecz trzeciego sektora darowizn przekraczających 0,5% podatku⁴⁸. Rozwiązanie takie może stanowić *de lege ferenda* interesujący element reformy odpisu w polskim systemie obciążonym wspomnianym wcześniej problemem określonym w literaturze mianem „fałszywej” filantropii⁴⁹.

Propozycja wprowadzenia w polskim systemie podatkowym odpisu w podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁰ wiąże się przede wszystkim ze wskazanym obecnie stanem nierówności w prawie do decydowania o alokacji części podatku dochodowego i dążeniem do usunięcia tego nieuzasadnionego zróżnicowania. Niemniej istotnym argumentem jest również potencjalny pozytywny skutek w postaci wzmocnienia i rozwoju trzeciego sektora. Kwestia ta

⁴⁷ Zob. B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 62–65.

⁴⁸ *Ibidem*, s. 21 i 63.

⁴⁹ Zob.: T. Perkowski, *Mechanizm...*

⁵⁰ Bliższe założenia propozycji zob. M. Supera-Markowska, *Założenia do projektu przepisów wprowadzających w polskim systemie prawa 1% odpis z podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz organizacji pożytku publicznego*, Łódź 2022.

nabiera szczególnej wagi wobec oczywiście spodziewanego zmniejszenia dochodów podatkowych budżetu państwa (a także budżetów jednostek samorządu terytorialnego z uwagi na ich udział we wpływach z tego podatku⁵¹) w przypadku wprowadzenia odpisu z CIT.

W przypadku budżetu państwa tendencją od lat utrzymującą się w polskim systemie finansów publicznych jest to, że największe znaczenie fiskalne w systemie dochodów budżetowych ma podatek od towarów i usług (VAT); w ustawach budżetowych z ostatnich lat dochody z tego podatku planowano na: 179,6 mld zł na 2019 r.⁵², 170 mld zł na 2020 r.⁵³, 214,5 mld zł na 2021 r.⁵⁴, 237,4 mld na 2022 r.⁵⁵, podczas gdy z PIT na: 64,3 mld zł na 2019 r.⁵⁶, 64,1 mld zł na 2020 r.⁵⁷, 71,3 mld zł na 2021 r.⁵⁸, 69,4 mld na 2022 r.⁵⁹, a z CIT na: 34,8 mld zł na 2019 r.⁶⁰, 38,5 mld zł na 2020 r.⁶¹, 49,5 mld zł na 2021 r.⁶², 53,9 mld zł na 2022 r.⁶³. Jeszcze jednym z czterech najważniejszych co do wielkości źródeł dochodów budżetowych jest podatek akcyzowy z dochodami określonymi odpowiednio na: 73 mld zł na 2019 r.⁶⁴, 68,4 mld zł na 2020 r.⁶⁵, 75,5 mld zł na 2021 r.⁶⁶, 79,1 mld zł na 2022 r.⁶⁷. Według sprawozdań z wykonania ustawy budżetowej z ostatnich lat⁶⁸ wielkości zrealizowane wyniosły w 2019 r.: 180,9 mld zł z VAT, 65,4 mld zł z PIT, 39,9 mld zł z CIT oraz 72,4 mld zł z akcyzy; a w 2020 r. odpowiednio: 184,5 mld zł, 63,8 mld zł, 41,3 mld zł oraz 71,8 mld zł. W polskim systemie dochodów budżetowych widać więc wyraźnie przeważające znaczenie w realizacji funkcji fiskalnej dwu podatków pośrednich: VAT oraz akcyzy, które łącznie

⁵¹ Zob. ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2267), dalej: u.d.j.s.t.

⁵² Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 198).

⁵³ Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571, z późn. zm.).

⁵⁴ Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 190, z późn. zm.).

⁵⁵ Ustawa budżetowa na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2022 r., poz. 270).

⁵⁶ Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 198).

⁵⁷ Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571, z późn. zm.).

⁵⁸ Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 190, z późn. zm.).

⁵⁹ Ustawa budżetowa na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2022 r., poz. 270).

⁶⁰ Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 198).

⁶¹ Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571, z późn. zm.).

⁶² Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 190, z późn. zm.).

⁶³ Ustawa budżetowa na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2022 r., poz. 270).

⁶⁴ Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 198).

⁶⁵ Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz.U. z 2020 r., poz. 571, z późn. zm.).

⁶⁶ Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 190, z późn. zm.).

⁶⁷ Ustawa budżetowa na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r. (Dz.U. z 2022 r., poz. 270).

⁶⁸ <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdania-roczne> (dostęp: 27.12.2022 r.).

stanowią ok. 70% całości dochodów budżetu państwa⁶⁹. W tym kontekście „dzielenie się” przez budżet państwa z OPP wpływami z PIT – dopiero trzeciego, jeśli chodzi o jego wagę fiskalną, źródła podatkowych dochodów budżetu państwa – nie stanowi tak bardzo istotnego ubytku dla tego budżetu (zakładając, że odpis przekazaliby wszyscy podatnicy PIT przy maksymalnie zakładanych wpływach z tego podatku – to ubytek dochodów podatkowych z tego tytułu wynosiłby pomiędzy 0,15% a 0,19% całości dochodów podatkowych budżetu państwa⁷⁰). Tym bardziej zatem można wstępnie założyć, że wprowadzenie takiego mechanizmu dla źródła czwartego pod względem jego znaczenia fiskalnego, tj. CIT, nie powinno stanowić nadmiernego obciążenia dla tego budżetu (zakładając, iż odpis przekazaliby wszyscy podatnicy CIT przy maksymalnie zakładanych wpływach z tego podatku – to ubytek dochodów podatkowych z tego tytułu wynosiłby ok. 0,1% całości dochodów podatkowych budżetu państwa⁷¹), zwłaszcza że jednocześnie można by ustalić maksymalny odpis z tytułu darowizny w u.p.d.o.p. na takim samym poziomie jak w u.p.d.o.f., tj. 6% dochodu⁷².

Jednocześnie z punktu widzenia OPP, dla których już same wpływy z odpisu z PIT stanowią dość istotne źródło ich finansowania (według danych za 2018 r. niemal 3/4 środków, którymi dysponowały OPP pochodziło ze źródeł nierynkowych, głównie publicznych (53,7%), a środki pochodzące z odpisów z PIT stanowiły 8,5% ich budżetów⁷³), dodanie do nich wpływów z odpisu z CIT stanowiłoby istotne wzmocnienie ich możliwości prowadzenia działalności pożytku publicznego.

W końcu kwestia znaczenia odpisu z CIT powinna zostać poddana analizie pod kątem jego wpływu na budżety jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST). Na wstępie należy zaznaczyć jednak, że udziały w CIT przewidziana dla jednostek samorządu terytorialnego są znacząco mniejsze niż udziały w PIT, wynosząc odpowiednio: 6,71% – dla gmin, 1,40% – dla powiatów i 14,75% – dla województw⁷⁴, stąd też pewien ubytek w dochodach z tytułu odpisu z CIT na rzecz OPP nie byłby tak duży jak w przypadku PIT. Przede wszystkim warto

⁶⁹ Zob. sprawozdania z wykonania ustaw budżetowych (<https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdania-roczne>).

⁷⁰ Dla wyliczenia (prowadzonego przed wejściem w życie nowelizacji u.p.d.o.f. z czerwca 2022 r., stąd z zastosowaniem ówczesnie obowiązującej stawki odpisu, tj. 1%), zastosowano następującą metodologię: łączną wysokość środków alokowanych w ramach odpisu z PIT ustalano jako 1% od planowanych dochodów z tego podatku; następnie odniesiono ją do całości planowanych dochodów podatkowych budżetu państwa (operując danymi finansowymi z ustaw budżetowych na lata 2019–2022).

⁷¹ Dla wyliczenia zastosowano metodologię analogiczną do przedstawionej powyżej dla wyliczeń dotyczących PIT.

⁷² Gdyby, biorąc pod uwagę całokształt wprowadzanych zmian i nowych rozwiązań, miała przeważać opcja równania „w dół” w PIT i CIT maksymalnej wysokości przedmiotowych darowizn.

⁷³ K. Goś-Wójcicka (red.), *Sektor non-profit w 2018 r.*, Warszawa–Kraków 2020, s. 70.

⁷⁴ Zob. u.d.j.s.t.

jednak podkreślić, iż środki te, o ile zostałyby właściwie wykorzystane, z uwagi na ich skierowanie na cele społecznie użyteczne, w pewien sposób mogłyby „wrócić” – tylko innymi kanałami – do JST i ich społeczności. Innymi słowy, choć odpis z CIT uszczupliłby ogólną pulę środków budżetowych, to nie oznaczałoby to jednak zmniejszenia całości środków przeznaczonych na realizację dobra wspólnego.

Bliższe szacunki finansowych skutków wprowadzenia odpisu z CIT powinny zostać przeprowadzone na etapie przygotowywania projektu przepisów wprowadzających tę instytucję z uwzględnieniem aktualnego stanu prawnego oraz bieżących danych ekonomicznych i aktualnych prognoz finansowych. Obecnie bowiem wobec licznych i istotnych zmian w systemie podatkowym, wprowadzonych w ramach tzw. Polskiego Ładu⁷⁵ oraz tzw. Polskiego Ładu 2.0⁷⁶, szacunki te są właściwie niemożliwe do dokonania. Niezmiennie jednak kluczową kwestią pozostaje to, na ile kosztem pewnego zmniejszenia dochodów budżetowych – wbrew podstawowej funkcji podatków, jaką jest funkcja fiskalna – uda się osiągnąć inne cele (niż samo w sobie usunięcie nierówności w prawie), w tym w szczególności wzmocnienie trzeciego sektora. Bardzo ważne w tym kontekście jest wyciągnięcie wniosków z dotychczasowego funkcjonowania odpisu, w tym zwłaszcza konsekwencji możliwości określania celu szczegółowego i wynikającej z tej konstrukcji faktycznej nierówności w prawie do korzystania z alokacji podatku dochodowego w ramach odpisu.

5. NIERÓWNOŚCI W KORZYSTANIU ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH ALOKOWANYCH W RAMACH ODPISU

Możliwość korzystania z alokacji podatku dochodowego w ramach instytucji odpisu została ograniczona do OPP. Są to organizacje niedziałające na rzecz własnych członków, lecz dla dobra wspólnego w ramach prowadzonej działalności pożytku publicznego. Nie każda organizacja pozarządowa może pozyskać status OPP – konieczne jest bowiem spełnienie określonych warunków⁷⁷; natomiast organizacje posiadające taki status podlegają pewnym szczególnym obowiązkom sprawozdawczym⁷⁸, co uzasadnia przyznanie im jako jedynym z podmiotów

⁷⁵ Wprowadzonego ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2105, z późn. zm.).

⁷⁶ Wprowadzonego ustawą z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2022 r., poz. 1265, z późn. zm.).

⁷⁷ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Podstawy prawne...*, s. 73–89.

⁷⁸ Zob. w szczególności art. 23 u.d.p.p.w. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2018 r. w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku

trzeciego sektora prawa do otrzymywania środków publicznych alokowanych w ramach odpisu.

Środki te powinny służyć finansowaniu działalności pożytku publicznego; mowa jest o zamkniętym, jakkolwiek obszernym katalogu⁷⁹ sfer działalności, których wybór powiązany jest z koncepcją dobra wspólnego⁸⁰. Jednak w praktyce funkcjonowania instytucji odpisu przeważająca część tych środków kierowana jest na zaspokojenie indywidualnych potrzeb, co następuje w ramach następujących procesów.

Dla danej osoby fizycznej, która stała się „podopiecznym” OPP, zostaje przydzielone przez tę organizację subkonto, na które mogą być przekazywane środki z odpisu na jej indywidualnie określone potrzeby w ramach celu szczegółowego. W takim systemie odpis staje się faktycznie mechanizmem transferowym środków publicznych do konkretnych osób⁸¹, które „wygrywają” w swoistej konkurencji pomiędzy OPP i ich podopiecznymi o ich pozyskanie⁸². Ci, którzy z różnych względów (w tym przede wszystkim świadomości istnienia takich mechanizmów, ale także np. o szerszym gronie znajomych podatników o wysokich dochodach i wynikających z nich podatkach skłonnych przekazać im odpis) „lepiej” poradzą sobie w warunkach tej konkurencji, znajdą się w korzystniejszej sytuacji finansowej niż podmioty mniej „zaradne”. Organizacje, wprowadzając ich bowiem na „rynek” odpisu, umożliwiają im uzyskanie uprzywilejowanej pozycji finansowej kosztem innych podmiotów o takich samych potrzebach z odpisu niekorzystających (faktyczna nierówność w korzystaniu ze środków publicznych alokowanych w ramach odpisu). To „uprzywilejowanie” polega na tym, że środki publiczne – które powinny być przeznaczone na rzecz dobra wspólnego – trafiają na zaspokojenie partykularnych (co nie oznacza, iż nieuzasadnionych) potrzeb.

Może się przy tym zdarzyć, że to osoby bardziej potrzebujące, a mniej „przedsiębiorcze” czy z węższym gronem znajomych podatników o wysokich dochodach mogących wskazać ich potrzeby w ramach celu szczegółowego, są w najgorszej sytuacji. Mechanizm subkont, w którym istotną rolę odgrywają

publicznego (Dz.U. z 2018 r., poz. 2148) i rozporządzenie Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 24 października 2018 r. w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego (Dz.U. z 2018 r., poz. 2061).

⁷⁹ Określonym w art. 4 u.d.p.p.w.

⁸⁰ Zob. M. Supera-Markowska, *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych a ich obowiązki prawno-podatkowe – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, (w:) D. Bach-Golecka (red.), *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, Warszawa 2021, s. 113.

⁸¹ K. Hanyga, *Pożytki z 1%*, Sprawy Nauki, 2011, http://www.sprawynauki.edu.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1975:poytki-z-1&catid=312&Itemid=30 (dostęp: 23.12.2022 r.).

⁸² Zob. S. Czetwertyński, *Konkurencja...*

osobiste kontakty samych potrzebujących i ich rodzin, w oczywisty sposób daje większe szanse tym, którzy poruszają się w środowisku osób zamożnych, niż tym, którzy takich kontaktów nie mają.

Takie faktyczne nierówności, wynikające z pewnej „zaradności”, a nawet „przedsiębiorczości” (której przejawem są mailingi czy ulotki w ramach swoistych „akcji marketingowych” celu szczegółowego), mogą być zrozumiałe i akceptowalne w przypadku działalności gospodarczej nastawionej na indywidualny zysk, ale nie w przypadku działalności pożytku publicznego i podatkowych środków publicznych, które powinny służyć dobru wspólnemu i finansowaniu zadań społecznie użytecznych⁸³. Opisane mechanizmy powodują bowiem faktyczne zamienienie pożytku publicznego w pożytek prywatny⁸⁴ i skutkują wynikającą z opisanych mechanizmów nierównością w korzystaniu ze środków publicznych alokowanych w ramach odpisu. Wśród OPP będących największymi odbiorcami odpisu⁸⁵ wszystkie z nich posługują się instytucją subkont i to z nastawieniem przede wszystkim na finansowanie kosztów leczenia lub pomoc osobom niepełnosprawnym (oraz pomoc społeczną)⁸⁶; stąd też w literaturze⁸⁷ formułuje się tezę, iż należy uznać charytatywny – a nie obywatelski – charakter finansowania z odpisu, który kształtuje także taki – tj. charytatywny – model działalności OPP.

Wątpliwe staje się przy tym, czy w opisanym mechanizmie można jeszcze w ogóle tak prowadzoną działalność OPP uznać za działalność pożytku publicznego. Z definicji swej powinna to być bowiem działalność społecznie użyteczna, czyli ukierunkowana na dobro wspólne⁸⁸. Pożytek publiczny wyklucza zatem indywidualizm, rozumiany jako zabezpieczenie potrzeb konkretnych osób lub konkretnych, zamkniętych środowisk. Nie można też pominąć tego, że subkonta zwalniają organizacje z odpowiedzialności za podejmowanie decyzji o wydatkowaniu kwot otrzymywanych w ramach alokacji, a rola OPP w zasadzie ogranicza się do zarządzania systemem subkont; OPP stają się jedynie kanałami przepływu

⁸³ Zob. definicja działalności pożytku publicznego z art. 3 ust. 1 u.d.p.p.w., zgodnie z którym „działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna (...)”.

⁸⁴ G. Piechota, *Alokacja jednoprocentowa...*, s. 24.

⁸⁵ Zob. Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2021 roku (z rozliczenia za 2020 rok)*, Warszawa 2021, załącznik nr 2, oraz analogiczne zestawienia za okresy wcześniejsze, <https://www.gov.pl/web/finanse/1-procent-podatku-dla-opp> (dostęp: 13.12.2022 r.).

⁸⁶ Takie ukierunkowanie alokacji odpisu, tj. wspieranie finansowe OPP realizujących działania w obszarze zabezpieczenia podstawowych potrzeb społecznych w zakresie leczenia i ochrony zdrowia, pomocy osobom niepełnosprawnym oraz pomocy społecznej, występuje już od lat (o takich doświadczeniach w funkcjonowaniu odpisu w latach 2004–2014 zob. G. Piechota, *Fakty i mity...*, s. 185).

⁸⁷ G. Piechota, *Fakty i mity...*, s. 60.

⁸⁸ Por. M. Supera-Markowska, *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych a ich obowiązki prawno-podatkowe – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, (w:) D. Bach-Golecka (red.), *Solidarność...*, s. 107.

środków (ang. *revenue channels*⁸⁹). Tego typu działalność „zarządczo-finansowa” nie wpisuje się w przedmiotowy zakres⁹⁰ działalności pożytku publicznego.

W literaturze używa się w tym kontekście wręcz takich określeń jak „wypaczanie idei pożytku publicznego”⁹¹ czy „źródło patologii”⁹² (sami przedstawiciele części organizacji pozarządowych też wskazują, iż opisane mechanizmy związane z celem szczegółowym i subkontami pozostają w sprzeczności z ideą pożytku publicznego⁹³); zwraca się też uwagę na wysoki poziom wynikających z tego zjawiska nierówności – nie tylko w przypadku podopiecznych OPP, ale samych OPP⁹⁴ – oraz problem pełnienia przez odpis w znacznej części roli swobodnego mechanizmu uzupełniania deficytów finansowania procedur medycznych dla wybranych osób⁹⁵ (z odpisu finansowe są zatem zadania, za których realizację zasadniczo odpowiadać powinien sektor publiczny⁹⁶).

Kwestie powyższe są szczególnie istotne z uwagi na pochodzenie przedmiotowych środków z podatków, które ze swej istoty i zgodnie z ich definicją legalną⁹⁷ stanowią świadczenia nieodpłatne. Nieodpłatność podatku polega na tym, że podmiotowi, który go uiszczył, nie przysługuje z tego tytułu roszczenie wzajemnego świadczenia ze strony państwa, a wpływy z podatków powiększają ogólną sumę dochodów budżetowych, z których finansowane są zadania ogólnospołeczne⁹⁸.

Przedstawione kwestie uzasadniają potrzebę zmian w instytucji odpisu⁹⁹, w szczególności – *de lege ferenda* – konieczność likwidacji celu szczegółowego.

⁸⁹ Zob. B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 19 (wprawdzie w opracowaniu tym określenie to jest używane w kontekście finansowania z alokacji sektora publicznego, ale w pełni oddaje ono opisywaną problematykę odpisu).

⁹⁰ Określony w art. 4 w zw. z art. 3 ust. 1 u.d.p.p.w.

⁹¹ Np. G. Piechota, *Alokacja jednoprocentowa...*, s. 23; G. Piechota, *Fakty i mity...*, s. 171; J. Wygnański, *1% podatku...*, s. 4. Zob. też: *List otwarty w sprawie przekazywania 1%*, <http://www.isp.org.pl/aktualnosci,64,641.html> (dostęp: 27.12.2022 r.).

⁹² U. Smółkowska, *Wspieranie...*, s. 4.

⁹³ G. Piechota, *Fakty i mity...*, s. 174.

⁹⁴ S. Czetwertyński, *Konkurencja...*, s. 80 i 82.

⁹⁵ J. Wygnański, *1% podatku...*, s. 19.

⁹⁶ Por. G. Piechota, *Fakty i mity...*, s. 185.

⁹⁷ Zob. art. 6 o.p.

⁹⁸ J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 11.

⁹⁹ Por. D. Jegorow, *Odpis podatkowy „1%” jako źródło finansowania podmiotów ekonomii społecznej w Polsce – retrospekcja i projekcja poziomu zaangażowania społecznego*, „Ekonomia Społeczna” 2017, nr 1, s. 52.

6. LIKWIDACJA CELU SZCZEGÓŁOWEGO JAKO PRZYZCZINY FAKTYCZNEJ NIERÓWNOŚCI W KORZYSTANIU ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH ALOKOWANYCH W RAMACH ODPISU

Ewentualna likwidacja możliwości określania celu szczegółowego powinna pozwolić zapewnić, że środki publiczne alokowane w ramach odpisu trafiałyby na rzecz dobra wspólnego, a nie na zaspokajanie partykularnych potrzeb w ramach swoistych mechanizmów rynkowych i konkurencji. Niewykluczone, że skutkowałoby to ograniczeniem „odpływu” środków z tego podatku do budżetu na skutek wstrzymania alokacji motywowanych jedynie możliwością zaspokojenia indywidualnych potrzeb – trudno bowiem nie zauważyć, że to możliwość określenia celu szczególnego przyczyniła się do bardzo szerokiego zainteresowania tą instytucją. Niewykluczone, że spowodowałoby to wtedy – przynajmniej w pewnym zakresie – zmniejszenie odczuwalności kosztów wprowadzenia odpisu w CIT. Kwestie te wymagają oczywiście stosownego oszacowania skutków budżetowych ewentualnych zmian przepisów, co wykracza już jednak poza ramy niniejszego artykułu.

Należy jednak podkreślić, że wszelkie analizy w tym zakresie powinny być prowadzone jednocześnie zarówno z uwzględnieniem nowelizacji regulacji dotyczących podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i wprowadzeniem odpisu w podatku dochodowym od osób prawnych, i bezwzględnie – w połączeniu z refleksją nad merytoryczną kontrolą wykorzystania tych środków dla dobra wspólnego i zachowaniem równości w dostępie do środków publicznych alokowanych w ramach odpisu. Wprowadzenie odpisu w podatku dochodowym od osób prawnych też jest bowiem związane z pewnymi zagrożeniami. Podstawowym – poza wspomnianą utratą dochodów budżetowych – byłaby prywatyzacja środków z podatku dochodowego od osób prawnych poprzez wykorzystywanie odpisu do finansowania prywatnych potrzeb przedsiębiorców tworzących własne fundacje i kierujących do nich środki (co samo w sobie nie jest niczym negatywnym), ale nie w celu zapewnienia finansowania działalności pożytku publicznego, lecz własnych potrzeb (np. marketingowych) lub wręcz w celu unikania opodatkowania (ang. *tax evasion*)¹⁰⁰. Należy zatem zadbać o odpowiednie uregulowania, w szczególności w u.d.p.p.w., mające zapewnić, że środki publiczne alokowane w ramach odpisu wspierają rzeczywiście działalność pożytku publicznego w imię dobra wspólnego. W regulacjach podatkowych natomiast warto by rozważyć *de lege ferenda* określenie maksymalnego okresu na wykorzystanie środków z odpisu oraz wprowadzenie pewnych podatkowych obowiązków sprawozdawczych w tym zakresie.

¹⁰⁰ Por. B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 65. Zob. też: J. Wygnański, *1% podatku...*, s. 21–22.

7. POSTULAT WPROWADZENIA OKRESU NA WYKORZYSTANIE ŚRODKÓW Z ODPISU ORAZ PODATKOWYCH OBOWIĄZKÓW SPRAWOZDAWCZYCH DOTYCZĄCYCH ICH WYKORZYSTANIA

Obecnie nie jest wskazany okres, w którym powinno nastąpić wykorzystanie środków z odpisu (rozwiązanie takie jest natomiast stosowane w przypadku niektórych dochodów przeznaczanych na działalność pożytku publicznego podlegających w związku z tym zwolnieniu z opodatkowania¹⁰¹). W zeznaniach podatkowych nie wykazuje się też informacji o wykorzystaniu odpisu (podczas gdy wykazaniu podlegają pewne informacje o otrzymanych darowiznach na cele działalności pożytku publicznego¹⁰²). Pewne regulacje w tym zakresie występują w systemie słowackim, w którym organizacja musi wydać otrzymane z odpisu środki do końca następnego roku podatkowego po roku od ich otrzymania, a dla kwot przekraczających 3320 euro konieczna jest publikacja stosownego sprawozdania o wykorzystaniu środków (a w przypadku uzyskania 33 000 euro lub więcej – poddanie się audytowi)¹⁰³.

De lege ferenda w polskich regulacjach powinno się znaleźć rozwiązanie ograniczające w czasie możliwość wykorzystania środków z odpisu i nakazujące ich zwrot wraz ze stosownym oprocentowaniem (odsetkami) do budżetu w przypadku braku ich wykorzystania w odpowiedni sposób w maksymalnym terminie, a organizacja, która by tak postąpiła, powinna zostać wykluczona (przynajmniej na pewien okres) z możliwości pozyskiwania odpisu. Już obecnie w u.d.p.w. znajdują się pewne regulacje stanowiące podstawę do wykluczenia OPP z listy podmiotów uprawnianych do otrzymania odpisu¹⁰⁴; warto jednak rozważyć ich uzupełnienie o przesłankę braku stosownego wykorzystania środków z odpisu w określonym terminie. Powinno to zostać połączone z uszczegółowieniem sprawozdań OPP w części dotyczącej wykorzystania odpisu i poddanie ich obowiązkowemu audytowi w przypadku istotnej kwoty środków z odpisu¹⁰⁵. Ponadto powinien zostać

¹⁰¹ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.p., który przewiduje zwolnienie z opodatkowania dochodów klubów sportowych, przeznaczonych i wydatkowanych w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenia i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w określonych kategoriach wiekowych.

¹⁰² Zob. przepisy art. 18 ust. 1e–1f u.p.d.o.p. przewidujące obowiązek przekazywania organom podatkowym pewnych informacji o otrzymanych darowiznach. Szerzej na ten temat: M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie...*, s. 110.

¹⁰³ B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 102–103.

¹⁰⁴ Mowa jest o art. 23 ust. 6a u.d.p.w., na podstawie którego OPP, która nie zamieściła w odpowiednim miejscu i terminie zatwierdzonego sprawozdania finansowego i sprawozdania merytorycznego ze swojej działalności, nie zostaje uwzględniona w wykazie OPP uprawnionych do otrzymania odpisu.

¹⁰⁵ Obecnie OPP są objęte obowiązkiem badania sprawozdań finansowych w przypadku spełnienia przez nie ogólnych przesłanek z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 120) lub szczególnych – określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2018 r. w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych

nałożony obowiązek informowania w zeznaniach podatkowych o wykorzystaniu środków z odpisu, a w przypadku niewłaściwego ich wykorzystania, środki te powinny podlegać wpłacie do organu podatkowego wraz ze stosownym oprocentowaniem (raczej tak, niż ich przekierowywanie na inne fundusze¹⁰⁶). Co do określenia maksymalnego czasu na wykorzystanie odpisu – naturalnym terminem w przypadku podatków o rocznym okresie podatkowym wydaje się rok (liczony od końca roku następującego po roku otrzymania środków z odpisu).

Systemowe zapewnienie jak najbardziej efektywnego wykorzystania środków z odpisu wymaga transparentności i merytorycznej kontroli w tym zakresie. Aby to zapewnić, powinna nastąpić stosowna rozbudowa zeznań podatkowych OPP (załącznika CIT-D lub ewentualnie opracowanie nowego załącznika, np. CIT-OPP), ich merytorycznych sprawozdań z działalności¹⁰⁷ oraz sprawozdań finansowych, z których jasno wynikałoby, czy i kiedy oraz na jaki cel wykorzystano środki alokowane w ramach odpisu. Konieczne zmiany przepisów prawnych dotyczą zatem nie tylko przepisów podatkowych, ale też u.d.p.p.w. oraz prawa bilansowego¹⁰⁸ i treści odpowiednich rozporządzeń wykonawczych¹⁰⁹. Regulacje takie powinny zapewnić większą przejrzystość wykorzystania środków z odpisu, ograniczenie pewnych nieprawidłowości w tym zakresie oraz lepsze wykorzystanie środków publicznych na cele społecznie użyteczne i na rzecz dobra wspólnego.

8. ODPIS A DAROWIZNY I WOŁONTARIAT – NIERÓWNOŚĆ W PREFERENCJACH PODATKOWYCH PRZEWIDZIANYCH DLA RÓŻNYCH FORM WSPIERANIA DZIAŁALNOŚCI POŻYTKU PUBLICZNEGO

Istotnym wątkiem w prowadzonych rozważaniach odnośnie do równości w prawie w kontekście odpisu jest ogólne zagadnienie preferencji podatkowych

organizacji pożytku publicznego, w którym jednak nie występuje przesłanka wysokości środków z odpisu. Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Rachunkowość organizacji pozarządowych*, Warszawa 2014, s. 52–53.

¹⁰⁶ Obecnie pewne przekierowanie następuje na rzecz Funduszu Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego, o którym mowa w art. 27ab u.d.p.p.w.

¹⁰⁷ Zob. art. 23 u.d.p.p.w. i odpowiednie przepisy wykonawcze.

¹⁰⁸ Tj. ustawy o rachunkowości. Stosowne byłoby, aby w rachunku zysków i strat OPP dodać obowiązek wykazywania w sposób wyodrębniony otrzymanych i wykorzystanych środków alokowanych w ramach odpisu.

¹⁰⁹ Np. w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2018 r. w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego proponuje się dodanie alternatywnie do określonych tam warunków, których spełnienie skutkuje obowiązkiem badania sprawozdania finansowego OPP – warunku otrzymania odpisu lub sumy odpisów w wysokości co najmniej 100 000 zł w roku obrotowym, którego spełnienie skutkowałoby obowiązkiem badania sprawozdania finansowego OPP.

przewidzianych dla różnych form wspierania działalności pożytku publicznego. Mowa jest w szczególności o właściwych ulgach podatkowych, które przyjmują formę wspomnianych już wcześniej odliczeń od dochodu z tytułu darowizn na działalność pożytku publicznego organizacji pozarządowych. Darowizny, o których mowa, mogą mieć formę pieniężną lub rzeczową, w każdym jednak przypadku wymagają one pewnego zaangażowania podatnika kosztem jego własnego majątku. Wpisują się one w związku z tym w filantropię, której przejawem, jak już wcześniej wskazano, nie jest mechanizm odpisu (lub jest nim w bardzo niewielkim stopniu). Pojawia się przy tym wręcz domniemanie, że mechanizm ten zmniejsza rzeczywistą filantropię, od lat bowiem można zauważyć, iż jakkolwiek odpis cieszy się coraz większą popularnością, to odliczenia z tytułu darowizn nie są już tak popularne¹¹⁰ – co powoduje domniemanie, że odpis zmniejsza chęć udzielania darowizn dokonywanych przecież kosztem własnego majątku i przez to stanowiących przejaw większego wysiłku podatnika. Ustalenie, czy tak naprawdę jest, wymaga pogłębionej analizy, ale dysproporcja pomiędzy zainteresowaniem odpisem a odliczaniem darowizn rzeczywiście jest zastanawiająco głęboka. Można się obawiać, że wprowadzenie odpisu z CIT skutkowałoby wystąpieniem podobnego zjawiska. Warto by zatem rozważyć powiązanie odpisu z zaangażowaniem majątkowym lub czasowym podatnika. Jak już wspomniano, pewne rozwiązania w tym zakresie obowiązują w systemie słowackim, w którym w przypadku zaangażowania własnych zasobów podatnika wzrasta wysokość alokacji z podatku dochodowego¹¹¹. Rozwiązanie takie może stanowić interesujący element reformy odpisu w polskim systemie obciążonym wspomnianym wcześniej problemem określonym w literaturze mianem „falszywej” filantropii¹¹².

Należy też zauważyć, że w preferencjach podatkowych wspierania działalności pożytku publicznego uwzględnia się darowizny na rzecz działalności pożytku publicznego i odpis, a nie uwzględnia – wymagającego co najmniej równie ważnego wysiłku ze strony podatnika – świadczeń udzielonych w ramach wolontariatu. Jest to przejaw nierównego traktowania przez prawo podatkowe różnych form wspierania trzeciego sektora. W celu usunięcia tej nierówności jednym z możliwych rozwiązań podatkowych wspierających rozwój trzeciego sektora – nieznanym obecnie w polskim systemie podatkowym – mogłoby być wprowadzenie ulgi dla podatnika z tytułu świadczonego przez niego wolontariatu¹¹³.

¹¹⁰ Zob. M. Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawnopodatkowe i rachunkowe działalności organizacji pozarządowych – aktualne problemy i wyzwania na przyszłość*, (w:) M. Seroka (red.), *Organizacje pozarządowe w stulecie Polski niepodległej*, Olsztyn 2018, s. 135–136.

¹¹¹ B. Strečanský, M. Török (eds.), *Assessment...*, s. 21 i 63.

¹¹² Zob. T. Perkowski, *Mechanizm...*

¹¹³ Pewne rozwiązania w tym zakresie proponuję w: M. Supera-Markowska, *Podatkowe aspekty wolontariatu*, „Praca Socjalna” 2021, nr 4(36), s. 49–52.

W końcu warto pamiętać o konieczności szerszej refleksji odnośnie do całości uregulowań podatkowych w podatkach dochodowych dotyczących działalności pożytku publicznego. W obszarze tym występuje bowiem wiele problemów (w zakresie zwolnień przedmiotowych, kwestii rozliczania kosztów uzyskania przychodów, rachunkowości i innych), których przedstawienie wykracza już jednak poza ramy niniejszego artykułu¹¹⁴.

PODSUMOWANIE

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że instytucja odpisu w sposób nieuzasadniony narusza w wielu aspektach zasady równości w prawie: do decydowania i do korzystania z alokacji podatkowych środków publicznych. Należy też zwrócić uwagę na nierówne traktowanie podatników chcących wspierać finansowo lub rzeczowo (poprzez odpis lub darowizny), a wspierających własną pracą (wolontariat), działalność pożytku publicznego.

Aby usunąć zdiagnozowane nierówności, sformułowano *de lege ferenda* następujące postulaty: rozszerzenie zakresu podmiotowego odpisu na podatników podatku dochodowego od osób prawnych, połączone ze zrównaniem w obydwu ustawach o podatku dochodowym maksymalnej wysokości odliczeń z tytułu darowizn na cele działalności pożytku publicznego, zlikwidowanie celu szczegółowego w ramach odpisu, określenie maksymalnego terminu na odpowiednie wykorzystanie środków alokowanych w ramach odpisu oraz wprowadzenie w przepisach ulgi dla podatnika z tytułu wolontariatu. Stosowne nowe regulacje w tym zakresie powinny zostać uzupełnione odpowiednimi przepisami sprawozdawczo-kontrolnymi, tak aby zapewnić większą przejrzystość wykorzystania środków z odpisu i ograniczyć potencjalne nieprawidłowości w tym zakresie. Warto też pamiętać o konieczności szerszej refleksji odnośnie do całości uregulowań podatkowych w podatkach dochodowych dotyczących działalności pożytku publicznego.

Sformułowane propozycje *de lege ferenda* miałyby pozwolić na zlikwidowanie lub przynajmniej ograniczenie wskazanych nierówności, zapewnić prawidłową realizację koncepcji podatku jako świadczenia nieodpłatnego, a jednocześnie przyczynić się do wspierania działalności pożytku publicznego prowa-

¹¹⁴ A które przedstawiam w: M. Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawnopodatkowe i rachunkowe działalności organizacji pozarządowych – aktualne problemy i wyzwania na przyszłość*, (w:) M. Seroka (red.), *Organizacje...*, oraz w: M. Supera-Markowska, *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych a ich obowiązki prawno-podatkowe – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, (w:) D. Bach-Golecka (red.), *Solidarność...*

dzonej w ramach trzeciego sektora w myśl zasady subsydiarności. Dzięki temu instytucja odpisu, wprowadzie nadal skutkowałaby pewnym ubytkiem w zasobach budżetowych, ale środki alokowane w jej ramach służyłyby finansowaniu dobra wspólnego w większym stopniu oraz w szerszym zakresie niż obecnie.

REFERENCES

- Ceglarski A., *Organizacje pożytku publicznego*, Warszawa 2005
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012
- Chrzczonowicz M., Krawczyk A., *Organizacje pożytku publicznego: uzyskanie statusu OPP, przywileje, obowiązki, kontrola*, Warszawa 2012
- Czetwertyński S., *Konkurencja na rynku jednego procenta*, „Społeczeństwo i Ekonomia” 2016, nr 1(5)
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2004
- Goś-Wójcicka K. (red.), *Sektor non-profit w 2018 r.*, Warszawa–Kraków 2020
- Halszka M., *Organizacje pożytku publicznego: rozwiązania prawne, funkcjonowanie, rozwój*, Kraków 2008
- Hanyga K., *Pożytki z 1%*, Sprawy Nauki, 2011, https://www.sprawynauki.edu.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=1975:poytki-z-1&catid=312&Itemid=30
- Jęgorow D., *Odpis podatkowy „1%” jako źródło finansowania podmiotów ekonomii społecznej w Polsce – retrospekcja i projekcja poziomu zaangażowania społecznego*, „Ekonomia Społeczna” 2017, nr 1
- Kowal N., *Tworzenie i rejestracja organizacji pożytku publicznego: komentarz do art. 1–27 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz innych przepisów regulujących rejestrację organizacji pożytku publicznego*, Kraków 2005
- Maj M., *Firma też może się podzielić PIT*, „Rzeczpospolita”, 16 marca 2017 r.
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2019 roku (z rozliczenia za 2018 rok)*, Warszawa 2019
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2020 roku (z rozliczenia za 2019 rok)*, Warszawa 2020
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2021 roku (z rozliczenia za 2020 rok)*, Warszawa 2021
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2022 roku (z rozliczenia za 2021 rok)*, Warszawa 2022
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 r.*, Warszawa 2019
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 r.*, Warszawa 2021

- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r.*, Warszawa 2022
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 r.*, Warszawa 2022
- Perkowski T., *Mechanizm jednego procentu jako „falszywa” filantropia*, „Kwartalnik Trzeci Sektor” 2011, nr 24
- Piechota G., *Alokacja jednoprocentowa w perspektywie regionalnej – współpraca samorządu z organizacjami pożytku publicznego*, „Polityka i Społeczeństwo” 2013, nr 3(11)
- Piechota G., *Fakty i mity o jednym procencie podatku. Odpis podatkowy w procesie kreowania społeczeństwa obywatelskiego*, Kraków 2015
- Piechota G., *Motywacje Polaków przy wyborze organizacji pożytku publicznego (które przekazują 1% podatku) a budowanie lokalnej społeczności obywatelskiej*, „Zarządzanie Publiczne” 2010, nr 3(13)
- Piechota G., *Organizacje pożytku publicznego – w drodze do społeczeństwa obywatelskiego?*, Katowice 2011
- Smółkowska U., *Wspieranie organizacji pożytku publicznego z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Infos Zagadnienia Społeczno-Gospodarcze” 2011, nr 22(114)
- Strečanský B., Török M. (eds.), *Assessment of the Impact of the Percentage Tax Designations: Past, Present, Future*, ERSTE Foundation, Vienna 2016
- Supera-Markowska M., *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Warszawa 2016
- Supera-Markowska M., *Podatkowe aspekty wolontariatu*, „Praca Socjalna” 2021, nr 4(36)
- Supera-Markowska M., *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Warszawa 2015
- Supera-Markowska M., *Rachunkowość organizacji pozarządowych*, Warszawa 2014
- Supera-Markowska M., *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych a ich obowiązki prawno-podatkowe – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, (w:) D. Bach-Golecka (red.), *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, Warszawa 2021
- Supera-Markowska M., *Rozliczenie roczne podatku*, (w:) D. Dzienisiuk, M. Supera-Markowska (red.), *Podatki i składki z tytułu zatrudnienia*, Warszawa 2020
- Supera-Markowska M., *Uwarunkowania prawnopodatkowe i rachunkowe działalności organizacji pozarządowych – aktualne problemy i wyzwania na przyszłość*, (w:) M. Seroła (red.), *Organizacje pozarządowe w stulecie Polski niepodległej*, Olsztyn 2018
- Supera-Markowska M., *Założenia do projektu przepisów wprowadzających w polskim systemie prawa 1% odpis z podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz organizacji pożytku publicznego*, Łódź 2022
- Wygnański J., *1% podatku od firm dla organizacji pożytku publicznego. Ekspertyza 2020*, Instytut Spraw Obywatelskich, Warszawa 2020