

Wymiar podatkowy społecznej odpowiedzialności biznesu, w tym koszty CSR i ich ujęcie w rozliczeniu podatku dochodowego

The tax dimension of corporate social responsibility, including recognising CSR expenses in income tax settlements

MARIUSZ KARWOWSKI*

Otrzymano: 11.04.2023 – Poprawiono: 14.05.2023, 16.05.2023 – Zaakceptowano: 20.05.2023

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest przedstawienie zakresu ujawnianych informacji dotyczących kwestii podatkowych w raportach niefinansowych, w tym kosztów społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR), i ich ujęcia w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych.

Metodyka/podejście badawcze: Po pierwsze, na podstawie badania literatury i regulacji prawnych, odniesiono się do kwestii podatkowych w ramach CSR, scharakteryzowano koszty CSR oraz omówiono ich ujęcie w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych. Po drugie, przeprowadzono badanie empiryczne, które oparto na analizie zawartości raportów niefinansowych podmiotów wchodzących w skład WIG20, z wyłączeniem banków i ubezpieczycieli, pod kątem ujawnień podatkowych, w tym kosztów CSR.

Wyniki: Stwierdzono, że badane spółki rzadko odnoszą się do kwestii podatkowych w raportach niefinansowych. Tym bardziej nie ujawniają uzyskanych korzyści podatkowych związanych z ponoszeniem kosztów CSR. Na podstawie przeprowadzonego badania można uznać, że CSR powinna zostać rozszerzona o kwestie podatkowe, jednak nie jest konieczne wyznaczanie oddzielnego obszaru.

Oryginalność/wartość: W literaturze niewiele wiadomo na temat kwestii podatkowych w CSR, chociaż coraz częściej wprowadzane są rozwiązania podatkowe mające zachęcić przedsiębiorstwa do zachowania społecznie odpowiedzialnego. W związku z tym oryginalność artykułu polega na poszerzeniu wiedzy na ten temat.

Słowa kluczowe: społeczna odpowiedzialności biznesu, koszty społecznej odpowiedzialności biznesu, podatek dochodowy od osób prawnych, raportowanie niefinansowe.

Abstract

Purpose: The article presents the scope of disclosed information relating to tax issues in non-financial reports, including corporate social responsibility (CSR) expenses and how they are recognised when settling corporate income tax.

* Dr hab. Mariusz Karwowski, prof. SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, <https://orcid.org/0000-0003-1301-5888>, mkarwo@sgh.waw.pl

Methodology/approach: Firstly, based on a study of the literature and legal regulations, the tax issues under CSR are addressed, CSR expenses are characterised, and how they are recognised in corporate income tax settlement is discussed. Secondly, an empirical study was conducted based on the content analysis of non-financial reports of entities included in the WIG 20, excluding banks and insurers, in terms of tax disclosures, including CSR expenses.

Findings: The surveyed companies rarely refer to tax issues in their non-financial reports. Furthermore, they do not disclose the tax benefits related to the expenses of CSR. Based on the research, it can be concluded that CSR should be extended to tax issues, but it is not necessary to designate a separate area.

Originality/value: In the literature, little is known about tax issues in CSR, although tax solutions are increasingly being introduced to encourage enterprises to behave socially responsibly. Therefore, the originality of the article is that it expands knowledge on this topic.

Keywords: corporate social responsibility, CSR expenses, corporate income tax, non-financial reporting.

Wprowadzenie

Spółeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) jest zagadnieniem interdyscyplinarnym, które jest rozumiane szeroko i które koncentruje się nie tylko na wzroście wartości przedsiębiorstwa, ale również środowisku naturalnym, etycznym prowadzeniu działalności gospodarczej i otwarciu na potrzeby szeroko rozumianego otoczenia (por. Szymacha, 2021). W poszczególnych państwach coraz częściej wprowadzane są rozwiązania podatkowe mające zachęcić przedsiębiorstwa do zachowania społecznie odpowiedzialnego. Jednak w literaturze dotyczącej CSR niewiele wiadomo na temat znaczenia podatków w tym obszarze (por. Gandullia, Piserà, 2020; Kacem, Omri, 2022).

Celem artykułu jest przedstawienie zakresu ujawnianych informacji dotyczących kwestii podatkowych w raportach niefinansowych, w tym kosztów CSR, i ich ujęcia w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych.

W związku z założonym celem sformułowano tezę, zgodnie z którą CSR powinna zostać rozszerzona o kwestie podatkowe, jednak nie jest konieczne wyznaczanie oddzielnego obszaru. W artykule, po pierwsze, na podstawie badania literatury i regulacji prawnych, odniesiono się do kwestii podatkowych w ramach CSR, scharakteryzowano koszty CSR oraz omówiono ich ujęcie w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych. Po drugie, przeprowadzono badanie empiryczne, które oparto na analizie zawartości raportów niefinansowych, wśród których dominowały raporty zintegrowane, raporty zrównoważonego rozwoju i sprawozdania na temat informacji niefinansowych za 2021 rok podmiotów wchodzących w skład WIG20, z wyłączeniem banków i ubezpieczycieli, pod kątem ujawnień podatkowych, w tym kosztów CSR. Zaprezentowane wyniki wpisują się w nurt badań deskryptywnych w obszarze CSR (Andrew, Baker, 2020).

Artykuł rozpoczyna się od odniesienia się do kwestii podatkowych w ramach CSR, omówienia istoty kosztów CSR oraz ich ujęcia w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych. Następnie przedstawiono wyniki badania empirycznego. Oryginalność artykułu polega na poszerzeniu wiedzy na temat kwestii podatkowych w CSR, ponieważ w polskiej literaturze nie występują badania empiryczne eksplorujące wymiar podatkowy CSR. Natomiast większość dotychczasowych badań ogranicza się

do analizy korzyści podatkowych związanych z inwestowaniem w różnych krajach lub regionach, ale nie ze stymulowaniem praktyk społecznie odpowiedzialnych (np. Arevalo, Aravind, 2011; Garay, Font, 2012; Rashid, 2018; Kacem, Omri, 2022).

1. Perspektywa podatkowa społecznej odpowiedzialności biznesu

Społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR), która stanowi odpowiedź na wyzwania zrównoważonego rozwoju (Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018), została zdefiniowana przez Komisję Europejską jako koncepcja, zgodnie z którą przedsiębiorstwa dobrowolnie uwzględniają problematykę społeczną i środowiskową w swojej działalności i stosunkach z zainteresowanymi stronami (COM, 2001). Podobnie rząd brytyjski przyjmuje, że CSR wymaga uwzględnienia w biznesie wpływu środowiskowego, społecznego i ekonomicznego – ESG (Gov.UK, 2018). W związku z tym można wyróżnić trzy nurty – ESG – czasami określane jako *triple bottom line* (Yeoh, 2009). Z kolei w ISO 26000 (2010) CSR została określona jako odpowiedzialność organizacji za podejmowane decyzje i działania dotyczące środowiska i społeczeństwa, co wymaga przejrzystego i etycznego postępowania. CSR oznacza zatem dobrowolne uwzględnienie na etapie budowania strategii kwestii związanych z ochroną środowiska, interesami społecznymi i relacjami z różnymi grupami interesariuszy. Bycie odpowiedzialnym nie oznacza tylko spełnienia wszystkich wymogów prawnych, ale również zwiększone inwestycje w ochronę środowiska, zasoby ludzkie i relacje z otoczeniem firmy, czyli dobrowolne zaangażowanie (Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018; Mięka, 2019; Gandullia, Piserà, 2020).

Jednym z coraz częściej pojawiających się pytań dotyczących CSR są zagadnienia podatkowe. Rządy poszczególnych państw mogą wprowadzać instrumenty podatkowe stymulujące rozwój środowiskowy, społeczny i ekonomiczny, które oznaczają zmniejszenie obciążeń podatkowych przypisywanych działalności podlegającej opodatkowaniu. Głównym ich celem jest wpływ na zachowania podmiotów lub udzielenie pomocy określonym ich grupom. Motywacyjna polityka podatkowa ma na celu kierowanie, regulowanie, promowanie działalności gospodarczej oraz zachęcanie lub zniechęcanie do określonego zachowania. System podatkowy może przewidywać korzyści podatkowe np. w związku odpowiednim gospodarowaniem odpadami (obszar środowiskowy) lub wspieraniem społeczności lokalnych (obszar społeczny). Zatem opodatkowanie może stanowić narzędzie zrównoważonego rozwoju oraz odgrywać kluczową rolę we wzroście gospodarczym i promocji działalności badawczo-rozwojowej (por. Kacem, Omri, 2022).

Jednak CSR stosunkowo rzadko łączona jest z podatkami (Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018), chociaż w literaturze można znaleźć prace opowiadające się za włączeniem kwestii podatkowych do CSR (np. Filipczyk, 2015, 2017; Wasilewski, Bischoff, 2017). Początkowo CSR nie odnosiła się do podatków, jednak z biegiem czasu sytuacja zmieniła się. Pierwszym międzynarodowym dokumentem, w którym zajęto się w dużym stopniu opodatkowaniem są wytyczne OECD dla przedsiębiorstw

wielonarodowych, które, począwszy od aktualizacji z 2000 roku, zawierają wymóg działania zgodnie z duchem prawa podatkowego (OECD, 2011). Z kolei CSRD (2022) nie odnosi się do kwestii podatkowych, chociaż w celu zapewnienia spójności z międzynarodowymi instrumentami, do których zostały zaliczone wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, zwrócono uwagę na konieczność doprecyzowania wymogów dotyczących ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Od niedawna w prawie podatkowym istnieją narzędzia pozwalające zakwestionować korzyść podatkową, jeżeli jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, była głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (art. 119a § 1 *Ordynacji podatkowej*). Jest to tak zwana klauzula GAAR (*general anti-abuse rules*), która obejmuje kryteria sztuczności danej operacji, opierając się na podstawach ekonomicznych, jakimi kierowałby się, zgodnie z prawem, podmiot działający rozsądnie (Szymacha, 2021). W szczególności do przesłanek istnienia sztucznych czynności, które wymagają znacznie większego osądu przy ocenie skutków podatkowych poszczególnych transakcji, ponieważ mogą nie skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej¹, należą:

- a) nieuzasadnione dzielenie operacji;
- b) angażowanie podmiotów pośredniczących, mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego;
- c) elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące oraz
- d) inne działania o podobnym działaniu do wcześniej wspomnianych (*Ordynacja podatkowa*, art. 119c § 1–2).

Z działalnością w obszarze CSR wiąże się również obowiązkowe ujawnianie informacji o realizowanej strategii podatkowej, na podstawie art. 27c CIT, przez podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów oraz podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, których przychody uzyskane w roku podatkowym przekroczyły równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote². Jest to kolejny obowiązek informacyjny po wcześniej wprowadzonym, dotyczącym obowiązkowego publikowania wybranych danych z zeznań podatkowych (art. 27b CIT). Adresatem informacji o realizowanej strategii podatkowej jest ogół społeczeństwa, a uzasadnieniem ujawniania tego typu informacji są najnowsze trendy społeczne dotyczące transparentności podatkowej przedsiębiorstw połączonej z CSR. Można uznać, że jest to dostrzeżenie pewnej relacji pomiędzy CSR a podatkami, ponieważ takie rozwiązanie ma pomóc społeczeństwu w dokonywaniu bardziej

¹ Zgodnie z *Ordynacją podatkową* (art. 3) przez korzyść podatkową rozumie się:

- a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

² Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, sporządzona w języku polskim lub jej tłumaczenie na język polski, zamieszczana jest na stronie internetowej podatnika w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego.

świadomych decyzji konsumenckich oraz stanowi element społecznej kontroli działań podejmowanych przez podatników (Szymacha, 2021).

2. Koszty społecznej odpowiedzialności biznesu

W celu realizacji działań związanych z CSR niezbędne jest ponoszenie kosztów, które definiuje się jako „wyrażone w pieniądzu lub jego ekwiwalentach wykorzystanie (zużycie) zasobów związanych z prowadzoną w określonych warunkach działalnością w celu osiągnięcia w bieżącym okresie lub w przyszłości korzyści dla organizacji” (Świdarska, 2017; Ustawa o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 31). Odnosząc tę definicję do działań z zakresu CSR, koszty społecznej odpowiedzialności biznesu należy rozumieć jako wyrażone w pieniądzu lub jego ekwiwalentach wykorzystanie (zużycie) zasobów w celu osiągnięcia bieżących lub przyszłych korzyści związanych z prowadzeniem działalności uwzględniającej interesy społeczne, ochronę środowiska, a także relacje z różnymi grupami interesariuszy (por. Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018). Stanowią one świadome zużycie zasobów rzeczowych, pracy i usług obcych w celu zachowania równowagi środowiskowej i społecznej. Są to koszty przeciwdziałania faktycznemu lub potencjalnemu pogorszeniu walorów przyrodniczych i relacji społecznych spowodowanych działalnością gospodarczą (Małecki, Urbaniec, 2014).

W przypadku kosztów związanych ze środowiskiem można je podzielić według realizowanej funkcji, co przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Wykaz kosztów środowiskowych wyróżnionych według realizowanej funkcji

Realizowane funkcje	Przykłady kosztów
Korzystanie ze środowiska	Zużycie wody, energii elektrycznej, węgla, opłaty za składowanie odpadów, opłaty eksploatacyjne i koncesyjne, np. zakup praw do emisji CO ₂ , koszty transportu paliw i surowców
Prewencja	Amortyzacja środków trwałych służącym zapobieganiu zanieczyszczeniom, np. przykładowej oczyszczalni ścieków, ekranów ochronnych, koszty monitorowania poziomu zanieczyszczeń, szkoleń w zakresie oszczędnego gospodarowania zasobami, pomiaru stężeń poziomu hałasu w obiektach, odsetek i prowizji od zaciągniętych kredytów na działalność proekologiczną, promocji CSR
Redukcja	Koszty funkcjonowania oczyszczalni ścieków, elektrofiltrów, wywóz i utylizacja odpadów
Restytucja	Opłata za emisję gazów i pyłów do powietrza, odzysk węgla, przekazane dotacje na działalność proekologiczną
System zarządzania środowiskiem	Koszty szkoleń w zakresie ISO, rozwoju systemów ISO, doskonalenia metod monitoringu

Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Ferens (2016).

Koszty korzystania ze środowiska obejmują najczęściej koszty zużycia zasobów środowiska oraz opłaty z zasobów naturalnych. Koszty prewencji (zapobiegania powstawaniu zagrożeń) mają na celu zapobieganie degradacji środowiska, a więc dotyczą przede wszystkim przedsięwzięć prewencyjnych związanych z przeciwdziałaniem naruszeniu równowagi ekologicznej. Koszty redukcji zanieczyszczeń i ich skutków (ograniczanie emisji zagrożeń) obejmują głównie koszty oczyszczania, utylizacji i recyklingu. Koszty restytucji (naprawy zniszczeń) powinny obejmować wszystkie koszty poniesione w celu odtworzenia zużytych (zniszczonych) zasobów środowiskowych i likwidacji skutków prowadzonej działalności produkcyjnej. Do tej grupy kosztów można zaliczyć wszystkie opłaty i podatki ekologiczne płacone przez przedsiębiorstwo (Ferens, 2016; por. Małecki, Urbaniec, 2014).

Natomiast wśród kosztów o charakterze społecznym można wyróżnić np. następujące koszty:

- koszty świadczeń na rzecz pracowników (pracodawca odpowiedzialny za poziom życia i zadowolenie pracowników), np. koszty szkoleń pracowników;
- koszty świadczeń na rzecz otoczenia (odpowiedzialność za społeczność lokalną), np. koszty działalności charytatywnej;
- koszty świadczeń na rzecz całego społeczeństwa, w tym na rzecz konsumentów (np. odpowiedzialność za zapewnienie odpowiedniej jakości produkowanych wyrobów) (Fijałkowska, 2012; Ciechan-Kujawa, 2013).

Według T. Mikulskiej i G. Michalczuk (2015), zaangażowanie społeczne przedsiębiorstw przejawia się wsparciem finansowym organizacji społecznych, charytatywnych, sponsorowaniem imprez sportowych i/lub kulturalnych, promowaniem kultury, promocją lokalnych tradycji, działalnością edukacyjną i pomocą rzeczową. Najczęstszą formą wsparcia społeczności lokalnych jest finansowanie organizacji społecznych i działalność charytatywna, która jest najbardziej widoczna w odbiorze społecznym, przez co często praktykowana i uznawana przez jednostki gospodarcze za CSR. Znaczącymi formami takiego zaangażowania są również wolontariat oraz sponsoring poprzez partycypowanie w kosztach takich przedsięwzięć jak lokalne imprezy, sport, kultura czy sprawy socjalne.

Koszty związane z działaniami CSR mogą być ponoszone w fazie planowania i sterowania produkcją, logistyki oraz gromadzenia i usuwania odpadów. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa produkcyjnego działalność powinna skupiać się na eliminowaniu negatywnych efektów oraz usprawnianiu działań w trzech obszarach: zaopatrzeniu, produkcji i pakowaniu oraz transporcie i magazynowaniu. W zakresie zaopatrzenia takimi działaniami mogą być zakup surowców i półproduktów wytwarzanych zgodnie z poszanowaniem norm ekologicznych, społecznych i jakościowych, minimalizacja lub eliminacja składników lub substancji niebezpiecznych dla zdrowia człowieka. Organizacja zaopatrzenia daje także szansę doboru i oceny dostawców pod kątem prowadzonej polityki w obszarze CSR. Stanowi też okazję do wspierania lokalnych producentów i społeczności. Do działań CSR związanych z produkcją i pakowaniem najczęściej są zaliczane ograniczenie zużycia energii (w tym także poszukiwanie i wdrażanie niekonwencjonalnych źródeł pozyskiwania energii) i wody, zmniejszenie natężenia hałasu, obniżenie emisji szkodliwych gazów i zapachów, prawidłowe gospodarowanie odpadami, bezpieczeństwo i higiena pracy pracowników produkcyjnych. W tym zakresie niezwykle przydatna jest polityka

jakości, ułatwiająca monitorowanie, identyfikację i eliminację działań niepożądanych. Także transport i magazynowanie stwarzają przedsiębiorstwu możliwość wprowadzania wielu działań związanych z CSR. Można do nich zaliczyć na przykład wybór środków transportu o obniżonej emisji gazów do atmosfery, optymalizację powierzchni magazynowej, eliminację strat i tworzenia odpadów podczas magazynowania (Banaszkiewicz, Makowska, 2012).

3. Ujęcie kosztów społecznej odpowiedzialności biznesu w rozliczeniu podatku dochodowego

Działania o charakterze prospołecznym są kosztowne i nie każde przedsiębiorstwo dobrowolnie ponosiłoby tego typu ciężary. Szczególną rolę odgrywa tutaj podatek dochodowy od osób prawnych, gdyż to głównie większe przedsiębiorstwa wykazują realizację działań społecznie odpowiedzialnych w swoich strategiach biznesowych (Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018). Wymóg osobnego systemu opodatkowania osób prawnych stwierdzono dopiero na początku XX wieku. Po raz pierwszy podatek dochodowy od osób prawnych pojawił się w USA i w Niemczech w 1920 roku, natomiast szerzej zaczął być stosowany po zakończeniu II wojny światowej, głównie w Europie Zachodniej (Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018).

Rządy poszczególnych państw stały się świadome znaczenia włączania kwestii środowiskowych i społecznych do działalności przedsiębiorstw. Dlatego organy podatkowe przestały kwestionować zasadność ponoszenia tego typu kosztów z punktu widzenia podatkowego, wydając bardziej korzystne interpretacje podatkowe w tym zakresie, jak również starają się stopniowo wprowadzać dodatkowe zachęty w postaci ulg podatkowych. Obecnie ulgi podatkowe są coraz częściej wykorzystywane do promowania działań społecznie odpowiedzialnych i zniechęcania do działań szkodliwych dla środowiska (por. Kacem, Omri, 2022). Możliwe ujęcie kosztów związanych z działaniami z zakresu CSR w rozliczeniu podatku dochodowego zostało zaprezentowane na rysunku 1.

Rysunek 1. Ujęcie kosztów CSR w rozliczeniu podatku dochodowego

	Wariant 1	Wariant 2	Wariant 3
Koszty uzyskania przychodów	TAK	TAK	NIE
Odliczenie od dochodu	NIE	TAK	TAK

Źródło: opracowanie własne.

Koszty związane z CSR mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, co wcześniej było mniej oczywiste, przy czym ważne jest, aby prawidłowo je udokumentować i wykazać związek z prowadzoną działalnością (wariant 1). Dodatkowo tego typu koszty mogą zostać w pewnej części odliczone od dochodu (wariant 2). Może również wystąpić sytuacja, że koszt został wyłączony z kosztów uzyskania przychodów, jednak po spełnieniu określonych warunków może stanowić odliczenie od dochodu (wariant 3).

W wydawanych interpretacjach podatkowych coraz częściej pojawia się pogląd, zgodnie z którym koszty związane z działaniami z zakresu CSR mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów³, ponieważ w większości przypadków spełniają ogólne zasady uznania ich za koszt uzyskania przychodów (Wyciślik, 2022), tj.:

- pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;
- zostały poniesione w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła lub mogą mieć inny wpływ na wielkość osiągniętych przychodów;
- są racjonalne, gospodarczo uzasadnione, definitywnie poniesione (rzeczywiste) i zostały właściwie udokumentowane;
- nie zostały wymienione w katalogu kosztów niestanowiących kosztów podatkowych (art. 16 ust 1 CIT) (Mikuła, 2019; Prawo.pl, 2017).

Koszty związane z CSR spełniają te kryteria, ponieważ podejmowanie takich działań staje się niejako wymagane poprzez nacisk społeczny i przepisy prawa (Prawo.pl, 2017). Jednak z perspektywy podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) nie mogą zostać przypisane bezpośrednio do uzyskania konkretnego przychodu, lecz pozostają w pośrednim związku z przychodami uzyskiwanymi przez podatnika, tj. są niezbędne z punktu widzenia możliwości osiągnięcia jakiegokolwiek przychodu. Wiązą się z ogólnym funkcjonowaniem spółki, dlatego też są rozpoznawane jako koszty uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, przez którą uznaje się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) lub innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku) (Mikuła, 2019). Z powyższego wynika, że dobrowolne działania podejmowane w ramach CSR nie skutkują osiągnięciem konkretnego przychodu. Mogą jednak przynosić firmom wymierne korzyści ekonomiczne związane z pozytywnym postrzeganiem ich przez inne podmioty z otoczenia biznesowego. W długofalowej perspektywie działania podejmowane w sferze CSR mają skutkować m.in. wzrostem zainteresowania inwestorów, poprawą relacji ze społecznością lokalną i władzami lokalnymi, pozyskaniem i utrzymaniem najlepszych pracowników czy zwiększeniem wiarygodności firmy (Szwech, 2022).

Istotne dla zaliczenia kosztów związanych z CSR do kosztów uzyskania przychodów jest posiadanie dokumentacji (planu/strategii) tego typu działań. Działania w ramach CSR powinny być zatem odpowiednio zaplanowane. Ponadto strategia taka powinna wskazywać na istnienie związku działań podejmowanych w ramach

³ Jednak ogólne podejście podatkowe nie jest konsekwentne, ponieważ z jednej strony aprobuje taki sposób postępowania, z drugiej strony kwestionuje często prawo do odliczenia VAT od tych kosztów, wskazując na brak związku z działalnością opodatkowaną (Szwech, 2022).

strategii CSR z przychodami podatkowymi podatnika. Chodzi w tym względzie o wykazanie, że w perspektywie długofalowej planowane działania z zakresu CSR mogą istotnie przyczynić się co najmniej do utrzymania pozycji firmy na rynku i stworzyć warunki do jej dalszego intensywnego rozwoju (Gach, 2020). W praktyce dla celów odpowiedniego wyodrębnienia i dokumentowania kosztów poniesionych na CSR pomocne mogą okazać się wewnętrzne regulaminy projektów CSR czy zasady postępowania z partnerami biznesowymi i społecznymi (Wyciślik, 2022). Zatem koszty poniesione w ramach CSR powinny być związane z celami określonymi w przyjętej przez dany podmiot polityce CSR, wskazującej obszary, w jakich koncepcja zrównoważonego rozwoju jest realizowana oraz grupy interesariuszy, do których jest kierowana (Szwech, 2022).

Do uznania za koszt uzyskania przychodów niezbędne jest nie tylko zaistnienie konkretnego zdarzenia gospodarczego, polegającego na zakupie dóbr lub usług u konkretnego sprzedawcy, lecz również racjonalność oraz odpowiednie udokumentowanie tej operacji (Mikuła, 2019). Przykładem racjonalnego podejścia podatnika do kosztów związanych z CSR jest wykazanie, że działania z zakresu CSR planowane w długofalowej perspektywie mogą istotnie przyczynić się do utrzymania jego pozycji na rynku i pozwolić na intensywny rozwój, co wymaga prowadzenia systematycznych działań (Prawo.pl, 2017). Natomiast w zakresie dokumentowania poniesionych kosztów każdy podatnik, w związku z obowiązkiem prowadzenia ewidencji podatkowej, powinien posiadać stosowne dokumenty wymagane przez przepisy. Do typowych dokumentów można zaliczyć np. umowy, faktury, dokumenty celne, raporty z wykonanych prac w powiązaniu z dokumentami strategicznymi CSR. Niewątpliwie w interesie podatnika jest dołożenie należytej staranności w gromadzeniu dowodów mających związek ze zdarzeniem, które chce uwzględnić w rachunku podatkowym (Prawo.pl, 2017, Mikuła, 2019).

Co jakiś jednak czas pojawiają się interpretacje podatkowe, w których koszty w ramach CSR kwalifikowane są jako koszty reprezentacji, wprost wyłączone – podobnie jak darowizny – z kosztów uzyskania przychodu, o czym stanowi art. 16 ust. 1 pkt. 28 CIT. Zdaniem M. Gacha (2020) podstawowe znaczenie dla podatkowej kwalifikacji kosztów powinien mieć cel wydatkowania środków. Kosztami reprezentacji są takie koszty, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie określonego wizerunku podatnika, dobrego obrazu jego firmy (działalności), podkreślenie jego zasobności, profesjonalizmu – w celu wykreowania pozytywnych relacji z obecnymi czy też potencjalnymi kontrahentami. Koszty reprezentacji są zwykle przy tym ukierunkowane na określony podmiot lub grupę kontrahentów oraz podejmowane bezpośrednio w celu uzyskania przychodów z związku m.in. z zawarciem umowy z danym kontrahentem (Gach, 2020). Kluczowe jest dostrzeżenie różnicy pomiędzy kosztami, mającymi na celu zbudowanie korzystnego obrazu przedsiębiorstwa a kosztami cechującymi się rzeczywistą społeczną odpowiedzialnością (Wyciślik, 2022), która wpływa na wizerunek podmiotu, jednak nie przesądza to o głównym celu ponoszonych kosztów – jest nim budowanie strategii CSR uwzględniającej ochronę środowiska i interesy społeczne, a także relacje z różnymi grupami interesariuszy, a nie reprezentacja. Ponieważ strategia CSR wywiera

faktyczny wpływ na prowadzoną działalność gospodarczą, to koszty należy uznać za ponoszone w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów (Szwęch, 2022).

Podobnie jak koszty reprezentacji, za koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 14 CIT, zasadniczo nie uważa się darowizn i wszelkiego rodzaju ofiar. Natomiast kosztami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodów są darowizny finansowe i rzeczowe. Stanowi o tym art. 16 ust. 1 pkt 14 CIT⁴. Jednak mogą stanowić odliczenie od dochodu, w przypadku spełnienia warunków wymienionych w art. 18 ust. 1 CIT. Darowizną jest świadczenie o nieekwiwalentnym charakterze, które cechuje bezinteresowność. W konsekwencji, w interpretacjach podatkowych wskazuje się, że koszty CSR powinny charakteryzować się dwustronnością, np. przyczyniać się m.in. do budowania długotrwałych relacji z partnerami biznesowymi i społecznymi oraz do osiągania długoterminowego wzrostu dochodów. Jednak, zdaniem P. Wyciślika (2022), takie podejście organów podatkowych wydaje się zbyt restrykcyjne.

W CIT występuje również tzw. ulga na CSR, pozwalająca na ujęcie kosztu związanego z CSR w kosztach podatkowych, a następnie dodatkowo odliczenie w ramach ulgi. W kontekście ulgi szczególne znaczenie mają koszty ponoszone na działalność:

- sportową, np. koszty poniesione na finansowanie określonego klubu sportowego lub imprezy sportowej oraz stypendium sportowego;
- kulturalną, np. koszty poniesione na finansowanie określonej instytucji kultury lub działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne;
- wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę, np. koszty poniesione na określone stypendia lub finansowanie wynagrodzeń wraz z pochodnymi studentów odbywających u podatnika staże i praktyki przewidziane programem studiów.

Jeżeli spełnione są warunki uznania ich za koszty uzyskania przychodów, to mogą zostać dodatkowo odliczone w ramach ulgi, o której mowa w art. 18e CIT. Wysokość tego odliczenia odpowiada kwocie stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na wymienioną działalność. Zatem aktywność w wymienionych obszarach CSR jest atrakcyjna podatkowo, ponieważ daje prawo do uwzględnienia w rachunku podatkowym 150% kosztów, tj. 100% w postaci kosztów uzyskania przychodów oraz 50% w formie ulgi (Szwęch, 2022).

⁴ Na podstawie art. 38w i 38wa CIT kosztami uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, o ile nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne. Do podmiotów, którym należy przekazać świadczenie, należą m.in. organizacje prowadzące działalność pożytku publicznego oraz wykonujące działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego w Polsce lub Ukrainie. Jednocześnie powyższe koszty podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów mogą podlegać odliczeniu od dochodu, w przypadku spełnienia warunków wymienionych w art. 18 ust. 1 CIT.

4. Metoda i próba badawcza

Badanie empiryczne polega na odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Jak kształtowała się efektywna stopa podatkowa w badanym okresie?
2. Jakie zagadnienia podatkowe występują w badanych raportach niefinansowych?
3. Jakie koszty dotyczące CSR ujawniane są w badanych raportach? Czy wskazywane są korzyści podatkowe z nimi związane?

Pytanie 1 ma związek z postulatem A. Szymachy (2021), zgodnie z którym CSR powinien zostać uzupełniony o jego podstawowy element, jakim jest płacenie należnych podatków dla społeczeństwa, gdyż jednym z podstawowych obowiązków etycznych przedsiębiorstw jest odprowadzanie do budżetu adekwatnej stawki podatkowej. Jednocześnie, jak zauważył S. Yeoh (2009), jednym z ograniczeń badania kwestii podatkowych jest brak wiarygodnych danych, dlatego większość z nich opiera się na ustaleniu efektywnej stawki podatkowej, aby wstępnie określić występowanie unikania opodatkowania.

Pytania 2 i 3 wiążą się z możliwością wprowadzania instrumentów podatkowych stymulujących rozwój środowiskowy i społeczny, których stosowanie może oznaczać zmniejszenie obciążeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Takie pytanie jest również uzasadnione istnieniem w prawie podatkowym takich narzędzi jak klauzula GAAR (art. 119a § 1 *Ordynacji podatkowej*) oraz obowiązek sporządzania informacji o realizowanej strategii podatkowej (art. 27c CIT), co wpisuje się w najnowsze trendy społeczne dotyczące transparentności podatkowej przedsiębiorstw połączonej z CSR.

Metodą badawczą jest analiza zawartości (*content analysis*), która często jest wykorzystywana w rachunkowości w badaniach dotyczących społecznej odpowiedzialności biznesu (por. Deegan, Rankin, 1996; Unerman, 2000; Karwowski, 2018). Badaniem empirycznym objęto wszystkie spółki należące do WIG20, a tym samym objęte indeksem WIG-ESG, publikowanym na podstawie wartości portfela akcji spółek uznawanych za społecznie odpowiedzialne, tzn. takich, które przestrzegają zasad społecznie odpowiedzialnego biznesu, a w szczególności w zakresie kwestii środowiskowych i społecznych (Wójcik-Jurkiewicz, 2020). Jednak z próby wyłączono banki i ubezpieczycieli ze względu na specyfikę ich działalności (por. Wahba, Elsayed, 2015; Kalia, Aggarwal, 2022). Do badania pobrano ze stron internetowych spółek sprawozdania finansowe i raporty niefinansowe za 2021 rok. Wśród raportów dominowały raporty zintegrowane, raporty zrównoważonego rozwoju oraz sprawozdania na temat informacji niefinansowych. Badanie raportów zostało przeprowadzone przez eksperta, który dokonał analizy zawartości wszystkich raportów oceniając, czy w danym raporcie wystąpiły badane ujawnienia.

W tabeli 2 zaprezentowano syntetyczne dane na temat całej próby badawczej.

Z danych w tabeli 2 wynika, że cztery przedsiębiorstwa działają w sektorze handel i usługi, po trzy – w sektorach chemia i surowce oraz technologie, po dwa – w sektorach dobra konsumpcyjne oraz paliwa i energia.

Tabela 2. Dane syntetyczne na temat próby badawczej

Sektor	Liczba spółek	Średnie przychody ze sprzedaży	Średni wynik netto	Średnia suma bilansowa
		w tys. PLN		
Chemia i surowce	3	15 009 892	3 241 202	22 505 205
Dobra konsumpcyjne	2	10 810 587	539 055	10 817 974
Handel i usługi	4	9 754 184	870 096	9 951 590
Paliwa i energia	2	92 035 500	9 277 000	97 860 000
Technologie	3	9 024 480	2 342 161	16 971 518
Razem	14	22 629 430	2 847 327	26 828 034

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanych sprawozdań finansowych.

5. Wyniki badania empirycznego

W tabeli 3 zaprezentowano dane dotyczące podatku dochodowego pochodzące ze sprawozdań finansowych w podziale na sektory, w tym wyliczenie efektywnej stopy podatkowej (informacje o efektywnej stopy podatkowej w podziale na badane spółki przedstawiono w załączniku na końcu artykułu).

Tabela 3. Dane podatkowe na temat próby badawczej w podziale na sektory

Sektor	Liczba spółek	Średni podatek		Średnia efektywna stopa podatkowa
		dochodowy	bieżący	
		w tys. PLN		
Chemia i surowce	3	673 546	628 055	19,5
Dobra konsumpcyjne	2	172 794	300 490	22,6*
Handel i usługi	4	161 662	207 464	15,8
Paliwa i energia	2	1 710 500	1 473 000	18,6
Technologie	3	515 498	544 732	20,7
Razem	14	570 026	563 943	18,7

* Przy wyliczaniu efektywnej stopy podatkowej pominięto spółkę, która poniosła stratę brutto.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanych sprawozdań finansowych.

Z danych w tabeli 3 wynika, że średnia efektywna stopa podatkowa wynosi około 19%, zatem oscyluje wokół stawki obowiązującej w Polsce. Najniższa efektywna stopa podatkowa wystąpiła w sektorze handel i usługi (15,8%), na co wpływ miała jedna spółka (4,7%), w której podatek dochodowy prezentowany w sprawozdaniu

z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów został znacząco obniżony przez wpływ podatku odroczonego. Najwyższa efektywna stopa podatkowa wystąpiła w sektorach dobra konsumpcyjne (22,6%) i technologie (20,7%). Dla porównania M. Wasilewski i A. Bischoff (2017) odnotowali, że wśród największych przedsiębiorstw operujących na rynku polskim w latach 2011–2015 powyższa relacja podatku dochodowego była znacząco niższa w grupie przedsiębiorstw zagranicznych w stosunku do polskich, co mogło wskazywać na wykorzystanie narzędzi optymalizacyjnych.

W tabeli 4 wymieniono najczęściej poruszane zagadnienia podatkowe (informacje o zagadnieniach podatkowych w podziale na badane spółki przedstawiono w załączniku na końcu artykułu).

Tabela 4. Zagadnienia podatkowe najczęściej poruszane w raportach niefinansowych

Zagadnienie podatkowe	Liczba spółek	Opis zagadnienia
Strategia podatkowa	8	1. Spójność ze strategią podatkową. 2. Sporządzenie sprawozdania z realizacji strategii podatkowej. 3. Ogólna klauzula zapobiegająca nadużyciom (GAAR)
Ryzyko podatkowe	4	1. Wyróżnienie ryzyka podatkowego wśród ryzyka regulacyjno-prawnego, związanego z niepewnością dotyczącą przyszłego kształtu i interpretacji przepisów podatkowych oraz wzrostem obciążeń podatkowych i presji fiskalnej. 2. Ryzyko podatkowe wynikające z czynnika klimatycznego. 3. Wdrożenie procedur minimalizujących potencjalnie negatywne skutki ryzyka podatkowego
Spółka jako podatnik/płatnik	3	Przynależność do największych podatników w kraju lub regionie

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanych raportów niefinansowych.

Spośród 14 spółek, 11 z nich odnosi się do zagadnień podatkowych w swoich raportach niefinansowych. Najwięcej spółek (8) odnosi się do strategii podatkowej⁵, w tym wszystkie z sektora handel i usługi (4). Jej realizacja oznacza dbałość o prawidłowe i terminowe wywiązywanie się z obowiązków nakładanych przepisami prawa podatkowego, tak, aby mieć wkład w zapewnienie środków publicznych na umożliwienie lub wsparcie realizacji istotnych inicjatyw społecznych. Oznacza również:

- uiszczanie zobowiązań podatkowych w wymaganym terminie i w wymaganej wysokości;

⁵ Dla porównania w badaniu A. Szymachy (2021) zaden z liderów CSR na rynku polskim nie deklarował w swoim raporcie niefinansowym zobowiązania do nieunikania opodatkowania. Natomiast tylko 6% przedsiębiorstw podkreśliło zaangażowanie w przestrzeganie przepisów podatkowych.

- terminowe składanie informacji podatkowych;
- określanie wysokości zobowiązań podatkowych na podstawie rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych.

W tym celu wprowadzane są podwyższone standardy realizacji wszelkich obowiązków podatkowych. Jedna z badanych spółek zwróciła również uwagę na ważność płacenia podatku w miejscu powstania przychodu ze sprzedaży dóbr i usług, co świadczy o uczciwości w stosunku do społeczności i kraju oraz wpisuje się w ideę patriotyzmu gospodarczego. Natomiast inna podkreśliła, że wypełniając obowiązki podatkowe, działa z należytą starannością – terminowo regulując zobowiązania publicznoprawne oraz na bieżąco komunikując się z organami władzy państwowej i samorządowej, w tym Krajową Administracją Skarbową. Jednocześnie stwierdziła niepodejmowanie działań zmierzających do unikania opodatkowania, co ma związek z klauzulą GAAR. Dbałość o wizerunek odpowiedzialnego podatnika niewątpliwie wpisuje się w kontekst zrównoważonego rozwoju organizacji, którego jedną z podstawowych wartości powinno być bezpieczeństwo podatkowe, co oznacza posiadanie struktur wewnętrznych, infrastruktury i rozwiązań technologicznych oraz podziału kompetencji umożliwiających prawidłową realizację funkcji podatkowej, w tym komunikacji wewnętrznej i akceptacji decyzji w kwestiach podatkowych. Jednocześnie pracownicy, którym powierzono wykonywanie poszczególnych czynności związanych z realizacją tej funkcji, powinni charakteryzować się wysokim poziomem wiedzy merytorycznej i posiadaniem odpowiednich kwalifikacji. Strategia podatkowa, która ma swoje przełożenie na szereg wewnętrznych procedur obowiązujących w badanych spółkach jest jawna i dostępna w formie informacji o jej realizacji.

Cztery spółki odnoszą się do ryzyka podatkowego. W celu zapewnienia prawidłowego zarządzania tym ryzykiem analizowane są skutki podatkowe przedsięwzięć oraz podejmowane inicjatywy na rzecz rozwoju i udoskonalania przepisów prawa podatkowego w Polsce poprzez uczestnictwo w konsultacjach społecznych w procesie legislacyjnym. W przypadku zagadnień szczególnie skomplikowanych lub co do których pojawiają się rozbieżności w praktyce orzeczniczej wykorzystywane są ekspertyzy niezależnych specjalistów. Wykorzystywane są również rozwiązania informatyczne zapewniające weryfikację nie tylko samych transakcji gospodarczych, ale również ich skutków podatkowych. Celem powyższych rozwiązań jest zwiększenie transparentności podatkowej, wzmocnienie wiarygodności na rynku oraz budowa zaufania klientów zewnętrznych. Trzy spółki podkreślają przynależność do największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce lub regionie, natomiast jedna podkreśliła temat dyrektywy ETD (2018), służącej wsparciu realizacji celów polityki energetyczno-klimatycznej⁶.

⁶ Dla porównania w niektórych krajach, takich jak Australia i Wielka Brytania, wprowadzono przyjazną dla środowiska politykę podatkową obejmującą podatki od procesów zanieczyszczających i zużycia paliw kopalnych. Niektóre kraje, takie jak Niemcy, nakładają podatki od poziomu emisji, podczas gdy inne, takie jak Wielka Brytania – podatki od składowania odpadów. Co ciekawe, w krajach takich jak Republika Południowej Afryki koszty CSR są wyłączone z ulg podatkowych, ponieważ są ponoszone w celach altruistycznych, a nie w celu obniżenia dochodu (Yeoh, 2009).

W tabeli 5 wymieniono najczęściej ujawniane koszty CSR, bądź nakłady (informacje o kosztach CSR w podziale na badane spółki przedstawiono w załączniku na końcu artykułu).

Tabela 5. Koszty lub nakłady CSR

Koszty lub nakłady	Liczba spółek	Opis kosztów lub nakładów
Darowizny	6	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wartość darowizn i inwestycji na rzecz społeczeństwa 2. Wysokość udzielonego wsparcia w postaci darowizn 3. Całkowita wartość wsparcia społeczności lokalnych 4. Wartość przekazanych darowizn w związku z COVID-19 5. Kwota przeznaczona na darowizny i dotacje 6. Wartość darowizn na rzecz organizacji społecznych i charytatywnych oraz na wspieranie kultury
Ochrona środowiska	3	<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty emisji CO₂, wartość kar pieniężnych związanych z nieprzestrzeganiem prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska 2. Wartość nakładów poniesionych na ochronę środowiska i opłat środowiskowych, wartość kar za nieprzestrzeganie prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska 3. Łączne nakłady na ochronę środowiska (w tym opłaty za korzystanie ze środowiska, zagospodarowanie odpadów), koszty związane z likwidacją szkód

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanych raportów niefinansowych.

Spośród 14 spółek:

- sześć ujawnia wartość przekazanych darowizn, najwięcej z sektora technologicznego (2);
- trzy ujawniają koszty, bądź nakłady, związane z ochroną środowiska, najwięcej z sektora chemia i surowce (2).

Żadna z badanych spółek nie odnosi się do kwestii podatkowych w kontekście kosztów CSR. Nie ujawniają również innych kosztów CSR, chociaż odnoszą się do działań w obszarze CSR (informacje o tego typu działaniach w podziale na badane spółki przedstawiono w załączniku na końcu artykułu).

W zakresie obszaru środowiskowego do takich działań można zaliczyć finansowanie nakładów na nowoczesne rozwiązania technologiczne minimalizujące oddziaływanie na środowisko oraz szkolenia z zakresu ekologii i promowania postawy prośrodowiskowej.

Z kolei w zakresie obszaru społecznego – świadczenia na rzecz pracowników wykraczające poza obowiązki wynikające z prawa pracy. Tego typu świadczenia mogą obejmować szereg programów i działań indywidualnych skierowanych do pracowników w celu rozwoju ich kompetencji. Uzupełnieniem szkoleń przeprowadzanych w ramach czasu pracy może być jest zewnętrzna edukacja pracowników zdobywających nowe kwalifikacje, tj. uczestnictwo w szkoleniach, konferencjach, sympozyjach, seminariach, warsztatach oraz studiach finansowanych lub współfinansowanych

przez pracodawcę. W celu zapewnienia atrakcyjnego miejsca pracy, podtrzymania motywacji i zaangażowania pracowników, pracownicy często mogą również korzystać z szeregu benefitów. Istotne są również szkolenia z zakresu praw człowieka i polityki antykorupcyjnej, *compliance* i kodeksu etyki, które można zaliczyć do obszaru ekonomicznego.

Do działań związanych z ochroną życia i zdrowia społeczności lokalnej należą np. utrzymanie infolinii dla osób zmagających się z depresją lub remont domów dla dzieci i pokoju rodzica w szpitalu oraz innych obiektów służących dzieciom w potrzebie. Poprawia to relacje z lokalną społecznością, wpływając na wzrost zaufania klientów do przedsiębiorstwa, lecz także powoduje, że wyróżnia się ono na tle konkurencji. Jednocześnie tego typu działania świadczą o dbałości o interes wspólny.

Przedsiębiorstwa starają się również utrzymywać pozytywne relacje z otoczeniem biznesowym i społecznym oraz budować dobrą reputację firmy, np. współpraca z lokalnymi samorządami m.in. przy tworzeniu strategii ich rozwoju, miejscowych planów i studiów uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego. Działania te generują koszty, które pozytywnie wpływają na postrzeganie przedsiębiorstwa przez otoczenie.

Jak wspomniano wcześniej, badane spółki nie odnoszą się do kwestii podatkowych w kontekście ponoszonych kosztów w obszarze CSR, tj. związanych z ochroną środowiska, świadczeniami na rzecz pracowników, ochroną życia i zdrowia społeczności lokalnej lub utrzymaniem dobrych relacji z otoczeniem biznesowym i społecznym. Jednak tego typu koszty, w postaci amortyzacji, bądź świadczeń na rzecz pracowników, ponoszone w ramach przyjętej strategii CSR są kosztem uzyskania przychodów, ponieważ można argumentować, że wpływają na osiągane przychody poprzez budowanie pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa jako dbającego o środowisko i realizującego cele społecznie odpowiedzialne. Mogą również wywierać pozytywny wpływ na oceny przyznawane przez agencje ratingowe, które mają duże znaczenie dla klientów, jak również oznaczać niższy koszt pozyskania finansowania. Pozytywny rating i wzrost zaufania klientów mogą w przyszłości przełożyć się na wzrost przychodów i osiąganie lepszych wyników finansowych. Zatem poniesione koszty tego typu są pośrednio związane z przychodami, a tym samym potracalne w dacie ich poniesienia, chyba że zostaną ujęte jako środki trwałe. Z kolei podnoszenie standardu warunków pracy, jako jeden z elementów pozafinansowego motywowania pracowników, skutkuje wzrostem ich lojalności i zaangażowania, dlatego koszty utrzymania pozycji odpowiedzialnego pracodawcy również stanowią koszt uzyskania przychodów (por. Szwech, 2022). Ponadto część kosztów wymienionych działań prawdopodobnie kwalifikuje się do objęcia tzw. ulgą CSR, np. koszty poniesione na określone stypendia, po spełnieniu określonych warunków.

W kontekście przeprowadzonego badania, można zgodzić się z H. Filipczyk (2015), że kwestie podatkowe nie stanowią kluczowego elementu CSR, ponieważ w większości przypadków temat podatków miał charakter marginalny. Podobnie Wasilewski i Bischoff (2017) stwierdzili, że transparentność polityki podatkowej nie jest rozpatrywana przez polskie organizacje jako jeden z elementów CSR. Chociaż niektóre przedsiębiorstwa międzynarodowe zaczęły postrzegać odprowadzanie podatków do budżetu jako część polityki związanej z CSR (Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018).

Podsumowanie

Kluczowym celem CSR jest wkład w zrównoważony rozwój, czyli taki, który zaspokaja potrzeby obecnego pokolenia, nie zagrażając możliwościom zaspokojenia potrzeb przyszłych pokoleń. Jednym z coraz częściej pojawiających się pytań w obszarze CSR są zagadnienia podatkowe. W związku z tym artykule podjęto się próby odpowiedzi na związane z nimi pytania badawcze, których wyniki przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6. Odpowiedzi na pytania badawcze

Pytanie badawcze	Wyniki badania
1. Jak kształtowała się efektywna stopa podatkowa w badanym okresie?	Średnia efektywna stopa podatkowa wynosi około 19%, zatem oscyluje wokół stawki obowiązującej w Polsce
2. Jakie zagadnienia podatkowe występują w badanych raportach niefinansowych?	Do najczęściej występujących zagadnień podatkowych należą: – strategia podatkowa, – ryzyko podatkowe, – przynależność do największych podatników w kraju lub regionie
3. Jakie koszty w obszarze CSR ujawniane są w badanych raportach? Czy wskazywane są korzyści podatkowe z nimi związane?	Ujawniane są przede wszystkim informacje na temat wartości przekazanych darowizn. Natomiast nie stwierdzono informacji dotyczących korzyści podatkowych związanych z ponoszonymi kosztami w obszarze CSR, tj. związanymi z ochroną środowiska, świadczeniami na rzecz pracowników, ochroną życia i zdrowia społeczności lokalnej lub utrzymaniem dobrych relacji z otoczeniem

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonego badania można uznać, że CSR powinna zostać rozszerzona o kwestie podatkowe znajdujące swoje odzwierciedlenie w publikowaniu odpowiednich informacji podatkowych. W związku z tym postulat łączenia transparentności podatkowej z CSR wymaga popularyzacji oraz podniesienia poziomu świadomości. W tym kontekście na uwagę zasługuje obowiązujący w Australii kodeks przejrzystości podatkowej (*Tax Transparency Code, TTC*), tj. zbiór zasad i minimalnych standardów, które mają stanowić wytyczne dla średnich i dużych przedsiębiorstw w zakresie dobrowolnego ujawniania informacji podatkowych. Celem TTC jest zwiększenie społecznej kontroli przedsiębiorstw i świadomości społecznej w obszarze podatków oraz wykształcenie odpowiednich postaw konsumenckich. Jest to zbieżne z postulowanym włączeniem kwestii podatkowych do CSR (Szymacha, 2021). Wspomnieć można również o art. 27c CIT dotyczącym sporządzania informacji o realizowanej strategii podatkowej, obejmującej relacje podmiotu z administracją skarbową. Chociaż kwestie podatkowe powinny zostać włączone do CSR, nie ma jednak potrzeby wyznaczania oddzielnego obszaru. Raczej powinno się uzupełnić obszar społeczny o element, jakim jest płacenie należnych podatków, gdyż

jednym z podstawowych obowiązków przedsiębiorstw jest odprowadzanie do budżetu podatków ustalonych według adekwatnej stawki podatkowej.

W zakresie podejścia ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do kosztów w obszarze CSR, niewątpliwie obecny trend prowadzenia działalności gospodarczej zakłada, iż przedsiębiorstwa poza dążeniem do maksymalizacji zysku, przyjmują współodpowiedzialność za potrzeby środowiskowe i społeczne – inwestowanie w ochronę środowiska, zasoby ludzkie, relacje z otoczeniem firmy. Zaangażowanie przedsiębiorstw jako podmiotów społecznie odpowiedzialnych za sprawy społeczności lokalnej oraz sąsiadującego otoczenia zewnętrznego generuje koszty. Ich ponoszenie wynika również ze świadomości i przekonania, że prowadzenie działalności gospodarczej pociąga za sobą np. obowiązek dbania o środowisko naturalne i pracowników, wspieranie wartościowych inicjatyw lokalnych czy reagowanie na doraźne potrzeby otoczenia przedsiębiorstwa, a tym samym wpisują się w definicję CSR. Zatem, jeżeli tego typu koszty nie znajdują się w negatywnym katalogu CIT, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o ile zostanie zachowana należyta staranność w spełnieniu określonych warunków.

Artykuł stanowi wkład w literaturę z zakresu CSR. Może być punktem wyjścia do zbadania kwestii podatkowych na przykładzie innej (większej) próby badawczej, ponieważ ograniczeniem badania było objęcie analizą największych spółek notowanych na GPW w Warszawie, a tym samym brak uniwersalności wyników.

Literatura

- Andrew J., Baker M. (2020), *Corporate social responsibility reporting: the last 40 years and a path to sharing future insight*, „Abacus”, 56 (1), s. 35–65, DOI: 10.1111/abac.12181.
- Arevalo J.A., Aravind D. (2011), *Corporate social responsibility practices in India: approach, drivers, and barriers*, „Corporate Governance: The International Journal of Business in Society”, 11 (4), s. 399–414.
- Banaszkiewicz A., Makowska E. (2012), *Spoleczna odpowiedzialność biznesu w kontekście wybranych aspektów kulturowych XXI stulecia*, „Copernican Journal of Finance & Accounting”, 1 (1), s. 9–21, DOI: 10.12775/CJFA.2012.001.
- Ciechan-Kujawa M. (2013), *Zakres ujawnień kosztów i źródeł finansowania inicjatyw odpowiedzialnych społecznie w świetle raportów CSR*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 129, s. 85–96.
- Deegan C., Rankin M. (1996), *Do Australian companies report environmental news objectively?* „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 9 (2), s. 50–67, DOI: 10.1108/09513579610116358.
- Ferens A. (2016), *Systematyka kosztów środowiskowych w przedsiębiorstwie branży energetycznej do celów decyzyjnych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 86 (142), s. 11–34, DOI: 10.5604/16414381.1198975.
- Fijałkowska J. (2012), *Spoleczna odpowiedzialność wyzwaniem dla rachunkowości*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, 13 (1), s. 141–154.
- Filipezyk H. (2015), *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, „Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym” 18 (4), s. 111–127.
- Filipezyk H. (2017), *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Methaethics and Taxes*, „Toruński Przegląd Podatkowy”, 6, s. 29–48.

- Gandullia L., Piserà S. (2020), *Do income taxes affect corporate social responsibility? Evidence from European-listed companies*, „Corporate Social Responsibility and Environmental Management”, 27, s. 1017–1027, DOI: 10.1002/csr.1862.
- Garay L., Font X. (2012), *Doing good to do well? Corporate social responsibility reasons, practices and impacts in small and medium accommodation enterprises*, „International Journal of Hospitality Management”, 31 (2), s. 329–337.
- Kacem H., Omri M.A.B. (2022), *Corporate social responsibility (CSR) and tax incentives: the case of Tunisian companies*, „Journal of Financial Reporting and Accounting”, 20 (3/4), s. 639–666, DOI: 10.1108/JFRA-07-2020-0213.
- Kalia D., Aggarwal D. (2022), *Examining impact of ESG score on financial performance of healthcare companies*, „Journal of Global Responsibility”, 14 (1), s. 155–176, DOI: 10.1108/jgr-05-2022-0045.
- Karwowski M. (2018), *Propozycja struktury opisu modelu biznesu w sprawozdaniu z działalności*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 163, s. 127–142.
- Kozłowska-Makós D., Kluzek M. (2018), *Společna odpowiedzialność biznesu a zachowania przedsiębiorstw w zakresie opodatkowania*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 532, s. 185–193, DOI: 10.15611/pn.2018.532.18.
- Małecki P.P., Urbaniec M. (2014), *Koszty środowiskowe w Polsce w ujęciu teoretycznym i statystycznym*, „Optimum. Studia Ekonomiczne”, 3 (69), s. 87–102.
- Mikulska T., Michalczyk G. (2015), *Koszty zaangażowania społecznego przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 396, s. 113–122, DOI: 10.15611/pn.2015.396.12.
- Rashid A. (2018), *Does corporate social responsibility reporting enhance shareholders' value? A simultaneous equation approach*, „Journal of Financial Reporting and Accounting”, 16 (1), s. 158–178.
- Szymacha A. (2021), *Obowiązek ujawniania strategii podatkowych w kontekście dyskusji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, CXX, s. 239–255, DOI: 10.26485/SPE/2021/120/13.
- Świdarska G.K. (2017), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Mac Consulting, Difin, Warszawa.
- Unerman J. (2000), *Methodological issues – reflections on quantification in corporate social reporting content analysis*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 13 (5), s. 667–681, DOI: 10.1108/09513570010353756.
- Wahba H., Elsayed K. (2015), *The mediating effect of financial performance on the relationship between social responsibility and ownership structure*, „Future Business Journal” 1, s. 1–12, DOI: 10.1016/j.fbj.2015.02.001.
- Wasilewski M., Bischoff A. (2017), *Unikanie opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 1 (85), s. 187–198.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2016), *Raportowanie niefinansowe banków z perspektywy społecznie odpowiedzialnej – przykłady z WIG-ESG*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 108 (164), s. 207–228, DOI: 10.5604/01.3001.0014.3603.
- Yeoh S. (2009), *CSR: A real tax on the bottom line*, „Malaysian Business”, Dec 16.

Akty prawne i dokumenty

- Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2022 poz. 2587 z późn. zm. (w skrócie CIT).
- Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – *Ordynacja podatkowa*, Dz.U. 2022 poz. 2651.

- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2023 poz. 120 z późn. zm.
- COM (2001), *Green Paper: Promoting framework for Corporate Social Responsibility*, 366 final, Commission of the European Communities, Brussels, 18.7.2001.
- Dyrektywa CSRD (2022), Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14.12.2022 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.
- Dyrektywa ETD (2018), Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/410 z dnia 14.03.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2003/87/WE w celu wzmocnienia efektywnych pod względem kosztów redukcji emisji oraz inwestycji niskoemisyjnych oraz decyzję (UE) 2015/1814.ISO 26000 (2010), *Guidance on social responsibility*, International Organization for Standardization.
- Komunikat nr 6 Ministra Finansów z dnia 30.12.2015 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego stanowiska Komitetu w sprawie księgowego ujęcia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych.
- OECD (2011), *Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych*, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

Źródła internetowe

- Gach M. (2020), *Wydatki na CSR czy wydatki na reprezentację podmiotu – oto jest pytanie*, <https://prawo-dla-ksiegowych.pl/wydatki-na-csr-czy-wydatki-na-reprezentacje-podmiotu-oto-jest-pytanie/> (dostęp 12.01.2023).
- Gov.UK (2018), *Our commitment to corporate social responsibility (CSR)*, <https://www.gov.uk/government/news/our-commitment-to-corporate-social-responsibility-csr> (dostęp 13.02.2023).
- <http://form.stat.gov.pl/formularze/2023/index.htm> (dostęp 14.02.2023).
- Mikuła P. (2019), *Wydatek na CSR – czy można ująć w rachunku podatkowym?*, <https://poradnikprzedsiobiorecy.pl/-wydatek-na-csr-czy-mozna-ujac-w-rachunku-podatkowym> (dostęp 12.01.2023).
- Prawo.pl (2017), *Wydatki na CSR można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów*, <https://www.prawo.pl/podatki/wydatki-na-csr-mozna-zaliczyc-do-kosztow-uzyskania-przychodow,25057.html> (dostęp 12.01.2023).
- Szwęch A. (2022), *Wydatki ponoszone w ramach strategii CSR – koszty uzyskania przychodów i prawo do odliczenia VAT*, <https://rachunkowosc.com.pl/wydatki-ponoszone-w-ramach-strategii-csr-koszty-uzyskania-przychodow-i-prawo-do-odliczenia-vat> (dostęp 12.01.2023).
- Wyciślik P. (2022), *Działalność społecznie odpowiedzialna – czy może być korzystna podatkowo?*, <https://www.mddp.pl/dzialalnosc-spoecznie-odpowiedzialna-czy-moze-byc-korzystna-podatkowo/> (dostęp 12.01.2023).

Załącznik. Dane szczegółowe na temat próby badawczej

Numer spółki	Sektor	Pytanie badawcze		
		numer 1	numer 2	numer 3
1.	Handel i usługi	19,8	Strategia podatkowa (przestrzeganie obowiązków wynikających z przepisów podatkowych), przynależność do największych podatników w kraju, ryzyko podatkowe	1. Wartość darowizn na rzecz organizacji społecznych i charytatywnych oraz na wspieranie kultury. 2. Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak szkolenia i webinaria dla zatrudnionych (np. radzenie sobie z emocjami i stresem), regularne monitorowanie stanu zdrowia pracowników
2.	Technologie	21,7	Strategia podatkowa (płatność podatków w miejscu prowadzenia działalności, klauzula GAAR), przynależność do największych podatników w kraju	1. Kwota przeznaczona na darowizny i dotacje. 2. Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak szkolenia językowe, studia podyplomowe i doktoranie dla pracowników, wsparcie osób niepełnosprawnych
3.	Dobra konsumpcyjne	–	Brak informacji	Brak informacji o kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak szkolenia w zakresie praw człowieka i polityki antykorupcyjnej, prywatna opieka medyczna dla pracowników, darowizny rzeczowe i finansowe
4.	Handel i usługi	4,7	Strategia podatkowa (wypełnianie obowiązków podatkowych z należytą starannością)	Brak informacji o kosztach CSR
5.	Technologie	22,1	Klauzula GAAR	Brak informacji o kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak szkolenia językowe, w zakresie mobbingu, udzielania pierwszej pomocy przedmedycznej dla pracowników, remont podmiotów leczniczych
6.	Handel i usługi	17,7	Sporządzenie sprawozdania z realizacji strategii podatkowej	Brak informacji o kosztach CSR

Numer spółki	Sektor	Pytanie badawcze		
		numer 1	numer 2	numer 3
7.	Chemia i surowce	18,4	Brak informacji	<ol style="list-style-type: none"> Łączne nakłady na ochronę środowiska (w tym opłaty za korzystanie ze środowiska, zagospodarowanie odpadów), koszty związane z likwidacją szkód. Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż podkreślone zostało zaangażowanie społeczne (np. program stypendialny dla uczniów, szkolenia dla mieszkańców) <p>Brak informacji o kosztach CSR</p>
8.	Chemia i surowce	18,8	Brak informacji	Brak informacji o kosztach CSR
9.	Chemia i surowce	21,3	Strategia podatkowa (dbałość o wizerunek odpowiedzialnego podatnika), ryzyko podatkowe	<ol style="list-style-type: none"> Wartość nakładów poniesionych na ochronę środowiska i opłat środowiskowych, wartość kar za nieprzestrzeganie prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska. Wartość przekazanych darowizn w związku z COVID-19, np. zakup wyposażenia do rehabilitacji w zakładzie opiekuńczo-leczniczym lub maszyny do dializ dla miejscowego szpitala. Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż podkreślono realizowanie takich programów CSR jak regionalne biegi, wydawanie sportowe
10.	Dobra konsumpcyjne	22,6	Przynależność do największych podatników w regionie	<ol style="list-style-type: none"> Całkowita wartość wsparcia społeczności lokalnych (łącznie darowizny pieniężne i rzeczowe). Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak dofinansowanie kosztów studiów podyplomowych, rekompensata pracownikom negatywnych skutków wprowadzonych zmian podatkowych
11.	Technologie	18,2	Ryzyko podatkowe	<ol style="list-style-type: none"> Wysokość udzielonego wsparcia w postaci darowizn. Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak dofinansowanie szkoleń #GoesGreen, zapewnianie pracownikom kompleksowej opieki medycznej

Numer spółki	Sektor	Pytanie badawcze		
		numer 1	numer 2	numer 3
12.	Handel i usługi	21,1	Informacja o realizowanej strategii podatkowej	Brak informacji o kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak dostęp pracowników do świadczeń pozafinansowych, które ułatwiają im życie, dbanie o zdrowie i dobre samopoczucie, działalność charytatywna
13.	Paliwa i energia	19,0	Ryzyko podatkowe, dyrektywa ETD służąca wsparciu realizacji celów polityki energetyczno-klimatycznej	<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty emisji CO₂, wartość kar pieniężnych związanych z nieprzebraniem prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska. 2. Wartość darowizn i inwestycji na rzecz społeczeństwa. 3. Brak informacji o innych kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak eksploatacja urządzeń efektywnie wykorzystujących energię i obniżających koszty ogrzewania, prywatna opieka medyczna, szkolenia z zakresu polityki antykorupcyjnej, <i>compliance</i> i kodeksu etyki
14.	Paliwa i energia	18,2	Strategia podatkowa (wiązywanie się z obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych)	Brak informacji o kosztach CSR, chociaż wymienione są takie działania jak ograniczanie zużycia energii i zmniejszanie liczby odpadów, dekarbonizacja, zielona transformacja, dostęp pracowników do podstawowej opieki medycznej, szkolenia z tematyki poszanowania praw człowieka, wsparcie zawodowych i ochotniczych służb ratowniczych, podmiotów działających na rzecz bezpieczeństwa na drogach, instytucji i placówek medycznych, inicjatywy promujące zdrowy i aktywny tryb życia, darowizny
Razem		18,7	–	We wszystkich badanych spółkach brak informacji dotyczących korzyści podatkowych związanych z ponoszeniem kosztów CSR

Źródło: opracowanie własne na podstawie badanych sprawozdań finansowych.

