

Wprowadzenie

Maria Supera-Markowska¹

Title: Introduction

Słowa kluczowe: działalność pożytku publicznego, cele społecznie użyteczne, zagadnienia prawnopodatkowe

Keywords: public benefit activities, socially useful purposes, legal and tax issues

Streszczenie: Tekst stanowi wprowadzenie do tematyki zagadnień prawnopodatkowych działalności na rzecz celów społecznie użytecznych. Określa aparat pojęciowy niezbędny do przeprowadzenia analiz we wskazanym zakresie oraz przedstawia najważniejsze kwestie problemowe.

Summary: The text is an introduction to the subject of legal and tax issues of activities for socially useful purposes. It defines the conceptual apparatus necessary to carry out analyses in the indicated scope and presents the most important problem issues.

Monografia *Działalność na rzecz celów społecznie użytecznych – wybrane zagadnienia prawnopodatkowe w polsko-hiszpańskiej perspektywie prawnooporównawczej* zawiera wybór referatów wygłoszonych podczas VI Polsko-Hiszpańskiej Konferencji Naukowej: II Ogólnopolskiego Kongresu Organizacji Pozarządowych², która odbyła się

¹ Dr Maria Supera-Markowska, adiunkt, kierownik Centrum Prawa Hiszpańskiego i Europejskiego, Uniwersytet Warszawski, Koordynator Akademicki Stałego Seminarium Prawa Polskiego, Uniwersytet w Murcji, ORCID 0000-0003-1599-0740.

² VI Polsko-Hiszpańska Konferencja Naukowa: II Ogólnopolski Kongres Organizacji Pozarządowych pt. „Społeczeństwo obywatelskie – uwarunkowania prawne i możliwości działania na rzecz celów społecznie użytecznych w perspektywie prawnooporównawczej – wnioski na przyszłość”. Zob. <https://wpia.uw.edu.pl/pl/konferencje/vi-polsko-hiszpańska-konferencja-naukowa> (dostęp: 15.04.2024 r.).

w dniach 24–25 maja 2022 r. na Uniwersytecie Warszawskim, a organizowana była przez Centrum Prawa Hiszpańskiego i Europejskiego. Z szerokiej gamy tematów prezentowanych podczas Konferencji w niniejszej publikacji zdecydowano się skoncentrować na wybranych zagadnieniach prawnopodatkowych związanych z działalnością na rzecz celów społecznie użytecznych³.

Kontynuując podejście metodologiczne stosowane w ramach wcześniejszych badań inicjowanych i prowadzonych w Centrum⁴, także tematyka badawcza będąca przedmiotem tej książki zostanie zaprezentowana przede wszystkim w polsko-hiszpańskim ujęciu prawnoporównawczym. Jest to uzasadnione podobieństwem obydwu krajów, jeśli chodzi o wskaźniki istotne dla przedmiotowej tematyki badań (m.in.: wielkość i struktura administracyjna obydwu krajów⁵, członkostwo w Unii Europejskiej⁶, wynikające z prawa

³ Pozostawiając poza zakresem monografii kwestie związane ze społeczeństwem obywatelskim. Nie oznacza to, że tematykę tę uznaje się za mniej istotną, ale w celu zapewnienia spójności i jednocześnie wyczerpującego charakteru wyводу w monografii za celowe uznano dokonanie jednak selekcji zagadnień problemowych, wybierając te, w których przypadku zidentyfikowano największą lukę badawczą, najbardziej istotne problemy prawne oraz najszerze możliwości sformułowania wniosków *de lege ferenda* na podstawie m.in. wyników analizy prawnoporównawczej.

⁴ Których wyniki ujmowano w monografiach naukowych; ostatnio zob.: *La Unión Europea ante la inteligencia artificial: aspectos legales, éticos y sociales en Polonia y España y nuevas perspectivas legislativas*, red. M. Supera-Markowska, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2024; *Problemas actuales de las finanzas públicas y novedades de políticas fiscales: punto de vista hispano y polaco*, red. M. Supera-Markowska, C.H. Beck, Warszawa 2022.

⁵ Powierzchnia Hiszpanii wynosi 505 965 km², kraj jest podzielony na 17 wspólnot autonomicznych i dwa miasta autonomiczne, a na poziomie lokalnym dzieli się na prowincje i gminy, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Hiszpania> (dostęp: 15.04.2024 r.). Powierzchnia Polski wynosi 312 696 km², kraj dzieli się na 16 województw, a następnie na powiaty i gminy, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Polska> (dostęp: 15.04.2024 r.).

⁶ Szerzej: M. Supera-Markowska, *Zarys prawa hiszpańskiego i prawa polskiego. Esbozo del derecho español y del derecho polaco*, C.H. Beck, Warszawa 2013, rozdziały: *Hiszpania w UE* oraz *Polonia en la UE*.

unijnego⁷ oraz ustaw zasadniczych zasada subsydiarności oraz prawo obywateli do udziału w sprawach publicznych⁸, konstytucyjnie określone ustroj demokratycznego państwa prawnego⁹ oraz zasada równości¹⁰, gwarancje wolności religii i wyznania oraz równouprawnienia Kościołów i innych związków wyznaniowych¹¹), ale jednocześnie istotnymi odmiennościami w uregulowaniach prawnych działalności prowadzonej na rzecz celów społecznie użytecznych w Polsce i w Hiszpanii.

Wśród tych odmienności na wstępie trzeba wskazać przede wszystkim na to, że w systemie hiszpańskim nie ma jednego kompleksowego aktu prawnego dotyczącego działalności społecznie użytecznej. W polskim systemie prawnym jest to natomiast ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹², która reguluje zasady:

- prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych, współpracy organów administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi oraz współpracy, o której mowa w art. 4d u.d.p.p.w.;
- uzyskiwania przez organizacje pozarządowe statusu organizacji pożytku publicznego oraz funkcjonowania organizacji pożytku publicznego;

⁷ Zob. art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13).

⁸ Zob. preambułę oraz art. 163 i 164 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze sprost. i zm., dalej: Konstytucja RP). W przypadku Hiszpanii zob. art. 23 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii z 31 października 1978 r. (Constitución Española de 31 de octubre de 1978, BOE Nr 311, z 29 grudnia 1978 r., ze zm., dalej: Konstytucja Hiszpanii), zgodnie z którym: „obywatele mają prawo do uczestniczenia w sprawach publicznych, bezpośrednio lub za pośrednictwem swoich przedstawicieli, swobodnie wybieranych w okresowych wyborach powszechnych”.

⁹ Zob. art. 2 Konstytucji RP oraz art. 1 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii.

¹⁰ Zob. art. 32 Konstytucji RP oraz art. 14 Konstytucji Hiszpanii.

¹¹ Zob. art. 25 i 53 Konstytucji RP oraz art. 16 Konstytucji Hiszpanii.

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 571 ze zm., dalej: u.d.p.p.w. lub ustawa o działalności pożytku publicznego.

- sprawowania nadzoru nad prowadzeniem działalności pożytku publicznego;
- tworzenia i funkcjonowania rad działalności pożytku publicznego;
- wykonywania świadczeń przez wolontariuszy oraz korzystania z tych świadczeń¹³.

Ustawa zawiera też definicje legalne pojęć istotnych w kontekście tematyki niniejszej monografii, m.in. terminów „organizacja pozarządowa”¹⁴ i „działalność pożytku publicznego”¹⁵.

Tymczasem w systemie hiszpańskim, w którym – jak już wskazano – nie występuje akt prawny podobny do ustawy o działalności pożytku publicznego, nie określono legalnej definicji obu tych pojęć. Szukając w tamtejszym systemie prawnym kategorii normatywnej najbardziej zbliżonej do pojęcia organizacji pozarządowej w systemie polskim, można wskazać, że ze względu na kryterium niedziałania w celu osiągnięcia zysku¹⁶ terminem takim¹⁷ jest jednostka nienastawiona na zysk¹⁸.

Termin ten jest definiowany w art. 2 w zw. z art. 3 ustawy 49/2002, z 23 grudnia 2002 r., o systemie podatkowym jednostek nienastawionych na zysk i zachętach podatkowych dla mecenatu¹⁹, zgodnie z którymi uznaje się za jednostki nienastawione na zysk m.in.

¹³ Zob. art. 1 u.d.p.p.w.

¹⁴ Zob. art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w.

¹⁵ Zob. art. 3 ust. 1 u.d.p.p.w.

¹⁶ Zob. art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w., zgodnie z którym: „organizacjami pozarządowymi są (...) nie działające w celu osiągnięcia zysku – osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia”, z zastrzeżeniem ust. 4 tego artykułu.

¹⁷ Dotyczącym bardzo podobnej – jakkolwiek nie o takim samym zakresie – kategorii.

¹⁸ Hiszp. *entidad sin fines lucrativos*.

¹⁹ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE Nr 307, z 24 grudnia 2002 r., ze zm.), dalej: ustawa 49/2002.

stowarzyszenia użyteczności publicznej²⁰ oraz fundacje (a także pewne inne podmioty)²¹, spełniające w szczególności następujące warunki:

- realizowania celów w interesie ogólnym²², w tym w zakresie: ochrony praw człowieka oraz ochrony ofiar terroryzmu i aktów przemocy; pomocy społecznej i włączenia społecznego; sportu; zdrowia; instytucjonalnego wzmacniania; współpracy na rzecz rozwoju; promocji wolontariatu i działań społecznych; ochrony środowiska naturalnego i zwierząt; wspierania i opieki nad osobami zagrożonymi wykluczeniem ze względów: fizycznych, ekonomicznych lub kulturowych; promocji wartości konstytucyjnych i obrony zasad demokracji; promocji tolerancji; promocji ekonomii społecznej; rozwoju społeczeństwa informacyjnego; badań naukowych; rozwoju technologicznego lub innowacji i ich transferu do sektora gospodarczego lub mających charakter: obywatelski, edukacyjny, kulturalny, naukowy bądź pracowniczy;
- przeznaczania na realizację tych celów co najmniej 70% określonych dochodów lub przychodów jednostki;
- inne²³.

Z kolei jeśli chodzi o termin „działalność pożytku publicznego”, to najbliższym mu terminem w hiszpańskim systemie prawnym jest „działalność w interesie ogólnym”²⁴. Pojęcie to, jak już wskazano, nie ma jednak definicji legalnej; niemniej wydaje się najbardziej zbliżone do polskiego terminu „działalność pożytku publicznego”, gdyż w obydwu tych kategoriach kluczowy jest cel tej działalności:

²⁰ Kategoria stowarzyszeń użyteczności publicznej jest unormowana w ustawie organicznej 1/2002, z 22 marca 2002 r., regulującej prawo do zrzeszania się (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, BOE Nr 73, z 26 marca 2002 r., ze zm.). Stowarzyszenia, po spełnieniu pewnych warunków – w szczególności dotyczących określonych celów statutowych – mogą uzyskać status użyteczności publicznej.

²¹ Zob. art. 2 ustawy 49/2002.

²² Hiszp. *de interés general*.

²³ Zob. art. 3 ustawy 49/2002.

²⁴ Hiszp.: *actividades de interés general*. Inaczej: działalność na rzecz interesu ogólnego.

„społeczna użyteczność” w ustawie o działalności pożytku publicznego i „interes ogólny” w systemie hiszpańskim („społeczną użyteczność”, o której mowa w ustawie o działalności pożytku publicznego, można zdefiniować bowiem jako przydatność z punktu widzenia interesu ogólniejszego niż partykularny interes założycieli danej organizacji, członków jej organów lub członków organizacji²⁵). Szukając zatem wspólnej płaszczyzny terminologicznej dla analiz prowadzonych w niniejszej monografii, zdecydowano się na operowanie terminem „działalność na rzecz celów społecznie użytecznych”, który ma obejmować zarówno kategorię działalności pożytku publicznego występującą w polskim systemie, jak i kategorię działalności w interesie ogólnym stosowaną w systemie hiszpańskim.

Natomiast co do określenia podmiotów prowadzących taką działalność, także w celu zapewnienia wspólnej płaszczyzny terminologicznej oraz wobec przywoływania w monografii danych statystycznych ilustrujących prowadzone rozważania, zdecydowano się na posługiwanie się międzynarodową i wspólną metodologią, wykorzystywaną w krajowych statystykach, operujących terminem „jednostki (sektor) non-profit”. Zalicza się do nich podmioty:

- w odpowiednim stopniu sformalizowane (np. w wyniku właściwego zarejestrowania) lub przynajmniej takie, których cele, sposób działania i struktura mają charakter trwały;
- instytucjonalnie odrębne od administracji publicznej;
- mające charakter niezarobkowy (działające nie dla zysku i nie dokonujące podziału ewentualnej nadwyżki finansowej między swoich członków, pracowników itp.);
- samorządne (których władze i kierunki działania określone są wewnątrznie przez daną jednostkę);
- charakteryzujące się dobrowolnością uczestnictwa w ich działalności²⁶.

²⁵ H. Izdebski, *Ustawa o działalności pożytku publicznego. Komentarz*, Ministerstwo Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2003, s. 19–20.

²⁶ Zob. *Satellite Account on Non-profit and Related Institutions and Volunteer Work*, United Nations, New York 2018.

Przyjmując takie kryteria²⁷ i zgodnie z metodologią stosowaną przez Główny Urząd Statystyczny (GUS)²⁸, do sektora non-profit w Polsce zaliczają się:

- stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne działające na podstawie ustawy z 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach²⁹, czyli typowe stowarzyszenia, ochotnicze straże pożarne, stowarzyszenia sportowe (uczniowskie kluby sportowe, inne kluby sportowe i związki sportowe) oraz jednostki, do których w pewnych zakresach stosuje się ustawę – Prawo o stowarzyszeniach, lecz ich funkcjonowanie regulują odrębne ustawy, np. Polski Czerwony Krzyż³⁰, Polski Związek Działkowców³¹, Polski Związek Łowiecki i koła łowieckie³²;
- fundacje działające na podstawie ustawy z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach³³;
- społeczne podmioty wyznaniowe, czyli ujęte w Rejestrze Gospodarki Narodowej (REGON) jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego oraz innych Kościołów i związków wyznaniowych, których działalność ma charakter społecznie użyteczny, funkcjonujące

²⁷ Uznając, że ze względu na pewne odmienności specyficznych metodologii krajowych (w przypadku Polski w szczególności metodologii stosowanej w badaniach Stowarzyszenia Klon/Jawor, różniące się od metodologii GUS i metodologii międzynarodowej) ich przyjęcie w monografii prawnoporównawczej mogłoby utrudniać stosowne porównania i formułowanie właściwych wniosków.

²⁸ Zob. np. *Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy. The non-profit sector in 2020. Associations, foundations, faith-based charities, business and professional associations*, red. K. Goś-Wójcicka, GUS, Warszawa–Kraków 2022, s. 176.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 2261.

³⁰ Zob. ustawę z 16 listopada 1964 r. o Polskim Czerwonym Krzyżu (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 179).

³¹ Zob. ustawę z 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1073).

³² Zob. ustawę z 13 października 1995 r. – Prawo łowieckie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1082).

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 166.

- na podstawie przepisów normujących stosunek państwa do danego Kościoła lub związku wyznaniowego³⁴ lub ustawy z 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania³⁵ oraz nie-rejestrowane przyparafialne organizacje Kościoła katolickiego;
- koła gospodyń wiejskich działające na podstawie ustawy z 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich³⁶;
 - samorząd gospodarczy i zawodowy działający na podstawie ustawy z 30 maja 1989 r. o izbach gospodarczych³⁷ i ustawy z 22 marca 1989 r. o rzemiośle³⁸, podmioty, które powstały na mocy odrębnych ustaw na podstawie art. 17 ust. 1 Konstytucji RP³⁹, w tym np. samorządy zawodów medycznych⁴⁰ i prawniczych⁴¹, a także ustawy z 30 maja 1989 r. o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców⁴², w tym w szczególności przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie transportu, handlu, gastronomii i usług, oraz organizacje rolników działające na podstawie ustawy z 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych⁴³ i ustawy

³⁴ Zob. w szczególności ustawę z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1966).

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 265, dalej: u.g.w.s.w.

³⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1179.

³⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 579.

³⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 2159.

³⁹ Zgodnie z którym: „1. W drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. 2. W drodze ustawy można tworzyć również inne rodzaje samorządu. Samorządy te nie mogą naruszać wolności wykonywania zawodu ani ograniczać wolności podejmowania działalności gospodarczej”.

⁴⁰ Zob. np. ustawę z 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 134 ze zm.).

⁴¹ Zob. np. ustawę z 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1184 ze zm.).

⁴² Dz.U. Nr 35, poz. 194 ze zm.

⁴³ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 183.

z 8 października 1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników⁴⁴.

Wśród tak rozumianych jednostek non-profit ich dominująca część przybiera formę prawną stowarzyszeń i fundacji. Zgodnie z danymi prezentowanymi przez GUS w 2018 r. aktywną działalność prowadziło 101 tys. rejestrowych⁴⁵ jednostek non-profit, z czego 69,1 tys. podmiotów (68,4%) stanowiły stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne, a 14,5 tys. (14,4%) – fundacje⁴⁶. W 2020 r. aktywną działalność prowadziło 95,1 tys. rejestrowych jednostek non-profit, wśród których ponownie najliczniejszą grupę stanowiły stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne (66,7 tys., tj. 70,1%) i fundacje (16 tys., tj. 16,8%)⁴⁷. W 2022 r. aktywną działalność prowadziło 103,4 tys. rejestrowych jednostek non-profit, wśród których po raz kolejny najliczniejszą grupę stanowiły stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne (68,9 tys.; 66,6%) i fundacje (19,3 tys.; 18,7%)⁴⁸. W tych samych okresach w Hiszpanii zarejestrowanych we właściwym rejestrze stowarzyszeń było: 59,9 tys. (2018 r.)⁴⁹,

⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 263.

⁴⁵ Przez rejestrowe jednostki non-profit należy rozumieć jednostki mające własną osobowość prawną, a ponadto figurujące w REGON. Do jednostek nierejestrowych zaliczają się natomiast stowarzyszenia zwykłe i przyparafialne organizacje Kościoła katolickiego (wspólnoty i inne jednostki o charakterze stowarzyszeniowym działające na podstawie prawa kościelnego w ramach poszczególnych parafii, np. ministranci, kółka różańcowe, chóry), przy czym największą część sektora stanowią jednostki rejestrowe – stąd też na nich skoncentrowane będą dalsze rozważania.

⁴⁶ *Sektor non-profit w 2018 r. The non-profit sector in 2018*, red. K. Goś-Wójcicka, GUS, Warszawa–Kraków 2020, s. 30.

⁴⁷ *Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje...*, red. K. Goś-Wójcicka, s. 28.

⁴⁸ *Działalność stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych, fundacji, społecznych podmiotów wyznaniowych, kół gospodyń wiejskich oraz samorządu gospodarczego i zawodowego w 2022 r. – wyniki wstępne*, GUS, Warszawa 2023, s. 1.

⁴⁹ Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2018*, Madrid 2019, s. 22.

60,2 tys. (2020 r.)⁵⁰ i 61,9 tys. (2022 r.)⁵¹, a fundacji: 14,7 tys. w 2018 r.⁵² i 15,8 tys. w 2020 r.⁵³.

Zgodnie z przyjętą metodologią w obydwu krajach do sektora non-profit zaliczają się społeczne podmioty wyznaniowe, które oprócz działalności w zakresie kultu religijnego mogą prowadzić działalność na rzecz celów społecznie użytecznych⁵⁴. Mowa jest o nich w art. 3 ust. 3 pkt 1 u.d.p.p.w., zgodnie z którym działalność pożytku publicznego (prowadzona zasadniczo przez organizacje pozarządowe⁵⁵) może być podejmowana także przez m.in. osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościołów i innych związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego. Odwołując się zatem do terminologii z ustawy o działalności pożytku publicznego, należy zauważyć, że do jednostek sektora non-profit zaliczają się organizacje pozarządowe (w tym przede wszystkim, biorąc pod uwagę ich liczebność, stowarzyszenia i fundacje) oraz podmioty wyznaniowe, z tym że te drugie – w związku z ich działalnością na rzecz celów społecznie użytecznych (a nie w zakresie kultu religijnego).

W przypadku działalności podmiotów wyznaniowych na rzecz celów społecznie użytecznych powinny one być traktowane podobnie

⁵⁰ Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2020*, Madrid 2021, s. 30.

⁵¹ Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2022*, Madrid 2023, s. 25.

⁵² Asociación Española de Fundaciones, *Características básicas de las fundaciones españolas*, https://conocerelsector.fundaciones.org/resumen_ejecutivo_1/ (dostęp: 15.04.2024 r.).

⁵³ Asociación Española de Fundaciones, *Análisis de la contribución económica y social de las fundaciones españolas*, Madrid 2023, s. 7.

⁵⁴ W tym kontekście warto zwrócić uwagę na to, że m.in. dane dotyczące preferencji podatkowych w raportach Ministerstwa Finansów prezentowane są łącznie dla organizacji pozarządowych i Kościołów. Zob. np. *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2018, s. 27–28.

⁵⁵ Zob. art. 3 ust. 1 u.d.p.p.w.

(co oznacza zarówno zakaz dyskryminacji, jak i nieuzasadnionych preferencji), w tym w szczególności pod względem podatkowym, do innych podmiotów prowadzących taką działalność (tj. zwłaszcza do organizacji pozarządowych). Z takiego założenia wynika stosowanie odnośnie do tych podmiotów określenia „podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi”⁵⁶. W tym przypadku – ze względu na realizowanie przez nie celów interesu ogólnego w ramach działalności społecznie użytecznej – uzasadnione może być ich uprzywilejowane traktowanie (w tym w szczególności pod względem podatkowym) – tak samo jak w przypadku prowadzących taką działalność organizacji pozarządowych. Natomiast w przypadku ich działalności w zakresie kultu religijnego – ze względu na jej zasadniczo odmienny charakter, cele i związek ze sferą osobistą (indywidualną) oraz wobec konstytucyjnych gwarancji wolności religii i wyznania oraz równouprawnienia Kościołów i związków wyznaniowych i koncepcji państwa świeckiego – żaden z Kościołów czy związków wyznaniowych nie powinien być uprzywilejowany względem innych oraz jednocześnie nie może dochodzić do jego nieuzasadnionego uprzywilejowania wobec innych instytucji (jednostek sektora non-profit) realizujących cele społecznie użyteczne. Tymczasem, o ile w systemie hiszpańskim można zaobserwować dążenie do realizacji tych założeń, o tyle w systemie polskim rozwiązania prawnopodatkowe w tym zakresie mogą budzić wiele zastrzeżeń.

Stąd też zakresem rozważań prowadzonych w monografii objęto kwestie związane z aspektami podatkowymi działalności podmiotów wyznaniowych, zarówno społecznie użytecznej, jak i w zakresie kultu religijnego. Wydaje się bowiem, że brakuje prawidłowego podejścia do rozdzielenia tych dwu obszarów działalności podmiotów wyznaniowych, korzystających z pewnych preferencji podatkowych nie tyle ze względu na realizowanie celów społecznie

⁵⁶ Zob. np. M. Żołędowska, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Praktyczny komentarz*, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2011, s. 12–13.

użytecznych, ile w związku z ich wyznaniowym charakterem własnie, co w szczególności może budzić wątpliwości wobec świeckiego statusu państwa⁵⁷. Wątpliwości te narastają w sytuacji, gdy podmioty wyznaniowe są w pewnych przypadkach traktowane wręcz bardziej preferencyjnie niż organizacje pozarządowe prowadzące działalność na rzecz celów społecznie użytecznych.

Podsumowując, należy wskazać, że zakres podmiotowy analiz prowadzonych w monografii dotyczy jednostek określanych w polskim systemie prawnym jako organizacje pozarządowe, a w systemie hiszpańskim – jako jednostki nienastawione na zysk (przy czym w obydwu systemach są to przede wszystkim stowarzyszenia i fundacje), oraz tzw. zrównanych z nimi podmiotów wyznaniowych, zaliczanych do sektora non-profit. Natomiast zakres przedmiotowy koncentruje się na ich działalności określanej jako działalność pożytku publicznego w systemie polskim i jako działalność w interesie ogólnym w systemie hiszpańskim, a szukając wspólnego terminu dla tych obydwu kategorii zdecydowano się na sformułowanie: „działalność na rzecz celów społecznie użytecznych”, przy czym starano się konsekwentnie oddzielać taką działalność podmiotów wyznaniowych od ich działalności w zakresie kultu religijnego.

Hipoteza badawcza zakłada, że zarówno w Hiszpanii, jak i w Polsce w działalności na rzecz celów społecznie użytecznych jednostek non-profit występują liczne i istotne problemowe zagadnienia prawne wymagające ustalenia dla niej odpowiednich ram normatywnych. W monografii skoncentrowano się na zagadnieniach związanych z finansami i aspektami podatkowymi tej działalności. Istnieje bowiem wiele opracowań poświęconych samej ustawie o działalności pożytku publicznego⁵⁸ i wynikającym z niej (oraz też z innych

⁵⁷ Zob. art. 10 ust. 1 u.g.w.s.w., zgodnie z którym: „Rzeczpospolita Polska jest państwem świeckim, neutralnym w sprawach religii i przekonań”; w systemie hiszpańskim zob. art. 16 ust. 3 zd. 1 Konstytucji Hiszpanii, zgodnie z którym „żadne wyznanie nie ma charakteru państwowego”.

⁵⁸ M.in.: H. Izdebski, *Ustawa o działalności pożytku publicznego...*; J. Blicharz, A. Huchla, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*.

aktów prawnych⁵⁹) prawnym podstawom prowadzenia działalności pożytku publicznego⁶⁰, jednakże literatura dotycząca aspektów prawnopodatkowych działalności prowadzonej w sektorze non-profit jest stosunkowo nieliczna⁶¹ i skoncentrowana na omawianiu przedmiotowej tematyki przede wszystkim w aspekcie krajowym⁶². Stąd też celem niniejszej publikacji jest przedstawienie wybranych problemów prawnopodatkowych, zarówno systemowych, jak i szczegółowych, i możliwego normatywnego podejścia do ich rozwiązania, w szczególności na bazie wniosków płynących z analiz prawno-porównawczych.

Punkt wyjścia dla rozważań prowadzonych w monografii stanowią dane statystyczne i wynikające z nich wnioski dotyczące gospodarki sektora non-profit. W rozdziale *Gospodarka jednostek sektora non-profit w wybranych krajach OECD w latach 2002–2022*

Komentarz, Wolters Kluwer, Warszawa 2008; A. Gluziński, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, Difin, Warszawa 2005; G.P. Kubalski, B. Skóbel, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021; M. Żołędowska, *Ustawa o działalności pożytku publicznego...*

⁵⁹ W szczególności ustawa – Prawo o stowarzyszeniach i ustawa o fundacjach.

⁶⁰ M.in.: R. Skiba, *Prawne warunki działania organizacji pozarządowych*, Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Warszawa 2006, <https://ngoteka.pl/bitstream/handle/item/171/Modu%c5%82%201%20-%20Prawne%20warunki%20dzia%c5%82ania%20organizacji%20pozarz%c4%85dowych.pdf?sequence=1> (dostęp: 15.04.2024 r.); M. Supera-Markowska, *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Espol sp. z o.o., Warszawa 2015.

⁶¹ M.in.: A. Błaszczuk, *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2017; M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Espol sp. z o.o., Warszawa 2015 oraz wydanie z 2016 r.

⁶² Jakkolwiek są też pewne pozycje prezentujące wybrane zagadnienia w aspekcie międzynarodowym, np. ostatnio: *W poszukiwaniu perpetuum mobile. Dobre prawo dla trzeciego sektora*, red. M. Szafranek, S. Wójcik, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2023; tamże: M. Supera-Markowska, *Odliczenia darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego w polskim systemie podatkowym – stan obecny i postulowane zmiany*.

w świetle rachunków narodowych Michał Bitner przedstawia i analizuje dane dotyczące gospodarki instytucji niekomercyjnych świadczących usługi na rzecz gospodarstw domowych (ang. *non-profit institutions serving households* – NPISH) w wybranych krajach OECD. Są to jednostki mające zdolność prawną, „obsługujące” gospodarstwa domowe i będące producentami nierynkowymi, niekontrolowane przez jednostki sektora publicznego. Udział NPISH w produkcji wszystkich sektorów w przypadku zarówno Polski, jak i Hiszpanii mieści się w przedziale 0,6–0,8%. Obydwa te kraje należą zatem do grupy dziewięciu krajów Unii Europejskiej o niskim (0,6–1%⁶³) średnim udziale NPISH w całkowitej produkcji. Z kolei jeśli chodzi o wskaźnik umożliwiający porównanie rozmiarów odpłatnej działalności tych jednostek z ich działalnością nieodpłatną⁶⁴, to jego średnia wysokość w przypadkach Polski i Hiszpanii zasadniczo się różni; w Polsce jest to niecałe 15%, podczas gdy w Hiszpanii – ponad 36%. Podobnie, jeśli chodzi o wskaźnik nadwyżki operacyjnej: w Hiszpanii przekracza on 10%, podczas gdy w Polsce jest znacznie poniżej tego progu (5,59%).

Warto te dane skonfrontować z najnowszymi danymi prezentowanymi w krajowej statystyce publicznej przez GUS. W 2022 r. w Polsce działało 103,4 tys. rejestrowych jednostek non-profit. Zrzeszały one 8,3 mln członków i tworzyły 153,4 tys. pełnoetatowych miejsc pracy, które stanowiły 1,4% przeciętnego zatrudnienia w gospodarce (jakkolwiek przeważająca część jednostek działała wyłącznie w oparciu o pracę społeczną). Łączna suma ich przychodów wyniosła 47 mld zł, przy czym ponad połowa pochodziła ze źródeł nierynkowych (59,4%). W tej kategorii zdecydowanie największy udział miały środki publiczne (41,5%), w tym dofinansowanie z administracji samorządowej (18,4%). Przychody ze źródeł rynkowych kształtowały się na poziomie 31,1% – dominowały w nich wpływy z odpłatnej działalności statutowej (16,1%) oraz

⁶³ Są kraje, w których wskaźnik ten przekracza 2%.

⁶⁴ Tj. iloraz produkcji rynkowej do produkcji nierynkowej.

z działalności gospodarczej (12,8%). Składki członkowskie i inne środki finansowe stanowiły 9,5% wszystkich przychodów osiągniętych przez jednostki non-profit⁶⁵.

Porównując gospodarkę jednostek sektora non-profit w różnych krajach, w tym zwłaszcza w Hiszpanii i Polsce, można dostrzec występujące w nich daleko idące różnice. W szczególności należy zauważyć, że sektor non-profit w Hiszpanii jest znacznie bardziej usamodzielniony finansowo niż w Polsce, co może stanowić punkt wyjścia do kontynuowania badań odnośnie do przyczyn tego stanu, zwłaszcza w aspekcie kształtowania ram prawnych prowadzenia działalności na rzecz celów społecznie użytecznych. W niniejszej monografii skoncentrowano się na analizie ram prawnopodatkowych tej działalności w obydwu krajach.

Przedstawieniu tej problematyki w systemie polskim poświęcony jest rozdział pt. *Działalność pożytku publicznego w polskim systemie podatkowym* autorstwa Marii Supera-Markowskiej. Na wstępie należy zauważyć, że w polskim prawie podatkowym nie istnieje specjalny system podatkowy dla podmiotów nienastawionych na zysk, podczas gdy w Hiszpanii przewiduje go ustawa 49/2002. W polskim systemie pewne specjalne rozwiązania dla jednostek nienastawionych na zysk zawarte są w ustawach dotyczących poszczególnych podatków, w tym zwłaszcza podatków dochodowych⁶⁶. Nie przewidziano w nich zwolnień podmiotowych dla tych jednostek (podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług⁶⁷), mogą one natomiast korzystać z pewnych zwolnień przedmiotowych. Z kolei dla podatników, którzy chcą je w pewien sposób wspierać, istnieje możliwość odliczania od dochodu przed jego

⁶⁵ *Działalność stowarzyszeń...*, s. 1, 3 i 5.

⁶⁶ Tj. w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p., oraz w ustawie z 26 lipca 1991 r. podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

⁶⁷ Zob. ustawę z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.), dalej: u.p.t.u.

opodatkowaniem darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego (przy spełnieniu pewnych warunków) oraz dysponowania na rzecz organizacji pożytku publicznego 1,5% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych.

Rozwiązania korzystne dla organizacji pozarządowych i tzw. podmiotów z nimi zrównanych, związane z prowadzeniem przez nie działalności pożytku publicznego, przewidziano też dla działalności instytucji kościelnych w zakresie kultu religijnego, przy czym preferencje podatkowe dla instytucji kościelnych są w niektórych przypadkach większe niż dla pozostałych jednostek sektora non-profit. To uprzywilejowanie jest szczególnie widoczne w przypadku odliczeń darowizn na rzecz tych instytucji w podatkach dochodowych⁶⁸. Kwestie z tym związane stanowią przedmiot rozważań w rozdziale Jana Gradkowskiego *Odliczenia darowizn na gruncie ustaw o podatkach dochodowych oraz ustaw regulujących stosunki państwa z Kościołami*.

W kontrapozycji do pewnego preferencyjnego podejścia występującego w polskim systemie podatkowym wobec instytucji kościelnych względem innych jednostek sektora non-profit w systemie hiszpańskim można zaobserwować właśnie dążenie do zrównania ich sytuacji prawnopodatkowej. Kwestie z tym związane, w szczególności dążenie do zapewnienia braku uprzywilejowania podatkowego Kościoła katolickiego, stanowią przedmiot analizy w ostatnim rozdziale monografii pt. *Opodatkowanie Kościoła katolickiego i organizacji pozarządowych w Hiszpanii* autorstwa Marii Gabrieli

⁶⁸ W obydwu ustawach o podatkach dochodowych przewidziano możliwość odliczenia od dochodu zarówno darowizn na cele działalności pożytku publicznego (limitowanego kwotą darowizny i pewnym progiem procentowym odliczenia w stosunku do dochodu podatnika), jak i darowizn na cele kultu religijnego, przy czym górny limit odliczenia jest dla nich wspólny (6% w u.p.d.o.f. i 10% w u.p.d.o.p.). Jednocześnie jednak w przypadku instytucji kościelnych odliczenia z tytułu niektórych darowizn (a mianowicie darowizn na cele prowadzonej przez nie działalności charytatywno-opiekuńczej) nie są w ogóle limitowane procentowo w stosunku do dochodu.

Lagos Rodríguez, w którym dokonano prezentacji hiszpańskiego systemu podatkowego dla jednostek sektora non-profit.

W analizach wykorzystano metody dogmatycznoprawną i empiryczną. Analizy odwołują się przede wszystkim do porządków prawnych Polski i Hiszpanii, a także danych statystycznych dotyczących działalności w sektorze non-profit w tych i innych państwach OECD. Wynikające z nich wnioski mają nie tylko wzbogacić wiedzę na temat możliwych kierunków kształtowania systemów podatkowych, lecz także pozwolić sformułować pewne postulaty *de lege ferenda* (tworząc przyczynek do dokonania pożądaných zmian w polskim systemie podatkowym albo przynajmniej do rozpoczęcia dyskusji na ten temat) i określić punkt wyjścia do podjęcia dalszych pogłębionych i poszerzonych badań dotyczących prawno-podatkowych aspektów prowadzenia działalności pożytku publicznego.

Bibliografia

- Asociación Española de Fundaciones, *Análisis de la contribución económica y social de las fundaciones españolas*, Madrid 2023.
- Asociación Española de Fundaciones, *Características básicas de las fundaciones españolas*, https://conocerelsector.fundaciones.org/resumen_ejecutivo_1/ (dostęp: 15.04.2024 r.).
- Błaszczuk A., *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2017.
- Blicharz J., Huchla A., *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Działalność stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych, fundacji, społecznych podmiotów wyznaniowych, kół gospodyń wiejskich oraz samorządu gospodarczego i zawodowego w 2022 r. – wyniki wstępne*, GUS, Warszawa 2023.
- Gluziński A., *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, Difin, Warszawa 2005.
- Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2018*, Madrid 2019.

- Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2020*, Madrid 2021.
- Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2022*, Madrid 2023.
- Izdebski H., *Ustawa o działalności pożytku publicznego. Komentarz*, Ministerstwo Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2003.
- Kubalski G.P., Skóbel B., *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021.
- La Unión Europea ante la inteligencia artificial: aspectos legales, éticos y sociales en Polonia y España y nuevas perspectivas legislativas*, red. M. Supera-Markowska, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2024.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2018.
- Problemas actuales de las finanzas públicas y novedades de políticas fiscales: punto de vista hispano y polaco*, red. M. Supera-Markowska, C.H. Beck, Warszawa 2022.
- Satellite Account on Non-profit and Related Institutions and Volunteer Work*, United Nations, New York 2018.
- Sektor non-profit w 2018 r. The non-profit sector in 2018*, red. K. Goś-Wójcicka, GUS, Warszawa–Kraków 2020.
- Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy. The non-profit sector in 2020. Associations, foundations, faith-based charities, business and professional associations*, red. K. Goś-Wójcicka, GUS, Warszawa–Kraków 2022.
- Skiba R., *Prawne warunki działania organizacji pozarządowych*, Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Warszawa 2006, <https://ngoteka.pl/bitstream/handle/item/171/Modu%c5%82%201%20-%20Prawne%20warunki%20dzia-%c5%82ania%20organizacji%20pozarz%c4%85dowych.pdf?sequence=1> (dostęp: 15.04.2024 r.).
- Supera-Markowska M., *Odliczenia darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego w polskim systemie podatkowym – stan obecny i postulowane zmiany*, (w:) *W poszukiwaniu perpetuum mobile. Dobre prawo dla trzeciego sektora*, red. M. Szafranek, S. Wójcik, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2023.
- Supera-Markowska M., *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Espol sp. z o.o., Warszawa 2015.
- Supera-Markowska M., *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Espol sp. z o.o., Warszawa 2016.
- Supera-Markowska M., *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Espol sp. z o.o., Warszawa 2015.

Supera-Markowska M., *Zarys prawa hiszpańskiego i prawa polskiego. Esbozo del derecho español y del derecho polaco*, C.H. Beck, Warszawa 2013.

W poszukiwaniu perpetuum mobile. Dobre prawo dla trzeciego sektora, red. M. Szafrańek, S. Wójcik, Uniwersytet Warszawski, Warszawa 2023.

Żołędowska M., *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Praktyczny komentarz*, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2011.