



MARIA SUPERA-MARKOWSKA*

PODATKOWE ASPEKTY WOLONTARIATU

ABSTRAKT

W artykule przedstawiono podatkowe aspekty wolontariatu w zakresie zagadnień prawno-podatkowych z obszaru podatków dochodowych. Analiza została przeprowadzona z zastosowaniem metody dogmatycznoprawnej. W jej wyniku wyodrębniono główne zagadnienia problemowe, oceniono adekwatność rozwiązań podatkowych do specyfiki wolontariatu i działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych oraz sformułowano pewne postulaty *de lege ferenda*.

SŁOWA KLUCZOWE: wolontariat, podatki dochodowe, organizacje pozarządowe, działalność pożytku publicznego, ulgi podatkowe

WPROWADZENIE

W artykule zostanie podjęta próba przedstawienia podatkowych aspektów wolontariatu, przy czym analiza dotyczyć będzie zagadnień prawno-podatkowych z obszaru podatków dochodowych. Analiza zostanie przeprowadzona z użyciem metody dogmatycznoprawnej, a jej celem jest ustalenie głównych zagadnień problemowych, dokonanie oceny adekwatności rozwiązań podatkowych do specyfiki wolontariatu oraz ewentualne sformułowanie postulatów *de lege ferenda*.

Punkt wyjścia dla analizy prawno-podatkowej stanowi definicja wolontariatu i zakres świadczeń wolontariuszy oraz ich uprawnień, określone w przepisach ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jedn.: Dz.U. 2020, poz. 1057 ze zm., dalej: u.d.p.p.w.).

* Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1599-0740>

ISTOTA WOLONTARIATU A ZAKRES PROBLEMOWY JEGO PODATKOWEGO UJĘCIA

Zgodnie art. 2 pkt 3 u.d.p.p.w. „ilekroć w ustawie jest mowa o [...] wolontariuszu – rozumie się przez to osobę fizyczną, która ochotniczo i bez wynagrodzenia wykonuje świadczenia na zasadach określonych w ustawie”. Istotę wolontariatu stanowi zatem wykonywanie nieodpłatnie pewnych świadczeń, które to świadczenia, zgodnie z art. 42 ust. 1 u.d.p.p.w., mogą być wykonywane na rzecz:

- 1) organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 u.d.p.p.w.¹⁾ w zakresie ich działalności statutowej, w szczególności w zakresie działalności pożytku publicznego, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej;
- 2) organów administracji publicznej, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej;
- 3) jednostek organizacyjnych podległych organom administracji publicznej lub nadzorowanych przez te organy, z wyłączeniem prowadzonej przez te jednostki działalności gospodarczej;
- 4) podmiotów leczniczych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej²⁾ w zakresie wykonywanej przez nie działalności leczniczej.

Podmioty te, zwane korzystającymi, określone są w katalogu zamkniętym, co oznacza, że nieodpłatne wykonywanie świadczeń na rzecz innych podmiotów nie może być uznane za wolontariat w rozumieniu prawnym wynikającym z przepisów u.d.p.p.w. W szczególności świadczenia na rzecz osób fizycznych wykonywane bez pośrednictwa podmiotów wymienionych

¹⁾ Tj.: osób prawnych i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego; stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego; spółdzielni socjalnych; spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz klubów sportowych będących spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1133), które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników, dalej: podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi.

²⁾ Zob.: Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 711), dalej: u.d.l.

w art. 42 ust. 1 u.d.p.p.w., tzw. wolontariat indywidualny (Gluziński, 2005, s. 88), nie mogą zostać tak zakwalifikowane. Aby móc uznać dane świadczenia za wykonywane w ramach wolontariatu w rozumieniu prawnym wynikającym z przepisów u.d.p.p.w., musi wystąpić pośrednictwo korzystających określonych w u.d.p.p.w. (zob. też: Blicharz, 2012, s. 186).

Charakter wolontariatu w tym rozumieniu nie zawsze może być zatem przypisany tzw. wolontariatowi pracowniczemu, rozumianemu jako działania polegające na podejmowaniu i wspieraniu przez pracodawców świadczenia przez ich pracowników różnego rodzaju prac społecznie użytecznych oraz wykonywanie przez pracowników tychże prac. Wolontariat pracowniczy może być realizowany w różnych formach (szerzej zob.: Kaźmierczak, 2016, s. 25–27), w przypadku których jedynie wystąpienie korzystających (a nie np. bezpośrednich świadczeń pracowników na rzecz osób fizycznych) pozwala zakwalifikować wolontariat pracowniczy jako wolontariat w rozumieniu prawnym wynikającym z przepisów u.d.p.p.w.

Z kolei w przypadku stowarzyszeń i ich członków należy odróżnić wolontariat członków stowarzyszenia (wprost dozwolony w art. 42, ust. 3 u.d.p.p.w.³⁾) od nieodpłatnego wykonywania przez nich na rzecz stowarzyszenia pewnych świadczeń jako pracy społecznej członków, o której jest mowa w art. 2, ust. 3 zd. 1 prawa o stowarzyszeniach (Ustawa z 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 2261). Praca społeczna członka jest jego ustawowym obowiązkiem w stosunku do stowarzyszenia; natomiast wolontariat ma charakter dobrowolny. Kwestią otwartą pozostaje rozróżnienie, co jest tym obowiązkiem, a co już może zostać uznane za przedmiot świadczenia dobrowolnego (Blicharz, 2012, s. 185).

Niemniej jednak dopuszczalne są obecnie obydwie formy zaangażowania członków stowarzyszenia (szerzej na temat możliwości świadczenia wolontariatu na rzecz stowarzyszenia przez jego członka zob. m.in.: Blicharz, 2012, s. 185). Jeśli członek stowarzyszenia ma angażować się w działalność stowarzyszenia na zasadzie wolontariatu, to organizacja powinna zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów u.d.p.p.w. zawrzeć z nim stosowne porozumienie (art. 44, ust. 1 u.d.p.p.w.). Wtedy też do świadczeń członka stowarzyszenia działającego jako wolontariusz i ewentualnych wydatków

³⁾ Zgodnie z którym „członek stowarzyszenia może również wykonywać świadczenia, jako wolontariusz na rzecz stowarzyszenia, którego jest członkiem”.

ponoszonych na jego rzecz znajdą zastosowane przedstawione oraz analizowane dalej przepisy podatkowe przewidujące pewne wyłączenia z przychodów podatkowych lub zwolnienia z opodatkowania związane z wolontariatem.

W przypadku podmiotów leczniczych wolontariat może dotyczyć jedynie ich działalności leczniczej (tj. działalności polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, promocji zdrowia lub realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia⁴⁾). Natomiast w przypadku pozostałych podmiotów wymienionych w art. 42, ust.1 u.d.p.p.w. (tj.: organizacji pozarządowych i podmiotów z nimi zrównanych, organów administracji publicznej i podległych im jednostek organizacyjnych lub jednostek organizacyjnych przez nie nadzorowanych) wolontariat nie jest ograniczony do określonego rodzaju przedmiotu działalności, ale nie może być wykonywany w ramach działalności gospodarczej (por.: Blicharz, 2012, s. 185–186; Blicharz, Huchła, 2008, s. 130). Innymi słowy, w przypadku tych podmiotów, wolontariat jest zarezerwowany dla działalności *non profit* – podmioty uprawnione nie mogą angażować wolontariuszy w zakresie prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej (por.: Gluziński, 2005, s. 88). Wyłączenie wolontariatu ze sfery działalności gospodarczej miało zapobiegać sytuacjom omijania przepisów prawa pracy poprzez wykorzystanie instytucji wolontariatu (Żołędowska, 2011, s. 98). Dopuszczane przez orzecznictwo świadczenie wolontariatu także na rzecz prowadzonej działalności gospodarczej, oprócz prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe oraz podmioty z nimi zrównane, budzi wątpliwości w doktrynie w związku z charakterem wolontariatu jako dobrowolnym działaniem na rzecz celów społecznie użytecznych (Staszczuk, 2013, s. 133).

Takie zawężenie możliwości świadczenia wolontariatu, tj. w ramach działalności publicznej (w przypadku administracji publicznej), działalności społecznie użytecznej⁵⁾ (w przypadku organizacji pozarządowych

⁴⁾ Zob. art. 3 u.d.l.

⁵⁾ Działalnością pożytku publicznego organizacji pozarządowych i podmiotów z nimi zrównanych, w ramach której może być wykonywany wolontariat, zgodnie z art. 3 ust. 1 u.d.p.p.w., jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona w sferze zadań określonych w ustawie.

i podmiotów z nimi zrównanych⁶⁾) czy w końcu działalności leczniczej (w przypadku podmiotów leczniczych), uzasadnia dopuszczalność świadczenia w ramach tej działalności świadczeń odpowiadających świadczeniom pracy⁷⁾, ale bez wynagrodzenia, a od strony podatkowej – ich preferencyjne traktowanie poprzez wyłączenia z przychodów podatkowych lub zwolnienia z opodatkowania. Jak każde wyłączenia i zwolnienia, stanowią one odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania (o zasadzie powszechności opodatkowania szerzej zob.: Gomułowicz, Małecki, 2013, s. 101–103, 244–245) i konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów podatkowych⁸⁾, które uzasadnia właśnie to, że przedmiotowe świadczenia związane są z działaniami realizowanymi dla celów istotnych społecznie i poza działalnością gospodarczą lub w ramach działalności leczniczej. Największym odsetkiem wolontariuszy (4,0% całej populacji osób w wieku 15 lat i więcej), cechowała się najliczniejsza grupa organizacji *non profit*, czyli stowarzyszenia, podobne organizacje społeczne oraz fundacje; następnie kościoły, wspólnoty lub organizacje religijne (2,6%) oraz urzędy, instytucje rządowe i samorządów (1,2%), a najmniejszym zaangażowaniem w prace społeczne cechowały się partie polityczne (GUS, 2017, s. 9–10).

Należy zaznaczyć, że oprócz definicji legalnej wolontariatu spotkać się można też z innymi (z reguły szerszymi) ujęciami tego pojęcia; np. dla celów statystycznych Główny Urząd Statystycznych, dalej: GUS (2017, s. 9), charakteryzuje wolontariat jako „aktywność podejmowaną dobrowolnie i bez wynagrodzenia mającą na celu przyniesienie korzyści osobom lub grupie osób spoza gospodarstwa domowego (wyłączając rodzinę wolontariusza), może również być wykonywany na rzecz społeczeństwa, środowiska naturalnego, konkretnej miejscowości lub społeczności. Świadczenie wolontariatu wiąże się z poświęceniem na niego wolnego czasu. Czynność zaliczana do wolontariatu powinna mieć charakter pracy, to znaczy za jej wykonanie

⁶⁾ Ewentualnie wolontariat może dotyczyć ich innej działalności statutowej niż działalność pożytku publicznego, jednak z wyłączeniem działalności gospodarczej.

⁷⁾ Wolontariusz nie jest pracownikiem, a wykonywane przez niego świadczenia nie są świadczeniami pracy, lecz właśnie świadczeniami odpowiadającymi świadczeniu pracy (por. Gluźniński, 2005, s. 87; zob. też: Blicharz, Huchla, 2008, s. 129; Staszczuk, 2013, s. 133–134).

⁸⁾ Zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.) „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

można byłoby uzyskać zapłatę (wynagrodzenie), ale osoba wykonująca tę pracę nie oczekiwała za nią wynagrodzenia i nie otrzymała go. Wolontariat może być świadczony indywidualnie albo w ramach działalności organizacji/institucji. W przepisach podatkowych, o czym jest mowa w dalszej części tekstu, wyraźnie jednak uregulowano, że wolontariat dla celów podatkowych należy rozumieć zgodnie z jego definicją legalną wynikającą z przepisów u.d.p.p.w. Podatkowy zakres problemowy wolontariatu dotyczy przy tym zarówno ujęcia świadczeń wolontariuszy u korzystających, jak i ujęcia świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających oraz ujęcia świadczeń wolontariuszy u ich bezpośrednich odbiorców innych niż korzystający. Analizy wymaga też kwestia ulgi z tytułu darowizn na rzecz działalności pożytku publicznego w kontekście świadczeń wolontariuszy.

PODATKOWE UJĘCIE ŚWIADCZEŃ WOLONTARIUSZA U KORZYSTAJĄCEGO

Z przytoczonej wcześniej definicji wolontariatu wynika, że korzystającym ze świadczeń wolontariusza mogą być: organizacje pozarządowe oraz podmioty z nimi zrównane, organy administracji publicznej oraz podległe im lub nadzorowane przez nie jednostki organizacyjne. Jednostki te, przyjmujące formę osób prawnych lub innych jednostek organizacyjnych, należą do kategorii objętych zakresem podmiotowym ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1406 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.)⁹⁾ i zaliczają się do kategorii podatników tego podatku (z wyjątkiem jednostek zwolnionych podmiotowo na podstawie art. 6 u.p.d.o.p., np. jednostek budżetowych). Z kolei podmioty lecznicze mogą występować także jako osoby fizyczne¹⁰⁾, czyli podmioty objęte zakresem podmiotowym (zgodnie z art. 1) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1426 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.).

⁹⁾ Zob. art. 1 u.p.d.o.p.

¹⁰⁾ Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 u.d.l. podmiotami leczniczymi mogą być bowiem m.in. przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów Ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 162) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, a więc także jako osoby fizyczne.

W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych jedną z kategorii przychodów, o których mowa w art. 12 u.p.d.o.p., stanowią *wartości otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń* (art. 12 ust.1 pkt 2 u.p.d.o.p.). Analogiczny przepis znajduje się w art. 14 ust. 2 pkt 8 u.p.d.o.f., zgodnie z którym przychodem są również wartości nieodpłatnych świadczeń. O przychodach z nieodpłatnych świadczeń mowa jest też w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f.

Świadczenia wolontariuszy – jako nieodpłatne świadczenia – zaliczają się zatem potencjalnie do przychodów korzystających. Jednakże w art. 12, ust. 4 pkt 16 u.p.d.o.p. przewidziane jest dla nich wyłączenie przedmiotowe; wskazane jest tam, że do przychodów nie zalicza się wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Oznacza to, że na mocy przedmiotowego wyłączenia, świadczenia wolontariuszy nie kreują przychodów podatkowych u korzystającego, o ile są one udzielane na zasadach określonych w u.d.p.p.w. Zasady te określają: zamknięty katalog podmiotów mogących być odbiorcami świadczeń wolontariuszy (art. 42 u.d.p.p.w.), konieczność posiadania odpowiednich kwalifikacji i spełniania określonych wymagań przez wolontariusza (art. 43 u.d.p.p.w.), obowiązek określenia w porozumieniu pomiędzy korzystającym a wolontariuszem zakresu, sposobu i czasu wykonywania świadczeń przez wolontariuszy (art. 44 u.d.p.p.w.). W tym ostatnim kontekście należy podkreślić, że w przypadku, gdy świadczenie wolontariusza wykonywane jest przez okres dłuższy niż 30 dni, porozumienie powinno być sporządzone na piśmie (art. 44 ust. 4 u.d.p.p.w.). Ponadto ustawa określa też inne obowiązki korzystającego względem wolontariusza, a mianowicie:

- obowiązek informowania wolontariusza o ryzyku dla zdrowia i bezpieczeństwa związanym z wykonywanymi świadczeniami oraz o zasadach ochrony przed zagrożeniami (art. 45 ust.1 pkt 1 u.p.d.o.p.);
- obowiązek zapewnienia wolontariuszowi, na dotyczących pracowników zasadach określonych w odrębnych przepisach, bezpiecznych i higienicznych warunków wykonywania przez niego świadczeń, w tym – w zależności od rodzaju świadczeń i zagrożeń związanych z ich wykonywaniem – odpowiednich środków ochrony indywidualnej (art. 45 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.);

- obowiązek pokrywania, na dotyczących pracowników zasadach określonych w odrębnych przepisach, kosztów podróży służbowych i diet (art. 45 ust. 1 pkt 3 u.d.p.p.w.), z tym że wolontariusz może, w formie pisemnej pod rygorem nieważności, zwolnić korzystającego z całości lub w części z tych obowiązków (art. 45 ust. 4 u.d.p.p.w.);
- obowiązek zapewnienia wolontariuszowi, który wykonuje świadczenia przez okres nie dłuższy niż 30 dni, ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków (art. 46 ust. 3 u.d.p.p.w.);
- obowiązek poinformowania wolontariusza o przysługujących mu prawach i ciążących obowiązkach oraz zapewnienia dostępności tych informacji (art. 47 u.d.p.p.w.).

Spełnienie wymienionych obowiązków warunkuje możliwość uznania świadczeń wolontariuszy za udzielane na zasadach określonych w u.d.p.p.w., a co za tym – za niekreujące u korzystającego przychodów podatkowych. W razie niespełnienia tych warunków świadczenia te powinny zostać uznane za przychód z nieodpłatnych świadczeń, w przypadku których ich wartość określa się zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p.; w przedmiotowym przypadku oznaczałoby to konieczność ustalenia wartości świadczenia na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu odpowiednich usług. Tak też należy zasadniczo postąpić w przypadku świadczeń wolontariusza na rzecz korzystającego – osoby fizycznej, co wynika z tego, że w u.p.d.o.f. nie ma wyłączenia analogicznego do wyłączenia zawartego w art. 12, ust. 4 pkt 16 u.p.d.o.p. (jakkolwiek istnieje zwolnienie z opodatkowania przewidziane w art. 21, ust. 1 pkt 117 u.p.d.o.f, o którym jest mowa w dalszej części artykułu). Takie zróżnicowanie podatkowego ujęcia świadczeń wolontariuszy na rzecz korzystającego – podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych i korzystającego – podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, narusza spójność systemową przepisów podatkowych dotyczących wolontariatu. Jeśli ustawodawca dopuszcza świadczenie wolontariatu na rzecz wszystkich podmiotów leczniczych, zarówno podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych, to świadczenia te powinny być tak samo ujmowane podatkowo. *De lege ferenda* należy zatem rozważyć dodanie do katalogu wyłączeń z przychodów podatkowych w u.p.d.o.f. wyłączenia analogicznego do wyłączenia przewidzianego w art. 12, ust. 4 pkt 16 u.p.d.o.p., dotyczącego przychodów korzystających z tytułu wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku

publicznego i o wolontariacie. Proponowany przepis mógłby brzmieć następująco: *do przychodów nie zalicza się wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*. Zwolnienie zawarte w art. 21, ust. 1, pkt 117 u.p.d.o.f. byłoby wtedy zbędne lub dotyczyłoby jedynie świadczeń wolontariuszy u ich ostatecznych odbiorców niebędących korzystającymi (wtedy proponowany wcześniej nowy przepis u.p.d.o.f. powinien brzmieć: *do przychodów korzystającego określonego w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie nie zalicza się wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w tych przepisach*).

I. Podatkowe ujęcie świadczeń korzystającego na rzecz wolontariusza u korzystającego

Oprócz wskazanych wcześniej obowiązków korzystających względem wolontariuszy, ustawodawca przewidział kategorie świadczeń, które mogą być dobrowolnie spełnione przez korzystającego, a mianowicie:

- korzystający może pokrywać, na dotyczących pracowników zasadach określonych w odrębnych przepisach, także inne niezbędne koszty ponoszone przez wolontariusza, związane z wykonywaniem świadczeń na rzecz korzystającego (art. 45, ust. 2 u.d.p.p.w.);
- korzystający może pokrywać koszty szkoleń wolontariuszy, ale tylko w zakresie wykonywanych przez nich świadczeń określonych w porozumieniu, o którym mowa w art. 44 ust. 1 (art. 45, ust. 3 u.d.p.p.w.);
- korzystający może zapewnić wolontariuszowi ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej, w zakresie wykonywanych świadczeń (art. 46, ust. 6 u.d.p.p.w.).

Są to fakultatywne świadczenia korzystającego związane z wykonywaniem przez wolontariusza świadczeń na jego rzecz (Staszczyk, 2013, s. 138).

Powstaje w tym miejscu zatem pytanie, czy koszty ponoszone przez korzystającego w związku z realizacją zarówno fakultatywnych, jak i obowiązkowych świadczeń na rzecz wolontariusza, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów u korzystającego. Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (art. 49) wskazuje, że wydatki na cele, o których mowa w art. 45, ust. 1 i 3 oraz w art. 46, ust. 3 i 6 stanowią koszty prowadzenia działalności statutowej organizacji pozarządowych oraz podmiotów z nimi zrównanych jako korzystających albo koszty ko-

rzystających, o których mowa w art. 42, ust. 1 pkt 2 i 3. Zwrócić w tym miejscu należy uwagę na dwie kwestie:

- po pierwsze nie dotyczy to wszystkich, a jedynie niektórych z wydatków ponoszonych na rzecz wolontariusza¹¹⁾,
- po drugie nie jest to przepis prawa podatkowego; wprawdzie dla celów podatkowych istotna jest ocena legalności kosztów, dla której punktem wyjścia powinna być analiza obowiązku lub prawa do poniesienia kosztów, wynikająca z regulacji zawartych w u.d.p.p.w., ale samo podatkowe rozliczenie kosztów powinno nastąpić zgodnie z zasadami określonymi w art. 15 w zw. z art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. albo art. 22 w zw. z art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f. (z uwzględnieniem „celowości” kosztów i katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów).

II. Podatkowe ujęcie świadczeń otrzymanych przez wolontariusza od korzystającego

Świadczenia otrzymane przez wolontariusza od korzystającego mogą występować jako:

- 1) obowiązkowe świadczenia, wymagane na gruncie przepisów u.d.p.p.w. (tj. art. 45 ust. 1 oraz art. 46 ust. 3 u.d.p.p.w.);
- 2) nieobowiązkowe, ale dopuszczalne (fakultatywne) świadczenia na gruncie przepisów u.d.p.p.w. (tj. art. 45 ust. 2 i 3 oraz art. 46 ust. 6 u.d.p.p.w.);
- 3) świadczenia nieprzewidziane w przepisach u.d.p.p.w.

Rozgraniczenie to jest o tyle istotne, że ustawodawca przewidział zwolnienie z opodatkowania nie wszelkich świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy od korzystających, a jedynie tych świadczeń, które zostały otrzymane na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego. Takie zawężenie uzasadnione jest tym, aby zwolnienie nie było nadużywane do unikania lub nawet uchylania się od opodatkowania poprzez rozliczanie w ramach wolontariatu, świadczeń, które powinny być ujmowane na innych zasadach (np. jako darowizny podlegającej przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn¹²⁾ czy inne nieodpłatne świadczenia podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym do osób fizycznych).

¹¹⁾ Nie obejmuje innych niezbędnych kosztów, pokrywanych na zasadach dotyczących pracowników, zgodnie z art. 45 ust. 2 u.d.p.p.w.

¹²⁾ Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 1043).

Zwolnienie, o którym mowa we wcześniejszym fragmencie, przewidziane jest w art. 21 ust. 1 pkt 113 u.p.d.o.f., zgodnie z którym wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń otrzymanych przez wolontariuszy na podstawie u.d.p.p.w. Stosowane może być ono zatem jedynie do kategorii świadczeń wymienionych wcześniej w pkt 1 i 2, tj. obowiązkowych świadczeń wymaganych na gruncie przepisów u.d.p.p.w. oraz świadczeń nieobowiązkowych, ale dopuszczalnych na gruncie przepisów tej ustawy (świadczeń fakultatywnych). Zwolnienie to obejmuje zatem m.in. należne świadczenia z tytułu podróży służbowych i diet czy zapewnienie ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków.

Jednocześnie jednak zwrócić należy uwagę, że część ze wskazanych świadczeń ma charakter warunkowy, np. zgodnie z art. 45 ust. 3 u.d.p.p.w. korzystający może pokrywać koszty szkoleń wolontariuszy w zakresie wykonywanych przez nich świadczeń określonych w porozumieniu – zatem tylko z tytułu takich szkoleń wolontariuszowi przysługuje zwolnienie z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 113 u.p.d.o.f. Świadczenia polegające na zapewnieniu szkoleń niespełniających takiego warunku, jak i inne świadczenia nieprzewidziane w u.d.p.p.w., podlegają zazwyczaj opodatkowaniu jako przychody z innych źródeł, o których jest mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., chyba że przewidziane jest jeszcze inne zwolnienie, z którego można w ich przypadku skorzystać, np. zwolnienie dla środków bezwrotnej pomocy zagranicznej przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. (szerzej zob. Supera-Markowska, 2014, s. 107 i n.) czy zwolnienie pewnych nieodpłatnych świadczeń w związku z promocją lub reklamą korzystającego przewidziane w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.

III. Podatkowe ujęcie świadczenia wolontariusza u jego odbiorcy

Kolejnym zagadnieniem jest podatkowe ujęcie świadczeń wolontariusza u ostatecznego odbiorcy świadczeń innego niż korzystający. W art. 21 ust. 1 pkt 117 u.p.d.o.f. przewidziano zwolnienie wartości świadczeń otrzymanych od wolontariuszy udzielanych na zasadach określonych w u.d.p.p.w. Na podstawie tego przepisu nie podlegają zatem opodatkowaniu beneficjenci pomocy świadczonej przez wolontariuszy w zakresie otrzymanych w ramach tej pomocy świadczeń; podkreślić należy, że nie dotyczy to zatem pomocy udzielanej w ramach tzw. wolontariatu indywidualnego. W sytuacji bowiem, gdy nie są spełnione kryteria definicji legalnej wolontariatu z u.d.p.p.w. świadczenia otrzymane powinny zostać ujęte jako przychody

z innych źródeł, o których jest mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. i odpowiednio opodatkowane. Po raz kolejny bowiem dla preferencyjnego (poprzez zwolnienie) traktowania świadczeń wolontariuszy konieczne jest spełnienie zasad określonych w u.d.p.p.w., a niezbędnym warunkiem wyjściowym dla tego, aby świadczenia w ogóle mogło być uznane za dokonywane w ramach wolontariatu jest dokonywane ich na rzecz podmiotu zaliczającego się do jednej z kategorii korzystających określonych w zamkniętym katalogu zawartym w art. 42 ust. 1 u.d.p.p.w.

WOLONTARIAT A DAROWIZNA W KONTEKŚCIE ULGI Z TYTUŁU WSPIERANIA DZIAŁALNOŚCI POŻYTKU PUBLICZNEGO

Przepisy prawa podatkowego, nie definiują pojęcia darowizny. Odpowiednie regulacje w tym zakresie zawarte są w art. 888–902 kodeksu cywilnego (Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1740 ze zm., dalej: k.c.). Zgodnie z art. 888 §1 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Już sama tak sformułowana definicja darowizny wyklucza uznanie za nią świadczeń wolontariusza. Dodatkowo potwierdza to treść art. 50 u.d.p.p.w., zgodnie z którym „wartość świadczeń wolontariusza nie stanowi darowizny w na rzecz korzystającego w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego oraz przepisów podatkowych”.

Oznacza to w szczególności, że wolontariusz świadczący swe usługi na rzecz organizacji pozarządowych nie może przeliczyć swojego świadczenia na pieniądze i traktować go jako darowizny (por. Gluziński, 2005, s. 93) podlegającej odliczeniu do dochodu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f. W przepisie tym zawarta jest ulga skonstruowana w taki sposób (analogiczna ulga przewidziana jest w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., jakkolwiek różni się wysokość obydwu ulg¹³⁾), że podatnik ma prawo pomniejszenia swojego dochodu do opodatkowania o darowizny przekazane na cele określone w art. 4 u.d.p.p.w. organizacjom pozarządowym lub podmiotom z nimi zrównanym, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizującym te cele, przy czym możliwość

¹³⁾ Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f. maksymalna wysokość odliczenia może wynieść 6% dochodu, a na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. – 10% dochodu.

skorzystania z odliczenia nie jest uwarunkowana posiadaniem przez obdarowanego statusu organizacji pożytku publicznego (szerzej zob. Supera-Markowska, 2016, s. 58–61).

Wobec tego, że świadczenia wolontariuszy nie stanowią darowizny, nie ma możliwości skorzystania z ich tytułu z przedmiotowej ulgi, pomimo iż świadczenia wolontariuszy stanowią wsparcie działalności pożytku publicznego w sferze określonej w art. 4 u.d.p.p.w. realizowanej przez organizacje pozarządowe lub podmioty z nimi zrównane – czyli spełnione są wszystkie przesłanki celowościowe przedmiotowej ulgi. Stan taki może budzić wątpliwości, gdyż „gorzej” traktuje podatników wspierających realizację celów społecznie użytecznych przez organizacje pozarządowe i podmioty z nimi zrównane poprzez świadczenia jako wolontariusz niż przekazujących wsparcie w postaci darowizny. W ten sposób ustawodawstwo podatkowe „premiuje” wspieranie działalności społecznie użytecznej w drodze darowizny (ewentualnie 1% odpisu z podatku dochodowego od osób fizycznych), które nie stanowią przecież jedynych dopuszczalnych i pożądaných instrumentów realizacji idei społeczeństwa obywatelskiego – instrumentem takim jest także wolontariat. Warto zauważyć, że dominująca część rejestrowych organizacji *non profit* zadeklarowała, że w 2018 r. korzystała z pracy społecznej (86,7%) ok. 3,3 mln wolontariuszy (w tym członkowie organizacji stanowili 71,2% wszystkich osób pracujących społecznie). Średnia liczba osób, które przynajmniej raz w 2018 r. pracowały w ten sposób wynosiła 37, natomiast w połowie z nich było to nie więcej niż 10 osób (GUS, 2020, s. 19).

Uzasadnia to *de lege ferenda* rozszerzenie zakresu przedmiotowej ulgi w taki sposób, aby podatnik miał możliwość odliczenia w jej ramach nie tylko darowizny, lecz także pewnej kwoty wynikającej z wartości świadczeń, jakie spełniał w ramach wolontariatu (z zachowaniem limitu 6% dotyczącego relacji kwoty odliczenia do dochodu, określonego w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.f.). Do przedmiotowego artykułu w ust. 1 należałoby wtedy dodać kolejny punkt przewidujący odliczenia z tytułu: „świadczeń dokonanych jako wolontariusz w rozumieniu przepisów u.d.p.p.w., po ustaleniu ich wartości pieniężnej, w wysokości tej wartości, lecz nie więcej niż do kwoty stanowiącej 6% dochodu”.

Wymagałoby to oczywiście określenia w przepisach prawa podatkowego metody ustalania wartości świadczeń wolontariusza. Możliwe byłoby tu zastosowanie zasad wskazanych w przepisach podatkowych dla ustalania wartości nieodpłatnych świadczeń, co mogłoby jednak – z uwagi na

element uznaniowy w wycenie – potencjalne wątpliwości i spory co do prawidłowości ustalenia tej wartości w praktyce. Stąd też wskazane byłoby ustalenie zobiektywizowanych reguł, np. poprzez odesłanie w przepisach podatkowych do wartości pracy wolontariuszy oszacowanej corocznie przez Główny Urząd Statystyczny zgodnie z przyjętą metodą kosztu zastąpienia prac wykonywanych w ramach wolontariatu (zob. GUS, 2017, s. 17) i odpowiednio ogłaszanej lub np. do wartości minimalnego wynagrodzenia za godzinę pracy czy wynagrodzenia średniego także ustalanego i ogłaszanego przez GUS. Proponowany nowy przepis w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f. dotyczący odliczeń od dochodu mógłby wtedy przewidywać odliczenie z tytułu: „świadczeń dokonanych jako wolontariusz w rozumieniu przepisów u.d.p.p.w., po ustalenia ich wartości pieniężnej na podstawie wartości pracy wolontariuszy oszacowanej przez Główny Urząd Statystyczny zgodnie z przyjętą metodą kosztu zastąpienia prac wykonywanych w ramach wolontariatu, w wysokości tej wartości, lecz nie więcej niż do kwoty stanowiącej 6% dochodu”.

WNIOSKI KOŃCOWE

Analiza podatkowych aspektów wolontariatu pozwoliła wyodrębnić następujące główne zagadnienia: ujęcie świadczeń wolontariusza u korzystającego i poniesionych przez korzystającego wydatków na rzecz wolontariusza, ujęcie u wolontariusza świadczeń otrzymanych od korzystającego oraz ujęcie świadczeń otrzymanych od wolontariusza u bezpośredniego ich odbiorcy innego niż korzystający. W przepisach podatkowych przewidziano dla tych świadczeń pewne preferencyjne ujęcie (wyłączenia z przychodów podatkowych lub zwolnienia z opodatkowania), w przypadku których *de lege ferenda* należy rozważyć dodanie do katalogu wyłączeń w u.p.d.o.f. wyłączenia z przychodów wartości świadczeń wolontariuszy dla korzystających analogicznego do wyłączenia przewidzianego w przepisach u.p.d.o.p. tak, aby zapewnić systemowo spójne traktowanie wolontariatu w przypadku wszystkich korzystających, niezależnie od tego, któremu z podatków dochodowych podlegają. Proponowany przepis mógłby brzmieć następująco: „do przychodów nie zalicza się wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie”. Zwolnienie zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 117 u.p.d.o.f. byłoby wtedy zbędne lub dotyczyłoby jedynie świadczeń wolon-

tariuszy u ich ostatecznych odbiorców niebędących korzystającymi (wtedy proponowany wcześniej nowy przepis u.p.d.o.f. dotyczący wyłączenia z przychodów podatkowych powinien brzmieć: „przychodów korzystającego określonego w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie nie zalicza się wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w tych przepisach”).

W każdym przypadku niezbędnym punktem wyjścia dla zastosowania preferencji podatkowej jest spełnianie zasad dotyczących wolontariatu określonych w u.d.p.p.w. Brak spełnienia kryteriów bycia korzystającym czy innych ustawowych zasad dotyczących wolontariatu eliminuje możliwość skorzystania z tychże preferencji oraz oznacza konieczność odpowiedniego ustalenia i opodatkowania przychodu z przedmiotowych świadczeń. Oznacza to, że każdorazowo należy dokonać kompleksowej oceny świadczeń związanych z wolontariatem na gruncie u.d.p.p.w. dla ich odpowiedniego ujęcia podatkowego. W przypadku spełnienia przesłanek uznania świadczeń za realizowane w ramach wolontariatu w rozumieniu u.d.p.p.w. preferencyjne traktowanie dotyczy zarówno wolontariusza, jak i korzystającego oraz ewentualnie innego ostatecznego odbiorcy świadczenia.

W żadnym jednak przypadku świadczenia te nie mogą zostać uznane za darowiznę, a co za tym idzie nie uprawniają do skorzystania z ich tytułu z ulgi z tytułu wspierania działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych i podmiotów z nimi zrównanych. Stan ten, premiujący wspieranie takiej działalności jedynie przez darowizny, a nieuwzględniający co najmniej równie ważnego wysiłku w postaci własnych nieodpłatnych świadczeń w ramach wolontariatu, powinien zostać zmieniony tak, aby z przedmiotowej ulgi mogli korzystać zarówno darczyńcy, jak i wolontariusze, przy czym wskazane jest ustalenie jak najbardziej zobiektywizowanego sposobu ustalania wartości kwoty mającej podlegać odliczeniu z tytułu wolontariatu. Stąd też postulat *de lege ferenda* rozszerzenia zakresu ulgi w podatkach dochodowych z tytułu wspierania działalności pożytku publicznego o świadczenia wolontariuszy o wartości szacowanej przez GUS zgodnie z przyjętą metodą kosztu zastąpienia prac wykonywanych w ramach wolontariatu (ewentualnie w inny zobiektywizowany sposób). Proponowany nowy przepis w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f. dotyczący odliczeń od dochodu mógłby wtedy przewidywać odliczenie z tytułu: „świadczeń dokonanych jako wolontariusz w rozumieniu przepisów u.d.p.p.w., po ustalenia ich wartości pieniężnej na podstawie wartości pracy wolontariuszy

oszacowanej przez Główny Urząd Statystyczny zgodnie z przyjętą metodą kosztu zastąpienia prac wykonywanych w ramach wolontariatu, w wysokości tej wartości, lecz nie więcej niż do kwoty stanowiącej 6% dochodu”.

BIBLIOGRAFIA

- Blicharz, J. (2012). *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Ustawa o spółdzielniach socjalnych. Komentarz*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business.
- Blicharz, J., Huchla, A. (2008). *Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Gluziński, A. (2005). *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin.
- GUS. (2017). *Wolontariat w 2016 r.* Warszawa.
- GUS. (2020). *Sektor non-profit w 2018 r.* Warszawa–Kraków.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2013). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis Polska.
- Każmierczak, M. (2016). Wolontariat pracowniczy jako przejaw społecznej odpowiedzialności nie tylko dużych przedsiębiorstw. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 10(4), 25–27.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.* (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm).
- Staszczyk, P. (2013). *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis Polska.
- Supera-Markowska, M. (2014). *Opodatkowanie dotacji unijnych*. Warszawa: Espol sp. z o.o.
- Supera-Markowska, M. (2016). *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*. Warszawa: Espol sp. z o.o.
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1740 ze zm.).
- Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 1043).
- Ustawa z 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 2261).
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1426 ze zm.).
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1406 ze zm.).
- Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1057 ze zm.).
- Ustawa z 25 czerwca 2010 r. o sporcie (tekst jedn.: Dz.U. 2020 poz. 1133).
- Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 711).

Ustawa z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 162).

Żołądowska, M. (2011). *Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Praktyczny komentarz*. Warszawa: Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej.

TAX ASPECTS OF VOLUNTEERING

ABSTRACT

The article presents tax aspects of volunteering in the area of legal and tax issues in reference to the income tax issues. The analysis has been based on dogmatic and legal method. As a result of the analysis, the main problematic issues were identified, the adequacy of tax solutions to the specificity of volunteering and public benefit activities of non-governmental organizations was assessed and *de lege ferenda* postulates were formulated.

KEYWORDS: volunteering, income taxes, NGOs, public benefit activities, tax reliefs