

RACHUNKOWOŚĆ I PODATKI W ORGANIZACJACH POZARZĄDOWYCH

Bożena Nadolna, Marzena Rydzewska

RACHUNKOWOŚĆ I PODATKI W ORGANIZACJACH POZARZĄDOWYCH

Bożena Nadolna, Marzena Rydzewska

Stan prawny na 1 grudnia 2020 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Kazimiera Winiarska

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-369-8

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
---------------------	---

Wstęp	9
-------------	---

Rozdział 1

Aspekty organizacyjnoprawne działalności organizacji pozarządowych	11
---	-----------

1. Pojęcie i rodzaje organizacji pozarządowych	11
2. Zewnętrzne i wewnętrzne regulacje funkcjonowania organizacji pozarządowych	37
3. Procedury rejestracyjne i likwidacja organizacji pozarządowych	48
4. Źródła finansowania działalności i kierunki wydatkowania środków w organizacjach pozarządowych	72
5. Budżet jako narzędzie zarządzania finansami w organizacjach pozarządowych	81

Rozdział 2

Teoretyczne zagadnienia prawa bilansowego organizacji pozarządowych	85
--	-----------

1. Istota rachunkowości i jej regulacje prawne	85
2. Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości	95
3. Zakładowy plan kont jako element dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości	116
4. Organizacja prac związanych z zamknięciem roku obrotowego	133
5. Zasady sporządzania sprawozdania finansowego i jego zakres	142
6. Uproszczona ewidencja przychodów i kosztów	155

Rozdział 3

Praktyczne rozwiązania rachunkowości w organizacjach pozarządowych	183
---	------------

1. Polityka rachunkowości w organizacjach nieprowadzących działalności gospodarczej	183
1.1. Przykład uchwały w sprawie wprowadzenia dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości	183
1.2. Przykładowy zakładowy plan kont	187
2. Polityka rachunkowości w organizacjach prowadzących działalność gospodarczą	191
2.1. Uchwała w sprawie dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości	191
2.2. Wycena aktywów i pasywów	194
2.3. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych	199
2.4. Zakładowy plan kont	205
3. Roczne sprawozdanie finansowe	253

Rozdział 4

Sprawozdawczość niefinansowa organizacji pozarządowych	265
1. Sprawozdanie merytoryczne fundacji	265
2. Sprawozdanie merytoryczne i finansowe organizacji pożytku publicznego	268
3. Sprawozdanie z wykonania zadania publicznego	279

Rozdział 5

Obciążenia podatkowe organizacji pozarządowych w teorii i praktyce	299
1. Podatek dochodowy od osób prawnych	299
2. Podatek dochodowy od osób fizycznych	316
3. Podatek od towarów i usług	329
4. Podatek od spadków i darowizn	338
5. Podatek od czynności cywilnoprawnych	344
6. Podatek od nieruchomości	347

Bibliografia	349
---------------------------	------------

Akty prawne	353
--------------------------	------------

Spis tabel, schematów, rysunków, wzorów	357
--	------------

Załączniki	361
-------------------------	------------

Załącznik 4.1. Wzór sprawozdania z działalności fundacji, której cele statutowe są związane z zakresem działania Ministra Zdrowia, tzn. ochroną zdrowia i opieką zdrowotną	361
Załącznik 4.2. Wzór sprawozdania z działalności fundacji, której cele statutowe związane są z zakresem działania Ministra Edukacji	366
Załącznik 4.3. Wzór sprawozdania z działalności fundacji, której cele statutowe związane są z zakresem działania Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego	370
Załącznik 4.4. Wzór sprawozdania z działalności fundacji, której cele statutowe związane są z zakresem działania Ministra Sportu	374
Załącznik 4.5. Wzór rocznego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego	381
Załącznik 4.6. Wzór rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego	389
Załącznik 4.7. Wzór sprawozdania z wykonania zadania publicznego	394
Załącznik 4.8. Wzór uproszczonego sprawozdania z realizacji zadania publicznego	397

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
pr. stow.	– ustawa z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2019 r. poz. 713 ze zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm.)
u.f.	– ustawa z 6.04.1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 2018 r. poz. 1491 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

Inne

KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NBP	– Narodowy Bank Polski
NIW-CRSO	– Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OPP	– organizacja pożytku publicznego
PFRON	– Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PKD	– Polska Klasyfikacja Działalności
VAT	– podatek od towarów i usług
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

WSTĘP

Prawo bilansowe i podatkowe organizacji prowadzących aktywność w sferze społecznej pozostaje pod wpływem zmieniających się potrzeb informacyjnych użytkowników informacji finansowych oraz zmian w regulacjach. Potrzeby te determinują cele statutowe tych organizacji, na realizację których pozyskują one środki ze źródeł publicznych i prywatnych. Ten sposób pozyskiwania środków finansowych na działalność wymaga monitorowania i kontroli zasadności ich wydatkowania przez odpowiednie organy wewnętrzne i zewnętrzne, jak i społeczeństwo. Stąd przed rachunkowością stawia się istotne zadanie gromadzenia i przetwarzania danych oraz tworzenia informacji sprawozdawczych o majątku i źródłach finansowania działalności organizacji, przepływach pieniężnych, kosztach, przychodach i wynikach w układach umożliwiających sporządzanie budżetów wraz z oceną ich realizacji, ustalenia źródeł pozyskiwania środków finansowych na działalność, zarządzania kosztami i projektami, pomiaru efektywności działalności oraz dokonywania prawidłowych rozliczeń podatkowych.

W Polsce obowiązki wynikające ze stosowania rachunkowości dotyczą, z różną szczegółowością i w różnym zakresie, wszystkich organizacji pozarządowych zarówno prowadzących działalność gospodarczą, jak i jej nieprowadzących. Oznacza to, że wszystkie zarejestrowane organizacje pozarządowe muszą prowadzić rachunkowość, nie każda jednak zobowiązana jest do jej prowadzenia w pełnym zakresie. Niektóre z nich mogą ją prowadzić w sposób uproszczony. Przedmiotem ewidencji są wówczas jedynie syntetycznie rozpatrywane przychody i koszty organizacji. Niezależnie od zastosowanego rozwiązania (pełna czy uproszczona) ewidencja danych o majątku oraz kosztach, przychodach i wynikach organizacji musi być prowadzona w sposób zapewniający uzyskanie wymaganych przez prawo informacji sprawozdawczych pod postacią sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, sprawozdań z działalności pożytku publicznego, sporządzanych na zakończenie realizacji zadań zleconych czy projektów, przygotowywanych na potrzeby sponsorów lub jednostek udzielających dotacji oraz innych sprawozdań statystycznych, deklaracji podatkowych czy raportów zarządczych.

Opracowanie koncentruje się na prawnych i organizacyjnych aspektach funkcjonowania organizacji pozarządowych. Stanowi ono kompendium wiedzy na temat sposobu założenia organizacji pozarządowej (fundacji, stowarzyszenia), w tym organizacji

o statusie pożytku publicznego, prowadzenia rachunkowości oraz zasad rozliczania jej obciążeń podatkowych. W szczególności układ treści pozwoli czytelnikowi zapoznać się z prawnoorganizacyjną procedurą dotyczącą założenia stowarzyszenia lub fundacji oraz ich rozwiązywania, jak i z zasadami finansowania i rozdysponowywania środków finansowych przez te organizacje. Omówiono też i przedstawiono na konkretnych przykładach dokumentowanie zdarzeń występujących w organizacjach pozarządowych, wzorcowe polityki rachunkowości, zakładowy plan kont oraz sposób sporządzania finansowych i merytorycznych sprawozdań z działalności tych organizacji, jak również zasady przekazywania tych sprawozdań do Narodowego Instytutu Wolności, Krajowego Rejestru Sądowego, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej czy innych organów nadzorujących ich działalność. Oprócz zagadnień rachunkowości zaprezentowano możliwe obciążenia podatkowe tych organizacji, sposób ich rozliczania i dokumentowania oraz wypełniania deklaracji podatkowych.

Układ treści opracowania umożliwia zdobycie wiedzy i umiejętności w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i rozliczeń podatkowych w organizacjach pozarządowych, w tym pożytku publicznego, przez osoby, które zajmują się profesjonalnie rachunkowością lub chcą się nią zajmować oraz osoby zarządzające tymi organizacjami lub kontrolujące ich działalność. Adresatami tej publikacji mogą być ponadto uczniowie szkół średnich o profilu ekonomicznym, studenci studiów ekonomicznych i prawnych oraz nauczyciele i pracownicy naukowcy zajmujący się tą problematyką.

Rozdział 1

ASPEKTY ORGANIZACYJNOPRAWNE DZIAŁALNOŚCI ORGANIZACJI POZARZĄDOWYCH

1. Pojęcie i rodzaje organizacji pozarządowych

W Polsce, podobnie jak w innych krajach, obok sektora finansów publicznych i sektora biznesowego (komercyjnego, przedsiębiorstw), funkcjonuje sektor organizacji pozarządowych. **Organizacje pozarządowe** to podmioty, które, nie kierując się potrzebą osiągnięcia zysku w wymiarze ekonomicznym, działają w celu uzyskania korzyści w postaci satysfakcji z pożytecznej pracy na rzecz różnych osób, grup społecznych lub ogółu społeczeństwa. Charakterystyczną, wyrażoną w nazwie, cechą organizacji pozarządowych jest brak formalnych powiązań tych podmiotów z władzą publiczną. Nazwa „organizacje pozarządowe” podkreśla wręcz niezależność podmiotów tworzących trzeci sektor od administracji rządowej¹, dlatego można w wielu opracowaniach spotkać nazwę, którą wprost podkreśla niezależność jako jedną z najważniejszych zasad filozofii organizacji pozarządowych, to jest **organizacje niezależne** (*independent organizations, independent sector*)². Istota funkcjonowania organizacji pozarządowych wykazuje jednak zarówno podobieństwa, jak i różnice w stosunku do podmiotów z sektorów publicznego i przedsiębiorstw. Organizacje pozarządowe, podobnie jak przedsiębiorcy, są prywatne i powstają z inicjatywy ich założycieli (osób prywatnych), a jednocześnie, podobnie jak władze publiczne i odmiennie niż przedsiębiorstwa, działają w interesie publicznym.

¹ Niezależność od państwa nie wyklucza możliwości korzystania z funduszy publicznych.

² Termin ten jest wskazywany w opracowaniach skierowanych głównie do założycieli, zarządzających, członków, działaczy organizacji pozarządowych i zamiennie używany z takimi nazwami, jak NGO czy *non-profit*. Zob. *Elementarz III sektora*, Warszawa 2005, s. 13.

Podmioty tworzące sektor organizacji pozarządowych cechują się³:

- 1) dobrowolnością tworzenia i działania, co przejawia się tym, że powstają i funkcjonują z woli założycieli i członków;
- 2) niedochodowością, tj. celem ich działania nie jest osiągnięcie zysku;
- 3) niezależnością od państwa, co w praktyce oznacza współpracę z administracją państwową i samorządową w zakresie realizacji zadań publicznych;
- 4) działaniem na rzecz dobra wspólnego odbiorców działań organizacji (grupy docelowej);
- 5) posiadaniem formalnego statusu, co wiąże się z uprawnieniami i obowiązkami (np. w zakresie rachunkowości i podatków), jak też sprzyja sprawowaniu kontroli nad ich działalnością.

Formalnie pojęcie **organizacji pozarządowej** definiują przepisy ustawy z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. W myśl art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w. organizacjami pozarządowymi są osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia:

- 1) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych (w rozumieniu ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych⁴) lub przedsiębiorstwami, instytutami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi;
- 2) niedziałające w celu osiągnięcia zysku.

Jest to definicja uniwersalna, co wynika z faktu, że inne akty prawne często odwołują się do pojęcia organizacji pozarządowej w rozumieniu tej ustawy, jak na przykład ustawa z 13.06.2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (art. 2 pkt 2)⁵.

Do określenia jednostek działających w trzecim sektorze używany jest również termin **organizacje non-profit**. Podkreśla on główną cechę działalności organizacji pozarządowych, które skupiają się na wspieraniu prywatnego lub publicznego dobra, nie kierując się chęcią osiągnięcia zysku. Zastąpienie celów ekonomicznych celami humanitarnymi nie oznacza, że organizacje pozarządowe nie mogą prowadzić działalności gospodarczej i osiągać zysków. Wypracowanie zysku nie jest jednak celem samym w sobie, lecz służy polepszeniu funkcjonowania organizacji lub też umożliwia jej funkcjonowanie. Aby zapewnić środki finansowe niezbędne do realizacji celów statutowych organizacje pozarządowe podejmują jednak niekiedy działalność gospodarczą (dochodową).

³ K. Czubakowska, K. Winiarska, *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i innych jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, s. 12.

⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.

⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 176.

Działalność organizacji pozarządowych jest w znacznym stopniu oparta na nieodpłatnej pracy członków organizacji, osób zarządzających oraz innych osób fizycznych i prawnych czynnie włączających się w realizację zadań statutowych. Z tego względu podmioty te określa się również jako **organizacje wolontarystyczne (wolontarystyczne)**. Popularnie w odniesieniu do organizacji pozarządowych używa się też skrótowca **NGO**. Jest on używany przez Organizację Narodów Zjednoczonych oraz inne instytucje międzynarodowe i jest akronimem od angielskiego terminu *non-governmental organization*, bezpośrednio tłumaczonego na język polski jako organizacja pozarządowa. Warto w tym miejscu wspomnieć, że niezależność organizacji pozarządowych od administracji publicznej (tak w Polsce, jak i na świecie) jest w rzeczywistości mocno umowna. Dzieje się tak za sprawą znacznego ich uzależnienia od funduszy publicznych pochodzących od władz centralnych i samorządowych. Korzystając z nich, organizacje dostosowują niejednokrotnie swoje działania do zasad wynikających z regulaminów konkursów grantowych, zmieniają struktury, w których działają czy też politykę personalną lub sposób zarządzania w ramach tzw. poprawności politycznej.

Kolejna grupa terminów używanych w odniesieniu do organizacji pozarządowych odwołuje się do źródeł powstania organizacji, powoływanych często w wyniku spontanicznej, społecznej (obywatelskiej) inicjatywy, będącej odpowiedzią na problem społeczny, który w danym czasie się pojawił. Organizacje pozarządowe reprezentują interesy określonych grup i środowisk społecznych, walczą o rozwiązanie tych problemów i wprowadzenie koniecznych rozwiązań organizacyjnych i prawnych. To zorientowanie działań na społeczne aspekty funkcjonowania ludzi (a szerzej grup społecznych, państwa, regionów, świata) jest powodem, dla którego organizacje te są nazywane **jednostkami sektora społecznego** lub **organizacjami społecznymi**. Uważa się jednak, że termin „organizacja pozarządowa” nie jest równoznaczny z terminem „organizacja społeczna”. Tę ostatnią reprezentują bowiem takie organizacje jak związek zawodowy czy samorząd zawodowy.

Mówiąc o organizacjach pozarządowych, używa się też, choć zdecydowanie rzadko, terminu **organizacje użyteczności publicznej**. Określenie to podkreśla prospołeczny charakter tych podmiotów, tj. działanie dla dobra publicznego. Organizacje pozarządowe podejmują zwykle społecznie użyteczną działalność w sferze określonych zadań publicznych, czyli tzw. **działalność pożytku publicznego**. Zalicza się do niej działalność w zakresie:

- 1) pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób;
- 2) wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- 3) udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększania świadomości prawnej społeczeństwa;
- 4) działalności na rzecz integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym;
- 5) działalności charytatywnej;

- 6) podtrzymywania i upowszechniania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej;
- 7) działalności na rzecz mniejszości narodowych i etnicznych oraz języka regionalnego;
- 8) działalności na rzecz integracji cudzoziemców;
- 9) ochrony i promocji zdrowia, w tym działalności leczniczej w rozumieniu ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej⁶;
- 10) działalności na rzecz osób niepełnosprawnych;
- 11) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;
- 12) działalności na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;
- 13) działalności na rzecz osób w wieku emerytalnym;
- 14) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;
- 15) działalności wspomagającej rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności oraz rozpowszechnianie i wdrażanie nowych rozwiązań technicznych w praktyce gospodarczej;
- 16) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;
- 17) nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania;
- 18) działalności na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży;
- 19) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego;
- 20) wspierania i upowszechniania kultury fizycznej;
- 21) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego;
- 22) turystyki i krajoznawstwa;
- 23) porządku i bezpieczeństwa publicznego;
- 24) obronności państwa i działalności Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej;
- 25) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;
- 26) udzielania nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego;
- 27) ratownictwa i ochrony ludności;
- 28) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;
- 29) upowszechniania i ochrony praw konsumentów;
- 30) działalności na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;
- 31) promocji i organizacji wolontariatu;
- 32) pomocy Polonii i Polakom za granicą;
- 33) działalności na rzecz kombatanów i osób represjonowanych;
- 34) działalności na rzecz weteranów i weteranów poszkodowanych w rozumieniu ustawy z 19.08.2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa⁷;

⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 295 ze zm.

⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 1569 ze zm.

- 35) promocji Rzeczypospolitej Polskiej za granicą;
- 36) działalności na rzecz rodziny, macierzyństwa, rodzicielstwa, upowszechniania i ochrony praw dziecka;
- 37) przeciwdziałania uzależnieniom i patologiom społecznym;
- 38) rewitalizacji;
- 39) działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz spółdzielni socjalnych, w zakresie określonym w pkt 1–38.

Należy dodać, że działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez inne, nienależące do grupy organizacji pozarządowych podmioty, takie jak:

- 1) tzw. organizacje kościelne, to znaczy osoby prawne i jednostki organizacyjne działające 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;
- 2) stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) spółdzielnie socjalne;
- 4) spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z 25.06.2010 r. o sporcie⁸, których aktywność nie koncentruje się na osiągnięciu zysku, a całość dochodu przeznaczają na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

Wymienione podmioty, mimo że nie są zaliczane do organizacji pozarządowych, to tworzą wraz z nimi grupę podmiotów wykonujących działalność w sferze pożytku publicznego.

Warto też wskazać na ograniczenia dotyczące działalności niektórych organizacji pozarządowych w sferze pożytku publicznego. Dotyczy to takich organizacji, jak:

- partie polityczne, w tym europejskie;
- fundacje utworzone przez partie polityczne, w tym europejskie fundacje polityczne;
- związki zawodowe i organizacje pracodawców;
- samorządy zawodowe, na przykład samorząd lekarski, adwokatów, radców prawnych.

Podmioty te nie mogą korzystać z wszystkich możliwości skierowanych do organizacji pozarządowych działających w sferze pożytku publicznego, jednak mają w odniesieniu do nich zastosowanie pozostałe przepisy regulujące funkcjonowanie organizacji pozarządowych, na przykład przepisy dotyczące wolontariatu.

⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 1133.

Szczególną grupę wśród organizacji pozarządowych tworzą tzw. **organizacje pożytku publicznego**. W Polsce termin „organizacje pożytku publicznego” został po raz pierwszy wprowadzony przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w której wskazano, że OPP może być podmiot, który:

- 1) jest organizacją pozarządową (z wyjątkiem partii politycznych i należących do nich fundacji, związków zawodowych, organizacji pracodawców oraz samorządów zawodowych) lub jest podmiotem wymienionym w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 4 u.d.p.p.w., tj.:
 - osobą prawną lub jednostką organizacyjną działającą 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, oraz
 - spółką akcyjną lub spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, lub klubem sportowym będącym spółką działającą na podstawie przepisów ustawy o sporcie, która nie działa w celu osiągnięcia zysku oraz przeznacza całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznacza zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników

oraz

- 2) spełnia **łącznie** następujące wymagania (określone w art. 20 ust. 1 u.d.p.p.w.):
 - a) prowadzi nieprzerwanie przez co najmniej dwa lata działalność pożytku publicznego na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, pod warunkiem że grupa ta jest wyodrębniona ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa, przy czym w przypadku stowarzyszeń działalność ta nie może być prowadzona wyłącznie na rzecz członków stowarzyszenia,
 - b) może prowadzić działalność gospodarczą wyłącznie jako dodatkową w stosunku do działalności pożytku publicznego,
 - c) nadwyżkę przychodów nad kosztami przeznacza na działalność pożytku publicznego,
 - d) ma statutowy kolegialny organ kontroli lub nadzoru, odrębny od organu zarządzającego i niepodlegający mu w zakresie wykonywania kontroli wewnętrznej lub nadzoru, przy czym członkowie organu kontroli lub nadzoru:
 - nie mogą być członkami organu zarządzającego ani pozostawać z nimi w związku małżeńskim, we wspólnym pożyciu, w stosunku pokrewieństwa, powinowactwa lub podległości służbowej,
 - nie byli skazani prawomocnym wyrokiem za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe,
 - mogą otrzymywać z tytułu pełnienia funkcji w takim organie zwrot uzasadnionych kosztów lub wynagrodzenie w wysokości nie wyższej niż przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni,

- e) członkowie organu zarządzającego nie byli skazani prawomocnym wyrokiem za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe,
- f) jej statut lub inne akty wewnętrzne zabraniają:
 - udzielania pożyczek lub zabezpieczania zobowiązań majątkiem organizacji w stosunku do jej członków, członków organów lub pracowników oraz osób, z którymi członkowie, członkowie organów oraz pracownicy organizacji pozostają w związku małżeńskim, we wspólnym pożyciu albo w stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa w linii prostej, pokrewieństwa lub powinowactwa w linii bocznej do drugiego stopnia albo są związani z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli, zwanych dalej „osobami bliskimi”,
 - przekazywania ich majątku na rzecz ich członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich, na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich, w szczególności, jeżeli przekazanie to następuje bezpłatnie lub na preferencyjnych warunkach,
 - wykorzystywania majątku na rzecz członków, członków organów lub pracowników oraz ich osób bliskich na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich, chyba że to wykorzystanie bezpośrednio wynika z celu statutowego,
 - zakupu towarów lub usług od podmiotów, w których uczestniczą członkowie organizacji, członkowie jej organów lub pracownicy oraz ich osób bliskich, na zasadach innych niż w stosunku do osób trzecich lub po cenach wyższych niż rynkowe.

Dodatkowo w przypadku spółek akcyjnych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i klubów sportowych będących spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy o sporcie, 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:

- 1) działalność pożytku publicznego jest prowadzona na rzecz ogółu społeczności, lub określonej grupy podmiotów, pod warunkiem że grupa ta jest wyodrębniona ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa; podlega wyodrębnieniu w sposób zapewniający należytą identyfikację pod względem organizacyjnym i rachunkowym;
- 2) nadwyżka przychodów nad kosztami uzyskiwana w wyniku prowadzenia działalności pożytku publicznego jest przeznaczana na tę działalność;
- 3) przepis dotyczący statutowego kolegiałnego organu kontroli lub nadzoru stosuje się odpowiednio, z uwzględnieniem szczegółowych zasad organizacji i działania tych jednostek, uregulowanych w przepisach dla nich właściwych, w tym w statutach lub innych aktach wewnętrznych.

Status OPP jest nadawany na wniosek organizacji, co oznacza, że uprawniona organizacja, która stara się o przyznanie statusu OPP, występuje do KRS o jego nadanie. Wydział gospodarczy KRS sądu rejonowego odpowiedniego dla siedziby organizacji sprawdza,

czy wszystkie warunki wynikające z przepisów zostały przez organizację spełnione i czy można nadać jej status OPP. W przypadku gdy procedura ta przejdzie poprawnie, to we wpisie do KRS w polu o nazwie OPP pojawia się adnotacja „TAK” (rysunek 1.1).

Rysunek 1.1. Lista podmiotów zarejestrowanych w rejestrze stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej

Numer	Nazwa	Miejscowość	Typ rejestru	Organizacja Pożytku Publicznego	Wpisy dot. postępowania upadłościowego	Dane szczegółowe
0000000132	STOWARZYSZENIE "PUCHATEK"	BYDGOSZCZ	Rejestr Stowarzyszeń	NIE	NIE	Wyświetl
0000000168	STOWARZYSZENIE POMOCY DZIECIOM Z PORĄŻENIEM MÓZGOWYM "JASNY CEL"	BIĄŁYSTOK	Rejestr Stowarzyszeń	TAK	NIE	Wyświetl

Źródło: Wyszukiwarka KRS, <https://ekrs.ms.gov.pl/web/wyszukiwarka-krs/strona-glowna/index.html> (dostęp: 20.03.2020 r.).

Status OPP to zatem stan prawny, w którym organizacja posiada pewne uprawnienia (przywileje) i obowiązki. Wśród przywilejów należy wymienić:

- możliwość otrzymywania 1% podatku dochodowego od osób fizycznych, które chcą przekazać te środki OPP za pomocą odpowiedniego wpisu w zeznaniu podatkowym;
- zwolnienie od podatków: dochodowego od osób prawnych, od nieruchomości, od czynności cywilnoprawnych oraz zwolnienie od opłat skarbowych i sądowych;
- prawo do nieodpłatnego informowania o działalności OPP przez jednostki publicznej radiofonii i telewizji.

Inne uprawnienia zastrzeżone wyłącznie dla OPP to:

- preferencje przy nabywaniu prawa użytkowania nieruchomości należących do Skarbu Państwa;
- uprawnienia do korzystania z pracy poborowych odbywających służbę zastępczą;
- możliwość angażowania do prowadzenia zbiorów publicznych małoletnich poniżej 16. roku życia;
- inne uprawnienia wprowadzone na mocy ustaw szczególnych.

Warto również podkreślić pozafinansowe korzyści organizacji pozarządowej w wyniku uzyskania statusu OPP. Wpływa on na pozytywny odbiór organizacji w oczach potencjalnych sponsorów, przedstawicieli administracji publicznej, a także ogółu społeczeństwa.

Posiadanie przez organizację statusu OPP nakłada na nią dodatkowe obowiązki w stosunku do tych, które obciążają organizacje nieposiadające tego statusu. W szczególności są to obowiązki w zakresie sprawozdawczości. Niezależnie od obowiązków

wynikających z innych ustaw (np. składania sprawozdań z działalności przez fundacje), OPP są zobligowane do corocznego sporządzenia i upublicznienia sprawozdania z działalności. Roczne sprawozdanie z działalności składa się ze sprawozdania merytorycznego i finansowego. Wzór sprawozdania merytorycznego⁹ został określony w rozporządzeniu Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z 24.10.2018 r. w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego¹⁰. Z kolei zakres informacji, które należy zawrzeć w sprawozdaniu finansowym i sposób jego sporządzania zostały określone ustawie z 29.09.1994 r. o rachunkowości.

Na mocy ustawy z 15.09.2017 r. o Narodowym Instytucie Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego¹¹ w 2017 r. powstała agencja wykonawcza odpowiedzialna za wspieranie społeczeństwa obywatelskiego, działalności pożytku publicznego i wolontariatu. Podmiot ten w swoich statutowych celach ma określoną działalność w obszarze wsparcia organizacji pozarządowych. Dyrektor NIW-CRSO odpowiada też za przygotowanie wykazu OPP uprawnionych do uzyskania 1% podatku dochodowego od osób fizycznych oraz prowadzi bazę sprawozdań tych organizacji. Szerzej na temat NIW-CRSO zob. rozdział 4 pkt 2.

Należy też wskazać, że w praktyce często mylone są pojęcia „organizacja pożytku publicznego” i „działalność pożytku publicznego”. Działalność pożytku publicznego jest pojęciem szerszym w stosunku do pojęcia „organizacja pożytku publicznego”, z czego wynika że nie każda organizacja pozarządowa, która prowadzi działalność pożytku publicznego jest OPP, a jednocześnie każda organizacja, która ma status OPP musi prowadzić działalność pożytku publicznego. Warto też przypomnieć, że działalność w sferze pożytku publicznego mogą też prowadzić podmioty inne niż organizacje pozarządowe. Podmioty te mogą też uzyskiwać status OPP, a zatem nie każda organizacja, która prowadzi działalność pożytku publicznego, musi być organizacją **pozarządową**. W związku z tym wśród poszczególnych typów organizacji pozarządowych wyróżnia się (schemat 1.1):

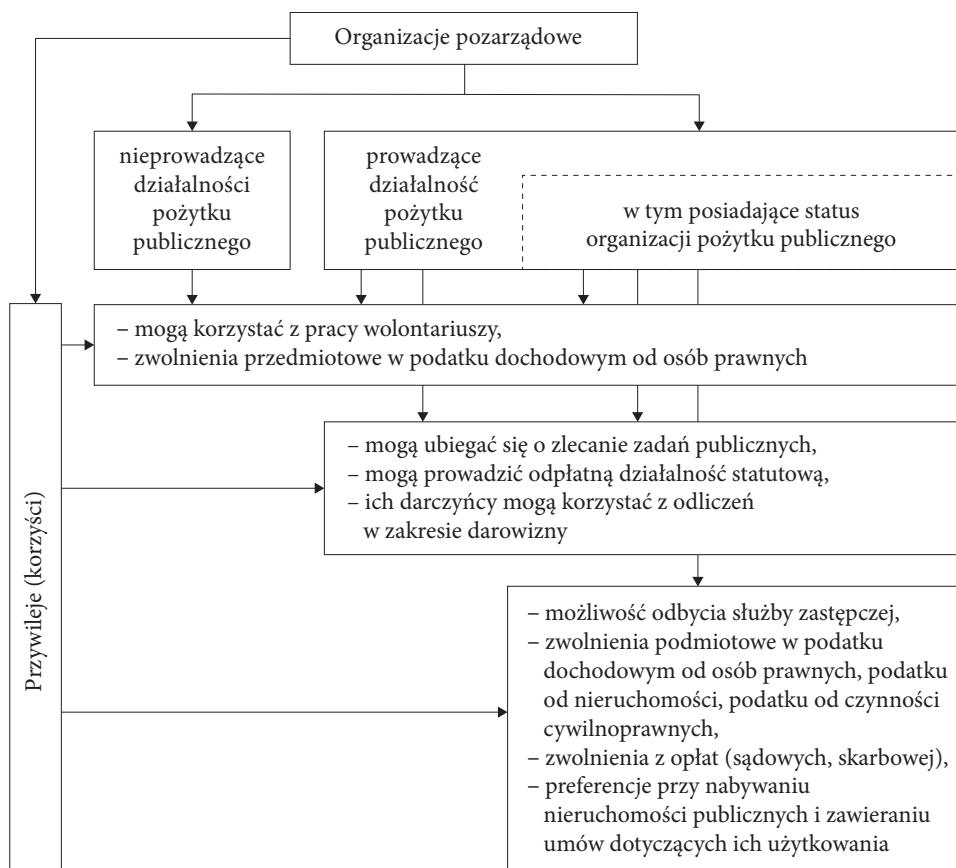
- 1) organizacje pozarządowe nieprowadzące działalności pożytku publicznego;
- 2) organizacje pozarządowe prowadzące działalność pożytku publicznego:
 - a) posiadające status OPP,
 - b) niebędące OPP.

Podmioty te odróżniają uprawnienia, z których mogą korzystać, prowadząc swoją działalność.

⁹ Właściwie zostały określone dwa wzory sprawozdań merytorycznych przeznaczonych dla OPP. Jeden z nich dotyczy OPP, których przychody przekroczyły kwotę 100 000 zł, drugi zaś OPP o przychodach niższych od tej kwoty.

¹⁰ Dz.U. poz. 2061.

¹¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 1813 ze zm.

Schemat 1.1. Główne uprawnienia (przywileje) różnych typów organizacji pozarządowych

Źródło: opracowanie na podstawie R. Skiba, *Moduł 1. Prawne warunki działania organizacji pozarządowych*. Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, http://www.orbitorun.pl/upload/file/modul_1_-_prawne_warunki_dzialania_organizacji_pozarzadowych.pdf (dostęp: 20.03.2020 r.), s. 22.

Organizacje pozarządowe można klasyfikować z zastosowaniem różnych kryteriów. Najogólniej, korzystając z kryterium podmiotowego, można je podzielić na:

- osoby prawne,
- jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną.

Uznany międzynarodowo sposobem klasyfikacji organizacji trzeciego sektora jest klasyfikacja według obszaru ich działania i ekonomicznej aktywności¹², zgodnie z którą organizacje pozarządowe można podzielić na 12 grup:

¹² H.K. Anheier, L.M. Salamon, *A Comparative Study of The Non-profit Sector [w:] Researching the Voluntary Sector*, red. J. Kendall, S. Saxon-Harrold, London 1993, za: *Zarządzanie organizacjami pozarządowymi*, red. E. Bogacz-Wojtanowska, S. Wrona, Kraków 2016, s. 25–26.

- 1) kultura i rekreacja (sport, sztuka, rekreacja, kluby);
- 2) edukacja i badania naukowe;
- 3) zdrowie i jego ochrona;
- 4) usługi społeczne (opieka nad dziećmi, młodzieżą, starszymi i niepełnosprawnymi, wsparcie materialne i inne);
- 5) środowisko (ochrona środowiska naturalnego, kontrola zanieczyszczeń, opieka nad zwierzętami);
- 6) rozwój społeczno-ekonomiczny i mieszkalnictwo;
- 7) prawo, obrona prawa, polityka (organizacje reprezentujące grupy społeczne, stowarzyszenia obywatelskie, mniejszości narodowe, pomoc ofiarom przemocy i inne oraz partie polityczne);
- 8) organizacje pośredniczące, filantropijne i wspierające działalność wolontariuszy (fundacje udzielające dotacji, działające w konkretnym celu);
- 9) działalność międzynarodowa (pomoc humanitarna, programy wymiany, organizacje walczące o prawa człowieka);
- 10) religia;
- 11) działalność gospodarcza, związki zawodowe (organizacje pracodawców, stowarzyszenia zawodowe);
- 12) pozostałe organizacje.

Podział ten jest w znacznym stopniu zbieżny z wykazem obszarów działalności pożytku publicznego, choć zauważalnie uogólniony w stosunku do wskazanego w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

Inna klasyfikacja, **uwzględniająca profil i styl działania**, pozwala wyróżnić organizacje pozarządowe¹³:

- samopomocowe, czyli takie, które działalność wiążą ściśle z pomocą swoim członkom, na przykład stowarzyszenie byłych pracowników przedsiębiorstwa X;
- opiekuńcze, czyli organizujące pomoc potrzebującym (mogą być bardzo wyspecjalizowane);
- przedstawicielskie, czyli reprezentujące jakąś konkretną społeczność, na przykład organizacje zrzeszające mieszkańców danej miejscowości;
- mniejszości działające na rzecz grup mniejszościowych, na przykład wyznaniowych;
- tworzone *ad hoc* – na potrzeby przeprowadzenia jednorazowej akcji, realizacji jednego projektu;
- hobbystyczno-rekreacyjne, czyli zrzeszające ludzi połączonych taką samą pasją, na przykład motocyklistów;
- zadaniowe, wykonujące zadania, które zlecają im władze państwowe;
- tradycyjne, które działają dla wielu osób i zrzeszają wiele osób.

¹³ Z. Lasocik, *Kilka uwag o roli organizacji pozarządowych w państwie demokratycznym*, Warszawa 1994, s. 5.

Organizacje pozarządowe w celu zapewnienia środków finansowych niezbędnych do realizacji celów statutowych pozyskują środki z różnych źródeł, jak również prowadzą działalność gospodarczą (dochodową), a zatem **z uwagi na źródło finansowania działalności** organizacje pozarządowe można podzielić na:

- donatywne, w których źródłem finansowania działalności są pieniądze uzyskane od innych osób lub instytucji, na przykład składki, darowizny, dotacje, środki pochodzące ze zbiórek;
- komercyjne, w których źródłem finansowania działalności są środki pochodzące ze sprzedaży przez organizację dóbr i usług (z działalności gospodarczej).

Inny podział organizacji pozarządowych dokonany ze względu na **źródła finansowania działalności** wyodrębnia organizacje¹⁴:

- czerpiące przychody ze sprzedaży usług i towarów (samofinansujące się przez prowadzenie działalności gospodarczej);
- pozyskujące przychody z dotacji, kontraktów i grantów, czyli wpływy pochodzące z instytucji publicznych;
- pozyskujące przychody z darowizn i zbiórek pieniędzy, czyli takie, które pochodzą od indywidualnych darczyńców i przedsiębiorstw;
- korzystające ze składek członkowskich.

Z kolei ze względu na **sposób sprawowania kontroli** rozróżnia się organizacje pozarządowe:

- wspólnotowe, w których największy wpływ na podejmowane decyzje mają członkowie, a w szczególności osoby będące donatorami;
- przedsiębiorcze, w których funkcję kontrolną pełnią wybrani przedstawiciele będący jej członkami.

Z uwagi **na rozmiary prowadzonej działalności** wśród organizacji pozarządowych wyróżnia się:

- małe podmioty, których działalność jest prowadzona na niewielką skalę¹⁵, zwykle w oparciu o pracę wolontariuszy, w tym członków organizacji;
- duże organizacje zatrudniające wielu pracowników, które, dysponując kilkumilionowymi i większymi budżetami, realizują duże i różnorodne projekty.

Działalność organizacji pozarządowych jest określona w ich statutach (lub podobnych dokumentach konstytuujących funkcjonowanie organizacji). Działalność organizacji pozarządowych zgodną z określonymi w statucie celami i środkami ich realizacji nazywa się **działalnością statutową**. Nie może być ona nastawiona na zysk, a zatem nie może być nią działalność gospodarcza.

¹⁴ Zarządzanie..., red. E. Bogacz-Wojtanowska, S. Wrona, s. 26–27.

¹⁵ Wyrażoną zakresem i rozmiarami realizowanych dzieł charytatywnych, regionem (obszarem) działania lub budżetem (środkami finansowymi).

Jak wspomniano, aktywność organizacji pozarządowych koncentruje się z reguły na działaniach z zakresu pożytku publicznego. Cele statutowe organizacji pozarządowych mogą jednak nie mieścić się we wskazanym w przepisach obszarze i z tego względu podmioty te można pogrupować na organizacje, których działalność statutowa:

- jest działalnością pożytku publicznego (cele statutowe mieszczą się w zakresie działań wymienionych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie)¹⁶;
- nie jest zaliczana do działalności pożytku publicznego (cele statutowe nie mieszczą się w zakresie działań wymienionych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie)¹⁷.

Z uwagi na **sposób prowadzenia działalności statutowej** wyróżnia się organizacje pozarządowe prowadzące działalność statutową nieodpłatnie lub odpłatnie. Charakterystyka ta dotyczy zarówno statutowej działalności pożytku publicznego, jak i pozostałej działalności statutowej. Działalność nieodpłatną stanowi świadczenie przez organizację usług wykonywanych na podstawie stosunku prawnego bez pobierania wynagrodzenia. Przykładowo może to być prowadzenie nieodpłatnych zajęć w świetlicy środowiskowej. Z kolei, jeżeli organizacja pozarządowa prowadzi działalność statutową, pobierając wynagrodzenie za dostarczane towary i usługi, w tym też wytwarzane lub świadczone przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności statutowej, to prowadzi działalność odpłatną. Przykładem odpłatnej działalności statutowej może być sprzedaż wyrobów wytwarzanych przez osoby niepełnosprawne w ramach prowadzonych przez organizację zajęć rehabilitacyjnych. Zakres tej działalności powinien być określony w statucie i nie może on kolidować z ewentualnie prowadzoną działalnością gospodarczą. Oznacza to, że w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności nie można prowadzić działalności odpłatnej i gospodarczej.

¹⁶ Przykładem może być działalność stowarzyszenia, którego celem statutowym jest propagowanie idei i zakładanie łąk kwietnych w przestrzeniach miejskich w celu zwiększania bioróżnorodności i poprawy jakości życia organizmów bezpośrednio związanych z tymi obszarami, w tym też człowieka, a cel ten jest realizowany przy zaangażowaniu mieszkańców miast (osiedli).

¹⁷ Przykładem może być działalność stowarzyszenia, którego celem statutowym jest zrzeszenie pasjonatów uprawy lawendy w miejscowości X, a cel ten jest realizowany przez wymianę poglądów, doświadczeń i organizowanie wyjazdów członków stowarzyszenia do Prowansji. W praktyce, ponieważ katalog zadań publicznych pożytku publicznego jest bardzo szeroki, sytuacje gdy jednostka prowadzi działalność nieodpłatną w dziedzinach, które nie mieszczą się w ustawowych zadaniach publicznych zdarzają się rzadko. Por. *Działalność odpłatna organizacji pozarządowych. Praktyczny poradnik. ABC III sektora*, red. A. Gałązka, Warszawa 2016, s. 17.

Dodatkowo w art. 9 pkt 1 u.d.p.p.w. określono sytuacje, w których działalność odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowych staje się działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹⁸. Są to sytuacje, gdy:

- wynagrodzenie, które organizacja pobiera w wyniku prowadzonej działalności, jest wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności lub
- przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres ostatniego roku obrotowego, a w przypadku zatrudnienia trwającego krócej niż rok obrotowy – za okres tego zatrudnienia, przekracza trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

W powyższych sytuacjach kontrolujący organ administracji publicznej wzywa organizację prowadzącą działalność pożytku publicznego do złożenia wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców działalności danego rodzaju w terminie 30 dni od dnia wezwania. Jeżeli w tym terminie organizacja ta nie wykaże organowi administracji publicznej, że złożyła wniosek o wpis do rejestru przedsiębiorców działalności danego rodzaju, organ administracji publicznej informuje sąd rejestrowy właściwy dla tej organizacji o prowadzeniu przez nią działalności gospodarczej.

Organizacja pozarządowa – o ile jej statut tak przewiduje – może też prowadzić działalność gospodarczą, czego potwierdzeniem są zapisy w odpowiednich ustawach. Przykładowo art. 34 pr. stow. głosi, że stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą, według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach, zgodnie zaś z art. 5 ust. 5 u.f. fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów.

Organizacje pozarządowe są jednak z założenia podmiotami niedziałającymi dla zysku (art. 3 ust. 2 pkt 2 u.d.p.p.w.), a zatem prowadzona przez nie działalność gospodarcza i zysk z niej uzyskiwany nie powinny stanowić celu działania organizacji, a być jedynie źródłem środków finansowych na działania statutowe¹⁹. W związku z tym między działalnością statutową a gospodarczą organizacji pozarządowej powinna być zachowana odpowiednia relacja. Trudno jednak jednoznacznie określić mierniki tej relacji. Można posłużyć się nieco nieprecyzyjnym stwierdzeniem, odnoszącym się do OPP, które jest zawarte w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Zgodnie z art. 20 ust. 1 pkt 2 u.d.p.p.w. OPP mogą prowadzić działalność gospodarczą wyłącznie jako dodatkową w stosunku do działalności pożytku publicznego. W żaden sposób działalność gospodarcza nie może być działalnością główną tak pod względem ekonomicznym, jak i organizacyjnym i społecznie użytecznym.

¹⁸ Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.

¹⁹ Por. *Działalność...*, red. A. Gałązka, s. 19.

Przykład 1

Stowarzyszenie Edukacji Przyrodniczej prowadzi w ramach działalności statutowej ogród dendrologiczny. W zlokalizowanym na terenie ogrodu budynku stowarzyszenia znajduje się sala edukacji przyrodniczej, w której są prowadzone warsztaty przyrodnicze. Wraz z utrzymaniem ogrodu stanowią one zasadniczy cel działania stowarzyszenia. W budynku stowarzyszenia jest też prowadzony punkt handlowy, w którym są sprzedawane pocztówki i inne związane z ogrodem pamiątki, publikacje przyrodnicze, napoje, peletony ochronne i inne drobne towary. Stosunek przychodów uzyskiwanych ze sprzedaży towarów i z działalności statutowej wynosi 1:10. Dochód (zysk) uzyskany z działalności gospodarczej w całości jest też przeznaczany na działalność statutową – pokrywa koszty bieżące utrzymania sali edukacji przyrodniczej. Należy uznać, że sposób prowadzenia przez stowarzyszenie działalności gospodarczej spełnia warunki uznania jej za działalność dodatkową w stosunku do działalności statutowej.

Przykład 2

Stowarzyszenie Edukacyjne w wyniku darowizny stało się właścicielem lokalu w centrum miasta. Organizacja wynajmuje go innym podmiotom w ramach działalności gospodarczej i osiąga z tego tytułu znaczące przychody. Do prowadzenia tej działalności zatrudniona jest jedna osoba na pół etatu. Zysk osiągany z działalności gospodarczej jest natomiast przeznaczony na sfinansowanie kosztów zatrudnienia trzech osób do prowadzenia działalności statutowej oraz innych kosztów z nią związanych. W takiej sytuacji działalność gospodarcza jest mniej angażująca i ma charakter dodatkowy, mimo że zyski z niej są znaczące. Dlatego stosowanie kryterium proporcji przychodów działalności statutowej do gospodarczej nie ma w tym wypadku zastosowania. Najważniejsza staje się ocena merytoryczna korzyści z prowadzonej działalności gospodarczej²⁰.

Należy zaznaczyć, że prowadzona przez organizację pozarządową działalność pożytku publicznego nie może być prowadzona jako działalność gospodarcza. W przypadku gdy określone działania organizacji mieszczą się merytorycznie w sferze pożytku publicznego, lecz są prowadzone w formie działalności gospodarczej (zarobkowej), to nie stanowią działalności pożytku publicznego.

Podsumowując, organizacja pozarządowa prowadzi działalność w sposób określony w statucie. Działalność statutowa organizacji pozarządowej może być prowadzona odpłatnie lub nieodpłatnie. Organizacja pozarządowa może prowadzić działalność pożytku publicznego. Działalność ta może pokrywać się z działalnością statutową. Jeżeli zakres działalności statutowej jest szerszy niż działalności pożytku publicznego, to wówczas stanowi ona pozostałą działalność statutową tej organizacji. Organizacja pozarządowa może też prowadzić działalność gospodarczą, jednak nie może dla tego samego przedmiotu prowadzić jednocześnie statutowej odpłatnej działalności pożytku

²⁰ *Działalność...*, red. A. Gałązka, s. 20.

publicznego i działalności gospodarczej. W takiej sytuacji odpłatna działalność statutowa staje się działalnością gospodarczą.

Uwzględniając **formę organizacyjno-prawną**, wśród organizacji pozarządowych można wyróżnić: stowarzyszenia (rejestrowe i zwykłe); związki i federacje stowarzyszeń; jednostki terenowe stowarzyszeń/koła (posiadające osobowość prawną i nieposiadające osobowości prawnej); fundacje; jednostki terenowe fundacji nieposiadające osobowości prawnej; kluby sportowe, uczniowskie kluby sportowe i ich związki; stowarzyszenia ogrodowe; koła gospodyń wiejskich; związki rolników; koła łowieckie; kółka rolnicze; uczelniane organizacje studenckie; kluby osiedlowe, grupy wsparcia i inne grupy samopomocowe; organizacje działające na podstawie odrębnych przepisów, jak Polski Czerwony Krzyż, Związek Ochotniczych Straży Pożarnych RP; komitety społeczne; nie działające dla zysku spółki kapitałowe (akcyjne i z ograniczoną odpowiedzialnością); partie polityczne; związki zawodowe; samorządy zawodowe; organizacje pracodawców (federacje i konfederacje pracodawców); izby gospodarcze; izby rzemieślnicze; inne podmioty.

Jest to obszerna lista, która zawiera zarówno organizacje pozarządowe, którym przepisy nadają osobowość prawną (np. stowarzyszenia rejestrowe, fundacje, partie polityczne, związki zawodowe, kluby sportowe), jak i takie, które osobowości prawnej nie posiadają (np. stowarzyszenia zwykłe, uczelniane organizacje studenckie).

W Polsce do najbardziej typowych form organizacyjnoprawnych, w których działają organizacje pozarządowe, zalicza się **stowarzyszenia i fundacje** i to do nich najczęściej odnosi się w praktyce termin „organizacje pozarządowe”. Przez stowarzyszenie, w najszerszym znaczeniu, rozumie się dobrowolne zrzeszenie ludzi dla osiągnięcia wspólnymi siłami i środkami określonego celu²¹. Innymi słowy, stowarzyszenie to grupa osób (członków stowarzyszenia), które mają: wspólne zainteresowania (np. interesują się kajakerstwem) lub wspólny cel (np. kultywowanie regionalnej tradycji), razem chcą rozwijać swoje zainteresowania (np. modelarskie) lub osiągnąć wyznaczony cel (np. odnowić kościół).

Stowarzyszenia są organizacjami dobrowolnymi i dlatego każdy człowiek może założyć stowarzyszenie, może też przystąpić do już istniejącego stowarzyszenia, a także w każdej chwili z niego wystąpić. Stowarzyszenie istnieje niezależnie od tego, kto jest jego członkiem (**stowarzyszenie jest trwałe**), co oznacza, że członkowie mogą odejść ze stowarzyszenia, jak również mogą do niego przystępować i nie powoduje to konieczności ponownej rejestracji organizacji lub jej wyrejestrowania, pod warunkiem zachowania minimalnej dla rodzaju stowarzyszenia liczby członków. Stowarzyszenia cechuje **samorządność (samodzielność)** w określaniu celów, programu działania

²¹ W sensie prawnym stowarzyszenie jest to dobrowolne, samorządne i trwałe zrzeszenie o celach niezarobkowych (art. 2 ust. 1 pr. stow.).

i struktur organizacyjnych, a także niezależność wobec innych podmiotów. Stowarzyszenie samodzielnie uchwała akty wewnętrzne dotyczące jego działalności. Swoją działalność stowarzyszenie opiera na pracy społecznej jego członków, przy czym do prowadzenia swoich spraw może zatrudniać pracowników, w tym swoich członków.

Cele stowarzyszenia muszą być **niezarobkowe**. Nie może ono zostać powołane w celu przysporzenia korzyści majątkowych jego członkom. Członkowie stowarzyszenia przystępują do niego i działają w nim dla idei, czyli po to, aby osiągnąć zapisany w statucie jego społeczny cel. Stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą. Nie może to być jednak jego zasadnicza działalność, a uzyskany dochód powinien służyć wyłącznie osiągnięciu (wsparciu realizacji) celów społecznych.

Decyzja o tym, jaki rodzaj stowarzyszenia wybrać należy do założycieli. Na tę decyzję wpływ ma nie tylko to, czym stowarzyszenie ma się zajmować, ale także to, jakie możliwości daje określona jego forma organizacyjnoprawna. Z tego względu stowarzyszenie może funkcjonować, jako:

- 1) stowarzyszenie zarejestrowane w KRS, tzw. stowarzyszenia rejestrowe,
- 2) stowarzyszenie zwykłe.

Porównanie wymienionych rodzajów stowarzyszeń przedstawia tabela 1.1.

Tabela 1.1. Ogólna charakterystyka stowarzyszeń

Podmiot	Charakterystyka
Stowarzyszenie rejestrowe	Jest to podmiot zarejestrowany w KRS; w wyniku rejestracji w KRS stowarzyszenie uzyskuje wiele uprawnień, m.in. osobowość prawną, jako organizacja pozarządowa może korzystać z różnych źródeł finansowania; do założenia stowarzyszenia niezbędne jest uchwalenie statutu i wybranie władz (zarządu i komisji rewizyjnej); minimalna liczba założycieli to siedem osób.
Stowarzyszenie zwykłe	Ma zdecydowanie prostszą strukturę organizacyjną i nie posiada osobowości prawnej; jest prostsze do założenia, ponieważ mogą je założyć trzy osoby fizyczne i nie ma konieczności rejestrowania go w sądzie.

Źródło: opracowanie własne.

Stowarzyszenia rejestrowe podlegają obowiązkowi rejestracji – wpisowi do KRS, w wyniku którego uzyskują osobowość prawną. Stowarzyszenie, które będzie zarejestrowane w KRS, wymaga założenia przez co najmniej siedem osób (członków założycieli), opracowania statutu oraz wyboru władz stowarzyszenia. Najwyższą władzą w tego typu stowarzyszeniu jest walne zebranie członków. Stowarzyszenie jest zobowiązane posiadać też zarząd i organ kontroli wewnętrznej, którym najczęściej jest tzw. komisja rewizyjna. Zarząd stowarzyszenia składa do sądu rejestrowego, na odpowiednich formularzach, wniosek o wpis stowarzyszenia do KRS wraz ze statutem; listą założycieli, zawierającą imiona i nazwiska, datę i miejsce urodzenia, miejsce zamieszkania

oraz własnoręczne podpisy założycieli; protokołem z wyboru władz stowarzyszenia oraz adresem siedziby stowarzyszenia. Stowarzyszenie, które jednocześnie rejestruje działalność gospodarczą, dodatkowo załącza do wniosku dowód dokonania opłaty za wniosek o wpis do rejestru przedsiębiorców oraz dowód dokonania opłaty za ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Stowarzyszenie zarejestrowane w KRS może zakładać terenowe jednostki organizacyjne (oddziały/koła), łączyć się w związki stowarzyszeń (federacje), przyjmować w poczet swych członków osoby prawne oraz korzystać z ofiarności publicznej i przyjmować dotacje od organów władzy państwowej i innych instytucji.

Terenową jednostką organizacyjną stowarzyszenia, powoływaną do realizacji tych samych celów statutowych, ale posiadającą pewną samodzielność organizacyjną i prawną, jest oddział lub koło stowarzyszenia. Sposób powołania i struktura wewnętrzna oraz ogólne zasady działania tych jednostek są określone w statucie organizacji „macierzystej”. Oddziały (koła) stowarzyszeń mogą, ale nie muszą posiadać osobowości prawnej²².

Z kolei **federacja (związek) stowarzyszeń** to organizacja zrzeszająca inne organizacje pozarządowe, w tym minimum trzy stowarzyszenia. Członków-założycieli i pozostałych członków może łączyć działanie w tej samej branży, na tym samym terenie lub na rzecz tego samego celu społecznego. Inne osoby prawne, jak na przykład spółki, nie mogą być założycielami związku, jednak mogą być jego członkami wspierającymi. Procedury założenia i rejestracyjne związku stowarzyszeń są takie same jak w przypadku stowarzyszeń rejestrowych.

Uproszczoną formą stowarzyszenia jest **stowarzyszenie zwykłe**. Podstawę jego działania stanowi regulamin działalności, określający w szczególności jego nazwę, cel, teren i środki działania, siedzibę oraz przedstawiciela reprezentującego stowarzyszenie. O utworzeniu stowarzyszenia zwykłego jego założyciele informują na piśmie właściwy ze względu na siedzibę stowarzyszenia organ nadzorujący (starostę). Stowarzyszenie zwykłe uzyskuje środki na swoją działalność wyłącznie ze składek członkowskich. W odróżnieniu od stowarzyszenia zarejestrowanego stowarzyszenie zwykłe nie może:

- 1) powoływać terenowych jednostek organizacyjnych,
- 2) łączyć się w związki stowarzyszeń,
- 3) zrzeszać osób prawnych,
- 4) prowadzić działalności gospodarczej,
- 5) przyjmować darowizn, spadków i zapisów oraz otrzymywać dotacji, a także korzystać z ofiarności publicznej.

²² A. Bielińska, M. Mikołajczyk, *Prawo w NGO. Aspekty prawne w działalności organizacji pozarządowych*, red. A. Szmyt-Boguniewicz, Wrocław 2011, http://www.sektor3.wroclaw.pl/wp-content/uploads/2013/04/SEKTOR3_prawo_w_ngo.pdf (dostęp: 12.12.2019 r.), s. 11.

Druga typową i licznie reprezentowaną w grupie organizacji pozarządowych ich formą prawną są **fundacje**. Mimo że w sposób zasadniczy różnią się od stowarzyszeń, to w praktyce ich działalność może być zbliżona. Fundacją jest taka instytucja, która zajmuje się realizacją określonych w statucie zadań pomocowych. Ich zakres jest najczęściej określony przez założyciela (założycieli) fundacji, tj. fundatora (fundatorów), który w tzw. akcie fundacyjnym przekazał pieniądze na realizację jej celów. Działalność fundacji, podobnie jak w wypadku stowarzyszeń, musi ograniczać się do zadań społecznych. Ponadto fundacje zajmują się pomaganiem potrzebującym i często mają bardzo wąsko wyspecjalizowane cele. Organizują też różne jednorazowe (incydentalne) akcje pomocowe.

Fundację tworzą jednak ludzie, którzy razem pracują dla określonego dobra wspólnego, chcąc osiągnąć jakiś ważny społecznie cel. Na ten cel przekazują majątek lub go pozyskują. W sensie prawnym fundacja to właśnie majątek (pieniądze, papiery wartościowe, ruchomości, nieruchomości) wykorzystywany do osiągnięcia założonego celu.

W przepisach prawa nie ma prawnej definicji fundacji. Określają one jedynie, że fundacja może zostać ustanowiona dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich, jak: ochrona zdrowia, rozwój gospodarki i nauki, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, opieka i pomoc społeczna, ochrona środowiska oraz opieka nad zabytkami. Z kolei definicja słownikowa²³ wskazuje, że fundacja to: „ofiarowanie czegoś, zbudowanie czegoś na własny koszt do użytku społeczeństwa; ufundowanie czegoś”; „instytucja, której podstawą jest majątek przeznaczony przez jej założyciela na określony cel (dobroczynny, kulturalny)”. Sąd Najwyższy w uchwale z 7.07.1993 r., III CZP 88/93²⁴, stwierdził, że fundacja jest to „formalnie spersonifikowany (osobowość prawna) majątek, o którego przeznaczeniu (i sposobie wykorzystania) decyduje wola fundatora”. Z przytoczonych definicji wynika, że fundacja nie może funkcjonować bez majątku. Dotyczy to zarówno momentu ustanowienia (założenia) fundacji (fundator w akcie fundacyjnym powinien wskazać, jaki majątek przeznacza na utworzenie fundacji), jak i w trakcie jej działania.

Porównując dwie najpopularniejsze formy działalności organizacji pozarządowych, należy stwierdzić, że zasadnicze różnice między stowarzyszeniami a fundacjami dotyczą (tabela 1.2):

- celu działania,
- sposobu powstawania,
- zarządzania i sposobu sprawowania nadzoru nad działalnością organizacji.

²³ Słownik języka polskiego, red. M. Szymczak, Warszawa 1998.

²⁴ „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1994/1, poz. 14.

Tabela 1.2. Główne różnice między stowarzyszeniami a fundacjami

Cecha	Stowarzyszenia rejestrowe	Fundacje
Cel działania	Może zostać utworzone w każdym prawnie dozwolonym celu, pod warunkiem że nie będzie on komercyjny (zarobkowy); działalność stowarzyszenia nie musi być społecznie użyteczna i może ono ograniczać zakres prowadzonej działalności wyłącznie do działania na rzecz swoich członków.	Może zostać ustanowiona dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych i nie może zostać utworzona w celu działania na rzecz fundatora, jego rodziny lub realizacji partykularnych, osobistych interesów określonej grupy osób; cele fundacji muszą mieć zawsze ogólnospołeczny horyzont.
Sposób powstania	Opiera swoją działalność na pracy społecznej członków, w związku z czym do założenia stowarzyszenia nie jest potrzebny majątek, ale konieczne jest co najmniej siedem osób; jeśli liczba członków zmniejszy się poniżej wymaganego minimum, to jest to podstawa do likwidacji stowarzyszenia.	W oświadczeniu woli o ustanowieniu fundacji (akcie fundacyjnym) fundator wskazuje cel fundacji oraz składniki majątkowe przeznaczone na jego realizację; mogą nimi być zarówno pieniądze i papiery wartościowe, jak i rzeczy ruchome oraz nieruchomości; majątek jest podstawą utworzenia i działania fundacji; wyczerpanie środków finansowych i majątku fundacji jest jedną z przyczyn jej likwidacji.
Zarządzanie	Odbywa się w sposób demokratyczny – najważniejsze decyzje podejmują wszyscy członkowie, tzw. walne zebranie członków; zarząd stowarzyszenia wykonuje wolę walnego, a także odpowiada przed nim za swoje działania; jest też kontrolowany przez wewnętrzny organ kontrolny – komisję rewizyjną.	Wszystkie najważniejsze decyzje podejmuje zarząd; nie ma obowiązku powoływania organu kontroli wewnętrznej; szczególnych uprawnień nie posiada też fundator (fundatorzy), nie może być członkiem fundacji, ale może być jej pracownikiem, wolontariuszem lub zasiadać we władzach.
Nadzór zewnętrzny	Sprawowany przez starostów lub prezydentów miast na prawach powiatu; organizacja nie ma jednak wobec organu nadzoru stałych (corocznych) obowiązków sprawozdawczych.	Wykonywany przez ministrów właściwych ze względu na prowadzoną przez fundację działalność (np. fundacja zajmująca się sportem podlega kontroli Ministra Sportu) oraz starostów właściwych ze względu na siedzibę fundacji; na fundacji ciąży obowiązek złożenia co roku do ministra, któremu podlega, sprawozdania merytorycznego z działalności, co nie dotyczy fundacji będących OPP; zakres przedmiotowy sprawozdania został określony w przepisach.

Źródło: opracowanie własne.

Jedną z grup organizacji pozarządowych są podmioty prowadzące działalność sportową. W Polsce może być ona prowadzona w różnych formach organizacyjnychprawnych. Najczęściej spotykaną formą jest **klub sportowy**. Szczególnym jego rodzajem jest z kolei **uczniowski klub sportowy**²⁵.

Podstawowym warunkiem istnienia klubu sportowego jest realizacja zadań w zakresie sportu, czyli różnych form aktywności fizycznej, które przez uczestnictwo doraźne lub zorganizowane wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej uczestników, rozwój stosunków społecznych lub osiągnięcie wyników sportowych na wszelkich poziomach. Należy pamiętać, że zakres działania klubu jest wyznaczony ściśle zapisami statutu. Zgodnie z przepisami prawa twórcy (założyciele) klubu sportowego mogą sami zdecydować o jego formie prawnej w zależności od swoich potrzeb. Co do zasady kluby sportowe, w tym uczniowskie kluby sportowe, mogą prowadzić działalność jako (por. tabela 1.3):

- stowarzyszenia wpisane do ewidencji starosty (prezydenta miasta na prawach powiatu) właściwego ze względu na siedzibę klubu;
- stowarzyszenia lub fundacje oraz związki stowarzyszeń zarejestrowane w KRS;
- spółki kapitałowe zarejestrowane w KRS.

Miejsce i sposób rejestracji zależą od formy prawnej klubu sportowego i zamiarów założycieli klubu względem prowadzenia działalności gospodarczej. Kluby sportowe zarejestrowane w ewidencji starosty muszą prowadzić wyłącznie niegospodarczą aktywność w zakresie sportu. Co do sposobu działania organizacje te są podobnie do stowarzyszeń zwykłych. Z kolei kluby sportowe zarejestrowane w rejestrze stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w KRS mogą prowadzić zarówno działalność niegospodarczą, jak i gospodarczą. Przy czym zamiar prowadzenia lub podjęcie w trakcie działania decyzji o prowadzeniu przez klub sportowy dodatkowej działalności gospodarczej powoduje konieczność rejestracji klubu w rejestrze przedsiębiorców.

²⁵ Uczniowski klub sportowy działa na zasadach przewidzianych w przepisach Prawa o stowarzyszeniach, z wyłączeniem przepisów dotyczących rejestracji.

Tabela 1.3. Podział klubów sportowych i ich związków ze względu na sposób i miejsce rejestracji

Rejestracja w ewidencji starosty	Rejestracja w Krajowym Rejestrze Sądowym
Rejestracja zgodnie z procedurą Kodeksu postępowania administracyjnego.	Rejestracja w sposób określony w ustawie o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz w Kodeksie postępowania cywilnego.
Klub sportowy, w tym uczniowski klub sportowy, który w swoim statucie nie zakłada prowadzenia działalności gospodarczej , podlega uproszczonej procedurze rejestracji, polegającej na wpisie do rejestru prowadzonego przez starostę właściwego ze względu na siedzibę klubu (prezydenta miasta na prawach powiatu).	W rejestrze stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w KRS rejestrują się: – kluby sportowe, w tym uczniowski kluby sportowe, działające w formie stowarzyszenia i fundacje o celach sportowych, których statut przewiduje możliwość prowadzenia działalności gospodarczej; – związki klubów sportowych i związki stowarzyszeń klubów sportowych.
	W rejestrze przedsiębiorców w KRS rejestrują się kluby sportowe, uczniowskie kluby sportowe, które zamierzają prowadzić lub prowadzą działalność gospodarczą oraz kluby działające jako spółki kapitałowe.

Źródło: opracowanie własne.

Kluby sportowe mogą tworzyć związki sportowe w formie stowarzyszeń lub związku stowarzyszeń. Stowarzyszenie klubów sportowych lub związek stowarzyszeń klubów sportowych działa wówczas na zasadach określonych w Prawie o stowarzyszeniach, posiadają osobowość prawną i są rejestrowane w KRS. Przykładem takiego związku jest Krajowe Zrzeszenie Ludowe Zespoły Sportowe.

Popularną wśród pierwszoligowych klubów sportowych formą działania są spółki kapitałowe, tj. zarejestrowane w KRS spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne. Co do zasady podmioty te są przedsiębiorstwami i mogą prowadzić działalność gospodarczą, jednak zwykle nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość uzyskanych dochodów na realizację celów statutowych, nie przeznaczając zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników. Tego rodzaju kluby sportowe zalicza się do podmiotów, które działają w sferze pożytku publicznego.

Klub sportowy jest organizacją pozarządową i jako taka podlega przepisom ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Dzięki regulacjom w niej zawartym może realizować zadania publiczne związane ze sportem, korzystając przy tym ze środków publicznych na takich samych zasadach jak inne OPP.

Specyficznym rodzajem stowarzyszenia jest **stowarzyszenie ogrodowe**. Od innych stowarzyszeń odróżnia je głównie cel działalności, ponieważ jest ono powoływane wyłącznie w celu zakładania i prowadzenia rodzinnych ogrodów działkowych (ROD), co oznacza, że nie może prowadzić jakiegokolwiek innej działalności. Do zadań stowarzyszeń ogrodowych należy w szczególności:

- 1) propagowanie idei ogrodnictwa działkowego w społeczeństwie, a szczególnie wszechstronnego znaczenia ROD dla rodzin działkowców i mieszkańców miast oraz racjonalnego wykorzystania gruntów miejskich;
- 2) działanie na rzecz wszechstronnego rozwoju ogrodnictwa działkowego;
- 3) zakładanie i zagospodarowywanie ROD;
- 4) ustanawianie praw do działek;
- 5) wszechstronne działanie na rzecz ochrony przyrody i środowiska;
- 6) organizowanie i udzielanie pomocy oraz poradnictwa w zagospodarowaniu działek i prowadzeniu upraw ogrodniczych;
- 7) propagowanie wiedzy ogrodniczej, zwłaszcza przez szkolenia i prowadzenie działalności wydawniczej;
- 8) prowadzenie działalności społecznej, wychowawczej, wypoczynkowej, rekreacyjnej i innej na rzecz osób korzystających z działek, ich rodzin oraz społeczności lokalnych;
- 9) działanie na rzecz zagospodarowania i zabudowy ROD zgodnie z jego celami oraz przepisami prawa.

Stowarzyszenia ogrodowe funkcjonują na podstawie przepisów ustawy z 13.12.2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych²⁶ oraz w zakresie w niej nieuregulowanym – przepisów Prawa o stowarzyszeniach. Stowarzyszenia ogrodowe podlegają rejestracji w KRS. Po utworzeniu stowarzyszenie ogrodowe reprezentuje interesy swoich członków – działkowców, jest uprawnione do pozyskiwania środków finansowych w postaci grantów i dotacji. Może starać się również o uzyskanie statusu OPP. W celu wspierania idei i rozwoju ogrodnictwa działkowego oraz obrony wspólnych interesów, stowarzyszenia ogrodowe, w liczbie co najmniej trzech, mogą tworzyć związki stowarzyszeń ogrodowych.

Kolejnym typem organizacji pozarządowych są **koła gospodyń wiejskich**. Są to dobrowolne, niezależne od administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego, samorządne społeczne organizacje mieszkańców wsi, wspierające rozwój przedsiębiorczości na wsi i aktywnie działające na rzecz środowisk wiejskich. Koło gospodyń wiejskich reprezentuje interesy i działa na rzecz poprawy sytuacji społeczno-zawodowej kobiet wiejskich oraz ich rodzin, a także wspiera wszechstronny rozwój terenów wiejskich. Koło gospodyń wiejskich w szczególności:

- 1) prowadzi działalność społeczno-wychowawczą i oświatowo-kulturalną w środowiskach wiejskich;

²⁶ Dz.U. z 2017 r. poz. 2176 ze zm.

- 2) prowadzi działalność na rzecz wszechstronnego rozwoju obszarów wiejskich;
- 3) wspiera rozwój przedsiębiorczości kobiet;
- 4) inicjuje i prowadzi działania na rzecz poprawy warunków życia i pracy kobiet na wsi;
- 5) upowszechnia i rozwija formy współdziałania, gospodarowania i racjonalne metody prowadzenia gospodarstw domowych;
- 6) reprezentuje interesy środowiska kobiet wiejskich wobec organów administracji publicznej;
- 7) rozwija kulturę ludową, w tym w szczególności kulturę lokalną i regionalną.

Obecnie koła gospodyń wiejskich funkcjonują jako:

- stowarzyszenia (zwykłe i tzw. rejestrowe),
- kółka rolnicze,
- organizacje rejestrowane w Krajowym Rejestrze Kół Gospodyń Wiejskich.

Dwie pierwsze formy są „spuścizną” obowiązujących do listopada 2018 r. rozwiązań prawnych w zakresie funkcjonowania tych podmiotów. Podmioty utworzone na podstawie Prawa o stowarzyszeniach czy ustawy z 8.10.1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników²⁷ nadal funkcjonują. Koła gospodyń wiejskich działające jako stowarzyszenia mają status organizacji pozarządowej. W swojej nazwie zwykle posługują się terminem „stowarzyszenie”, na przykład Stowarzyszenie Koło Gospodyń Wiejskich w Woli Daszej. Koło gospodyń wiejskich może też działać **jako samodzielne kółko rolnicze**. Wówczas, na podstawie przepisów ustawy o społeczno-zawodowych organizacjach rolników, jest dobrowolną, samorządną, niezależną od administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego **organizacją społeczno-zawodową rolników**. Przykładem działającej tego typu organizacji jest Kółko Rolnicze – Koło Gospodyń Wiejskich „Ekobabki”.

Zmiana przepisów dotyczących funkcjonowania kół gospodyń wiejskich, która nastąpiła w wyniku uchwalenia ustawy z 9.11.2018 r. o kołach gospodyń wiejskich²⁸, doprowadziła do wyodrębnienia się nowego typu kół. Prawo nie zniosło jednak żadnej z wcześniejszych form prawnych podmiotów zrzeszających osoby fizyczne działające na rzecz rozwoju wsi. Co więcej, stworzyło możliwość, by działające w dniu wejścia w życie przywołanej ustawy koła gospodyń wiejskich dostosowały swoje statuty do określonych w ustawie wymagań i na tej podstawie wystąpiły z wnioskiem o dokonanie wpisu do Krajowego Rejestru Kół Gospodyń Wiejskich.

Obecnie z inicjatywą założenia koła gospodyń wiejskich może wystąpić co najmniej 10 osób, które ukończyły 18 lat, których miejscem zamieszkania jest wieś będąca terenem działalności koła, sołectwo położone w granicach administracyjnych miasta

²⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 491.

²⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 553 ze zm.

albo miasto do 5 tys. mieszkańców. Osoby te uchwalają statut koła gospodyń wiejskich oraz wybierają komitet założycielski. Statut koła gospodyń wiejskich określa w szczególności:

- 1) jego nazwę i siedzibę;
- 2) podmiotowy i terytorialny zakres działania koła;
- 3) cele i zadania koła oraz środki ich realizacji;
- 4) zakres i przedmiot działalności zarobkowej prowadzonej przez koło;
- 5) sposób nabywania i utraty członkostwa oraz przyczyny utraty członkostwa w kole;
- 6) prawa i obowiązki członków koła;
- 7) sposób ustanawiania i regulowania składek członkowskich;
- 8) organy koła, ich kompetencje, okres kadencji oraz tryb ich wyboru i odwoływania przed upływem kadencji;
- 9) warunki podejmowania i ważności uchwał organów koła;
- 10) sposób reprezentowania koła na zewnątrz, w szczególności sposób zaciągania zobowiązań majątkowych;
- 11) majątek koła oraz sposób dysponowania tym majątkiem;
- 12) zasady tworzenia i wykorzystania kapitałów (funduszy) własnych;
- 13) tryb zmiany statutu koła;
- 14) tryb likwidacji koła.

Wzorcowy statut określono w ustawie o kołach gospodyń wiejskich (załącznik 1). Koła mogą również przyjąć własny statut.

Koła gospodyń wiejskich mogą współpracować i współdziałać ze sobą w zakresie realizacji zadań statutowych i w tym celu mogą na zasadzie dobrowolności zrzeszać się i tworzyć związki kół gospodyń wiejskich.

Koła gospodyń wiejskich oraz ich związki podlegają obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Kół Gospodyń Wiejskich, prowadzonego przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa. Z chwilą dokonania tego wpisu nabywają one osobowość prawną. Wpis do rejestru następuje na podstawie wniosku o wpis, do którego dołączany jest statut lub oświadczenie o przyjęciu wzorcowego statutu. Dokumenty te komitet założycielski składa do kierownika właściwego miejscowo powiatowego biura Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

Koło gospodyń wiejskich może przyjmować darowizny, spadki i zapisy oraz korzystać z ofiarności publicznej. Ponadto może otrzymywać dotacje celowe na realizację zadań statutowych, według zasad określonych w odrębnych przepisach. Przykładowo koła gospodyń wiejskich mogą uzyskiwać wsparcie finansowe od agencji rządowych, w szczególności od Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa²⁹. Koło gospo-

²⁹ W 2020 r. dotacje dla kół gospodyń wiejskich były udzielane na zasadach określonych w rozporządzeniu Ministra Funduszy i Polityki Regionalnej z 2.06.2020 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu

dyń wiejskich może też prowadzić działalność zarobkową, w tym działalność gospodarczą, przy czym dochód z tej działalności służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków.

Nadzór nad działalnością kół gospodyń wiejskich i ich związków sprawuje Prezes Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa we współpracy z Pełnomocnikiem Rządu do spraw Małych i Średnich Przedsiębiorstw. W celu wsparcia rozwoju przedsiębiorczości na terenach wiejskich, wojewódzkich mogą być powoływani koordynatorzy wspierania kół gospodyń wiejskich.

Prezes Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa może badać sprawozdania koła (związku kół) pod kątem ich rzetelności, dokonywać kontroli działalności i innych przewidzianych prawem czynności w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania koła.

Jak wspomniano, termin „organizacja pozarządowa” nie jest równoznaczny z terminem „organizacja społeczna”. **Organizacją społeczną**, lecz nie organizacją pozarządową, jest przykładowo związek zawodowy czy partia polityczna. Ta pierwsza organizacja to dobrowolna i samorządna organizacja ludzi pracy, powołana do reprezentowania i obrony ich praw, interesów zawodowych i socjalnych. **Związek zawodowy** to organizacja niezależna w swojej działalności statutowej od pracodawców, administracji państwowej i samorządu terytorialnego oraz od innych organizacji. Powstaje z mocy uchwały o jego utworzeniu, podjętej przez co najmniej 10 osób uprawnionych do tworzenia związków zawodowych. Osoby, które podjęły uchwałę o utworzeniu związku zawodowego, uchwalają statut i wybierają komitet założycielski w liczbie od trzech do siedmiu osób. Związek zawodowy podlega obowiązkowi rejestracji w KRS.

Związki zawodowe sprawują kontrolę nad przestrzeganiem prawa pracy oraz uczestniczą, na zasadach określonych odrębnymi przepisami, w nadzorze nad przestrzeganiem przepisów oraz zasad bezpieczeństwa i higieny pracy.

Związki zawodowe mogą prowadzić działalność gospodarczą. Dochód z tej działalności służy realizacji ich zadań statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między członków. Związki zawodowe korzystają z uprawnień, w tym zwolnień podatkowych, przewidzianych dla stowarzyszeń.

Z kolei ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie wymienia również partie polityczne, w tym europejskie, związki zawodowe i organizacje pracodawców, samorządy zawodowe, fundacje utworzone przez partie polityczne, w tym europejskie, jako podmioty których działalność podlega pod przepisy tej ustawy. Mimo że nie

przyznawania oraz rozliczania przez Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa pomocy finansowej z budżetu państwa dla kół gospodyń wiejskich oraz jej wysokości (Dz.U. poz. 992).

odnoszą się do nich regulacje dotyczące działalności pożytku publicznego, ustawodawca nie wykluczył ich wprost z grupy podmiotów zaliczanych do organizacji pozarządowych. **Partia polityczna**, inaczej **stronnictwo**, jest definiowana jako dobrowolna organizacja społeczna o określonym programie politycznym, mająca na celu jego realizację przez zdobycie i sprawowanie władzy lub wywieranie na nią wpływu. Partie polityczne są organizacjami o charakterze członkowskim i dlatego są zaliczane do organizacji społecznych, podobnie jak stowarzyszenia czy związki zawodowe.

W Polsce organizacje pozarządowe zwykle zajmują się działaniami, które są odpowiedzią na pojawiające się potrzeby wynikające ze zmieniających się warunków społecznych i środowiskowych życia ludzi. Wrażliwość tego sektora na potrzeby społeczeństwa powoduje nie tylko rosnącą liczbę tego typu podmiotów, ale również powstawanie podmiotów zajmujących się nowymi, nietypowymi formami działań oraz rozszerzaniem zakresu ich aktywności.

2. Zewnętrzne i wewnętrzne regulacje funkcjonowania organizacji pozarządowych

W Polsce działalność organizacji pozarządowych regulują zarówno przepisy prawa zewnętrznego, jak i wewnętrzne akty prawne danej organizacji. Ogólne normy funkcjonowania organizacji pozarządowych wynikają z aktów prawa o charakterze powszechnie obowiązującym

Dobrowolna i swobodna przynależność ludzi do organizacji i działalność w nich stanowi przejaw wolności i niezależności obywateli od państwa. Wolność zrzeszania się gwarantuje bowiem każdemu Konstytucja RP, na co wskazuje zapis art. 12, zgodnie z którym Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno-zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji. Jedynym ograniczeniem jest funkcjonowanie takich organizacji, które odwołują się do totalitarnych metod i praktyk działania nazizmu, faszystów i komunizmu, a także tych, których program lub działalność zakłada lub dopuszcza nienawiść rasową i narodowościową, stosowanie przemocy w celu zdobycia władzy lub wpływu na politykę państwa albo przewiduje utajnienie struktur lub członkostwa (art. 13 Konstytucji RP). Poza wskazanymi zapisami, Konstytucja RP nie reguluje form i metod działania czy też obszarów aktywności jednostek trzeciego sektora. Zagadnienia te w pierwszej kolejności określają trzy ustawy, tj. Prawo o stowarzyszeniach, ustawa o fundacjach, ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

Głównym aktem prawnym, który reguluje powoływanie i działalność stowarzyszeń jest Prawo o stowarzyszeniach. W ustawie tej podkreślono, że organizacje te umożliwiają obywatelom równe, bez względu na przekonania, prawo czynnego uczestniczenia

w życiu publicznym i wyrażania zróżnicowanych poglądów oraz realizacji indywidualnych zainteresowań, przy uwzględnieniu tradycji i powszechnie uznawanego dorobku ruchu stowarzyszeniowego. Ustawa ta określa ponadto zasady powoływania, funkcjonowania i zamykania stowarzyszeń zarówno rejestrowych, jak i zwykłych.

Istotne zapisy zawarte w tym akcie prawnym, to:

- prawo wypowiedzania się stowarzyszenia w sprawach publicznych;
- zdefiniowanie stowarzyszenia jako dobrowolne, samorządne, trwałe zrzeszenie o celach niezarobkowych;
- wskazanie, że stowarzyszenie samodzielnie określa swoje cele, programy działania i struktury organizacyjne oraz uchwała akty wewnętrzne dotyczące jego działalności;
- wskazanie, że stowarzyszenie opiera swoją działalność na pracy społecznej członków z możliwością zatrudniania pracowników, w tym członków;
- zapis, że prawo tworzenia stowarzyszeń przysługuje obywatelom polskim mającym pełną zdolność do czynności prawnych i niepozbawionym praw publicznych; w stowarzyszeniach mogą na zasadach określonych zrzeszać się cudzoziemcy;
- stowarzyszenie podlega obowiązkowi wpisu do KRS; wyjątek stanowią stowarzyszenia zwykłe;
- reguły dotyczące sprawowania nadzoru nad działalnością stowarzyszeń przez tzw. organy nadzorujące;
- warunki tworzenia, organizacji i działania terenowych jednostek organizacyjnych;
- zasada, że stowarzyszenie jest zakładane przez siedem osób, które uchwalają statut i wybierają zarząd lub komitet założycielski oraz komisję rewizyjną;
- określenie obowiązkowej zawartości statutu;
- wskazanie, że najwyższą władzą stowarzyszenia jest walne zgromadzenie członków;
- nałożenie obowiązku posiadania zarządu i sprawowania kontroli wewnętrznej, zazwyczaj przez tzw. komisję rewizyjną;
- prawo stowarzyszeń do zbierania składek członkowskich, otrzymywania darowizn, spadków, zapisów, uzyskiwania dochodów z własnej działalności, dochodów z majątku stowarzyszenia oraz z ofiarności publicznej, a także otrzymywania dotacji i prowadzenia działalności gospodarczej;
- prawo do zakładania związku stowarzyszeń (przez co najmniej trzy stowarzyszenia), którego członkiem mogą być także inne osoby prawne;
- warunki rozwiązywania i likwidowania stowarzyszenia;
- prawo do zakładania przez co najmniej trzech członków stowarzyszeń zwykłych, które nie podlegają rejestracji w KRS;
- prawo stowarzyszeń zwykłych do zbierania składek członkowskich, korzystania z darowizn, spadków, zapisów, uzyskiwania dochodów własnych, prowadzenia zbiorów publicznych i otrzymywania dotacji.

W odróżnieniu od stowarzyszeń generalne zasady tworzenia i działania oraz zamykania fundacji zostały ustanowione w ustawie o fundacjach. Wskazuje ona, że cele dla których fundacje mogą być powoływane, powinny być zgodne z podstawowymi interesami

Rzeczypospolitej Polskiej, a także społecznie i gospodarczo użyteczne. Ustawodawca wskazał na rolę fundatora, który w oświadczeniu woli o ustanowieniu fundacji (złożonym w formie aktu notarialnego) określa cel jej powołania, jej majątek, a także ustala statut. Przepisy nie ustalają minimalnego majątku potrzebnego do powołania fundacji, ponadto wskazują, że majątek pierwotny (założycielski) fundacji w trakcie jej trwania i działania może ulegać zmianom. Jeżeli fundacja ma prowadzić działalność gospodarczą, to jej majątek przeznaczony na działalność gospodarczą nie może być mniejszy niż 1000 złotych.

Inne ważne zapisy tej ustawy to:

- nałożenie obowiązku zarejestrowania fundacji w KRS;
- wskazanie, że pracami fundacji kieruje zarząd;
- obowiązek składania rocznego sprawozdania z działalności fundacji odpowiedniemu ministrowi, wybranemu ze względu na główne cele fundacji, sporządzanego według określonego w przepisach wzoru, wraz z obowiązkiem podania tego sprawozdania do publicznej wiadomości;
- prawo do zlikwidowania fundacji na określonych warunkach.

Ogólne zasady dotyczące funkcjonowania organizacji pozarządowych reguluje ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Zawarto w niej między innymi rodzaje zadań publicznych, które administracja może przekazywać do realizacji organizacjom pozarządowym. W ustawie tej znajdują się również przepisy dotyczące statusu pożytku publicznego oraz wolontariatu.

Omawiana ustawa potocznie nazywana jest **konstytucją trzeciego sektora**, ponieważ zarówno definiuje pojęcia organizacji pozarządowej i wolontariatu, jak i określono w niej zasady współpracy organizacji z administracją publiczną oraz wprowadzono pojęcie pożytku publicznego. Istotne zapisy tego aktu prawnego to:

- definicje – organizacji pozarządowej i działalności pożytku publicznego;
- katalog zadań publicznych, tzw. sfer pożytku publicznego, których realizację samorządy mogą przekazywać organizacjom pozarządowym wraz ze wskazaniem, że administracja publiczna współpracuje w zakresie tych zadań publicznych z organizacjami pozarządowymi w różnych formach, w tym zlecania zadań (głównie poprzez konkursy dotacyjne) oraz konsultacje aktów prawnych, a także możliwość udzielania pożyczek, poręczeń i gwarancji organizacjom pozarządowym;
- obowiązek uchwalania programu współpracy między samorządem a organizacjami pozarządowymi;
- możliwość uchwalania programu współpracy między organem rządowym a organizacjami pozarządowymi;
- wprowadzenie pojęcia działalności odpłatnej i nieodpłatnej pożytku publicznego;
- określenie warunków, których niespełnienie sprawia, że działalność odpłatna staje się działalnością gospodarczą;
- wprowadzenie mechanizmu inicjatywy lokalnej, za pomocą której mieszkańcy mogą wystąpić do władz z propozycją wspólnego wykonania jakiegoś zadania;

- wprowadzenie pojęcia organizacji pożytku publicznego wraz z określeniem jej obowiązków i przywilejów;
- opisanie funkcjonowania rad działalności pożytku publicznego (na poziomie gminy, powiatu, województwa oraz kraju) jako ciała konsultacyjnego, w którym uczestniczą organizacje pozarządowe oraz przedstawiciele administracji publicznej;
- wprowadzenie pojęcia wolontariusza, a także wyjaśnienie, że członek stowarzyszenia, wykonujący społecznie swe działania, również jest wolontariuszem.

Poza omówionymi przepisami istnieją akty prawne regulujące działalność określonych typów (rodzajów) organizacji pozarządowych. Wybrane z nich zawiera tabela 1.4.

Tabela 1.4. Przegląd przepisów regulujących działalność wybranych organizacji pozarządowych

Akt prawny	Zakres podmiotowy i przedmiotowy przepisów
Ustawa z 16.11.1964 r. o Polskim Czerwonym Krzyżu ³⁰	organizacja i prowadzenie działalności przez Polski Czerwony Krzyż
Ustawa z 27.06.1997 r. o partiach politycznych ³¹	przepisy dotyczące powstawania i działalności partii politycznych
Ustawa z 23.05.1991 r. o związkach zawodowych ³²	tworzenie, uprawnienia, zakres i zasady działalności związków zawodowych
Ustawa z 8.10.1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników ³³	uprawnienia i zadania organizacji rolników, w tym związków rolników, kółek i organizacji rolniczych oraz zrzeszeń, a także zasady współdziałania tych organizacji z organami administracji państwowej i organizacjami działającymi na rzecz rolnictwa
Ustawa z 24.08.1991 r. o ochronie przeciwpożarowej ³⁴	dotyczy jednostek Ochotniczej Straży Pożarnej, konstytuuje i porządkuje ich działalność
Ustawa z 13.10.1995 r. – Prawo łowieckie ³⁵	prawne i organizacyjne aspekty funkcjonowania kół łowieckich
Ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych ³⁶	działalność spółek kapitałowych, zakładanych dla realizacji celów niekomercyjnych, społecznie użytecznych
Ustawa z 25.06.2010 r. o sporcie ³⁷	tworzenie i funkcjonowanie klubów sportowych

³⁰ Dz.U. z 2019 r. poz. 179.

³¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 580.

³² Dz.U. z 2019 r. poz. 263.

³³ Dz.U. z 2019 r. poz. 491.

³⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 961 ze zm.

³⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 1683.

³⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.

³⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 1133.