

Roman Trzaskowski

Działalność gospodarcza organizacji pożytku publicznego

Zeszyty Prawnicze 7/1, 209-254

2007

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

ROMAN TRZASKOWSKI*

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego

DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO

I. WSTĘP

A. Możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe w świetle standardów międzynarodowych

Zagadnienie prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje non-profit zajmuje poczesne miejsce w międzynarodowych badaniach nad ich rozwojem. Jest ono uznawane za jedno z kluczowych elementów charakteryzujących legislacje krajowe i warunkujących sposób funkcjonowania trzeciego sektora¹.

Zgodnie z międzynarodowym standardem² organizacje trzeciego sektora powinny mieć możliwość prowadzenia działalności gospodarczej w celu wspierania swej działalności niezarobkowej. Możliwość ta jest uznawana za szczególnie istotną w krajach do-

* Stypendysta Fundacji na rzecz Nauki Polskiej

¹ Por. L.M. SALAMON, *The international guide to nonprofit law*, John Wiley & Sons, Inc., 1997, s. 5.

² Por. *Handbook on good practices for laws relating to non-governmental organizations (Discussion Draft)*, s. 60, przygotowanej dla Banku Światowego przez The International Center for Not-for-Profit Law (ICNL) w 1997 r.

świadczających systemowych przemian społeczno-gospodarczych, w których często oparcie działalności wyłącznie na ofiarności publicznej jest niewystarczające. Nawet jednak w krajach wysoko rozwiniętych przychody z działalności gospodarczej są znaczącym źródłem finansowania działalności organizacji trzeciego sektora³. Zdolność do samofinansowania, osiągnana m.in. przez prowadzenie działalności gospodarczej, jest przy tym uznawana za jeden z istotnych elementów zachowania finansowej niezależności organizacji pozarządowych⁴.

Możliwość prowadzenia działalności gospodarczej opatrywana jest zwykle dwoma warunkami. Po pierwsze osiągnane zyski nie mogą być rozdzielane między założycieli, między członków organów organizacji, ani między jej pracowników. Po drugie zaś, organizacja musi być ustanowiona i prowadzona przede wszystkim w celu realizacji działań niezarobkowych.

Warunek pierwszy nie budzi poważniejszych wątpliwości. Inaczej jest natomiast w przypadku warunku drugiego, zgodnie z którym organizacja musi być ustanowiona i prowadzona przede wszystkim w celu realizacji działań niezarobkowych. Cel ten musi mieć charakter nadrzędny, co oznacza w praktyce, że większość środków organizacji musi być wydatkowana na cele niezarobkowe. Jeżeli określona organizacja nieustannie przeznacza na działalność gospodarczą więcej niż połowę swych wydatków to traci tym samym status organizacji nonprofit⁵.

W międzynarodowych opracowaniach wskazuje się, że możliwe jest również inne ujęcie warunków dopuszczalności prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje trzeciego sektora.

³ Np. z danych zawartych w załączniku nr 1 do Komunikatu Komisji Europejskiej dotyczącego m.in. promowania roli fundacji w Europie z 4 czerwca 1997 r. wynika, że aż około 28% przychodów organizacji trzeciego sektora pochodzi z działalności gospodarczej COM (97) 241, s. 20.

⁴ Por. Opinion of the Economic and Social Committee on 'Voluntary Organizations and Foundations in Europe', O. J. 1998, C 95, s. 99 (101).

⁵ Por. *Handbook on good practices*, cit., s. 105.

Warunek drugi można bowiem zastąpić wymogiem, by całość dochodów osiągniętych przez organizację była wydatkowana na niezarobkowe cele statutowe⁶. Tym niemniej wariant pierwszy jest uznawany za bardziej pożądany, jako że rozwiązanie drugie prowadzi do stworzenia niekorzystnej atmosfery wokół działalności trzeciego sektora – organizacje nonprofit są bowiem wówczas postrzegane jako podatkowo korzystne formy prowadzenia działalności gospodarczej⁷.

B. Funkcje działalności gospodarczej w świetle standardów międzynarodowych

Z powyższych uwag można by wywnioskować, że działalność gospodarcza może pełnić jedynie funkcję źródła pozyskiwania środków na właściwą działalność statutową organizacji pozarządowej. Tymczasem wskazuje się, że może ona stanowić również sposób realizacji zadań statutowych, stanowiąc wówczas tzw. powiązaną działalność gospodarczą (*related business activity*)⁸. Przykładem takiej działalności może być działalność domu opieki społecznej, który pobiera opłaty przynajmniej od części podopiecznych, czy też działalność uniwersytetu, który prowadzi księgarnię⁹. Z drugiej strony w niektórych legislacjach krajowych każda działalność odpłatna, nawet przedmiotowo powiązana z celami głównymi organizacji pozarządowej, uznawana jest za zasadniczo oderwaną od tych celów (tzn. nie może być uznana za sposób ich realizacji), a jedynie dochód z tej działalności jest

⁶ Por. *Handbook on good practices*, cit., s. 105.

⁷ Por. *Handbook on good practices*, cit., s. 105; por. także w tej kwestii opracowanie S.E. KLINGELHOFER, J.K. FRYE, *Global perspectives on not-for-profit law*, The International Center for Not-for-Profit Law (ICNL), które zamieszczone było na stronie internetowej: <http://www.icnl.org/info/summs.html>

⁸ Por. Por. Komunikat Komisji Europejskiej dotyczący m.in. promowania roli fundacji w Europie z 4 czerwca 1997 r. COM (97) 241, s. 29.

⁹ Przykłady przytacza L.M. SALAMON, *op. cit.*, s. 34.

uznawany za powiązany (tzn. jest to źródło środków na działalność stautową)¹⁰.

Jeżeli określone ustawodawstwo uznaje powiązaną działalność gospodarczą za jeden ze sposobów realizacji celu organizacji pozarządowej, to przeważnie uznaje się, że dochody z takiej działalności – w odróżnieniu od działalności „niezwiązanej” – powinny być zwolnione z podatku dochodowego¹¹. Co więcej przy ocenie, czy organizacja realizuje głównie cele niezarobkowe, czy też prowadzi działalność gospodarczą należy wydatki na ową powiązaną działalność gospodarczą zaliczać do wydatków na cele statutowe¹².

C. Ustawa o organizacjach pożytku publicznego i wolontariacie

W dniu 29 czerwca 2003 r. weszła w życie ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹³. Jest to akt prawny, określający w sposób kompleksowy status organizacji pozarządowych, których statutowym celem jest działalność społecznie użyteczna. Zakresem normowania objęta jest m.in. szczególnie kontrowersyjna problematyka działalności gospodarczej prowadzonej przez organizacje pozarządowe. Po raz pierwszy w prawie polskim zamieszczona została szczegółowa regulacja dotycząca tej kwestii, oparta na rozróżnieniu działalności gospodarczej oraz odpłatnej i nieodpłatnej działalności statutowej (art. 6-10 ustawy). Ma ona zastosowanie również do działalności szczególnych, uprzywilejowanych organizacji pozarządowych, jakimi są organizacje pożytku publicznego, z tym zastrzeżeniem, że – zgodnie z art. 20 pkt 4 ustawy – organizacją pożytku publicznego może być tylko organizacja pozarządowa, która nie prowadzi działalności gospodarczej albo prowadzi działalność

¹⁰ Przykłady przytacza L. M. SALAMON, *op. cit.*, s. 35.

¹¹ Por. *Handbook on good practices*, *cit.*, s. 105.

¹² Por. *Handbook on good practices*, *cit.*, s. 107.

¹³ Dz.U. Nr 96, poz. 873 ze zm. – dalej UDPPiW.

ność gospodarczą „w rozmiarach służących realizacji celów statutowych”.

Obecnie zarejestrowanych jest już 4682 organizacje pożytku publicznego (stan na dzień 19 czerwca 2006 r.), co świadczy o bardzo intensywnym rozwoju tego typu podmiotów i rodzi potrzebę sformułowania takiej koncepcji interpretacyjnej obowiązujących przepisów, która będzie korzystna z punktu widzenia prawidłowego rozwoju sektora pozarządowego.

II. ROZRÓŻNIENIE NA DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ, DZIAŁALNOŚĆ ODPLATNĄ POŻYTKU PUBLICZNEGO ORAZ DZIAŁALNOŚĆ NIEODPLATNĄ POŻYTKU PUBLICZNEGO

A. Organizacja pożytku publicznego

Zgodnie z art. 20 zd. 1 UDPPiW organizacją pożytku publicznego może być organizacja pozarządowa¹⁴, jeżeli spełnia określone w ustawie kryteria. Niektóre, z tych kryteriów są kluczowe z punktu widzenia tematu niniejszego opracowania.

Przede wszystkim organizacja ta musi prowadzić działalność statutową 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, a ponadto działalność ta jest wyłączną statutową działalnością organizacji pozarządowej i dotyczy realizacji zadań

¹⁴ Przepis ten ma zastosowanie również do podmiotów, o których mowa w art. 3 ust. 3 UDPPiW, a więc do osób prawnych i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego oraz do stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego. Dla uproszczenia wywodu w dalszej części opracowania, jeżeli będzie mowa o organizacjach pozarządowych, wypowiedź ta będzie dotyczyła podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 3 UDPPiW.

publicznych na rzecz ogółu społeczności lub grupy podmiotów w sferze określonej w art. 4 UDPPiW¹⁵. Stosownie do art. 20 pkt 4 UDPPiW organizacja ta może prowadzić działalność gospodarczą tylko w rozmiarach służących realizacji celów statutowych, a cały dochód musi być przeznaczony na działalność statutową (art. 20 pkt 5 UDPPiW).

Właściwe zrozumienie statusu prawnego organizacji pożytku publicznego wymaga wyjaśnienia pojęcia organizacji pozarządowej, do której odwołuje się art. 20 zd. 1 UDPPiW. Ponadto niezbędne wydaje się również przybliżenie pojęcia działalności pożytku publicznego. Wprawdzie ustawodawca wprost nie odwołuje się do niego w omawianej części przepisu, nie powinno jednakże budzić wątpliwości, że „działalność statutowa w sferze określonej w art. 4 UDPPiW”, do której przepis art. 20 UDPPiW nawiązuje, jest działalnością pożytku publicznego w rozumieniu art. 3 ust. 1 UDPPiW. Spostrzeżenie to ma istotne znaczenie, gdyż tylko przy takim założeniu możliwe jest uwzględnienie wprowadzonego przez ustawodawcę rozróżnienia na działalność odpłatną pożytku publicznego i działalność gospodarczą. Wydaje się nie budzić wątpliwości pogląd, że rozróżnienie to jest aktualne i istotne także w odniesieniu do działalności organizacji pożytku publicznego.

B. Definicja działalności pożytku publicznego

Zgodnie z art. 3 ust. 1 UDPPiW: „Działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie”.

Z definicji tej wynika, że aby można było zakwalifikować określoną działalność jako działalność pożytku publicznego, muszą być

¹⁵ Zgodnie z art. 20 pkt 3 UDPPiW, w odniesieniu do stowarzyszeń i klubów sportowych działających w formie stowarzyszenia za spełnienie tego wymagania, można uważać prowadzenie działalności również na rzecz członków stowarzyszenia albo klubu sportowego działającego w formie stowarzyszenia.

spełnione kumulatywnie trzy przesłanki: dwie przedmiotowe i jedna podmiotowa; po pierwsze, musi to być działalność społecznie użyteczna, po drugie, musi pozostawać w sferze zadań publicznych określonych w ustawie, a po trzecie, musi to być działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe.

1. Działalność społecznie użyteczna

Pierwsza z przesłanek nie została zdefiniowana w ustawie, nie ma jednakże wątpliwości co do tego, że nawiązuje ona do pojęcia, które znane jest z art. 1 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach¹⁶. Stosownie do tego przepisu, fundacja może być ustanowiona dla realizacji celów społecznie użytecznych. Stwierdzenie to jest o tyle istotne, że pozwala na nawiązanie do istniejącego dorobku orzeczniczego i piśmienniczego dotyczącego pojęcia „użyteczności społecznej”.

Ocena, czy określone działanie ma charakter użyteczności społecznej, nie zawsze będzie prosta¹⁷. Odwołanie się przez ustawodawcę do pojęcia społecznej użyteczności jest bowiem równoznaczne z zastosowaniem klauzuli generalnej w sensie funkcjonalnym¹⁸, z czym wiąże się konieczność uwzględnienia w procesie stosowania prawa ocen odwołujących się kategorii aksjologicznych.

Nie powinno budzić wątpliwości, że pod pojęciem działania społecznie użytecznego należy rozumieć działanie, które jest realizowane w interesie społeczeństwa, a więc w interesie publicznym¹⁹.

¹⁶ Dz.U. z 1991 r. Nr 46, poz. 203 ze zm.

¹⁷ Zwraca na to również uwagę *Handbook on good practices*, cit., s. 22.

¹⁸ C. KOSIKOWSKI, *Glosa do wyroku NSA z 6 marca 1992 r.*, (SA/Wr 139/92), «Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego» 2.1 (1993), s. 43.

¹⁹ Tak też. J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 33; w odniesieniu do fundacji por. H. CIOCH, *Istota aktu fundacyjnego*, «NP» 42.10 (1986), s. 22; TENŻE, *Fundacje w ujęciu prawa polskiego na tle prawno-porównawczym*, Lublin 1995, s. 23, 56; A. KIDYBA, *Ustawa o fundacjach, prawo o stowarzyszeniach*, Warszawa 1997, s. 14; D. BUGAJNA-SPORCZYK, [w:] D. BUGAJNA-SPORCZYK, I. JANSON, *Zakładamy fundację*, Warszawa 1996, s. 31; B. SAGAN, [w:] B. SAGAN, J. STRZĘPKA, *Prawo o funda-*

Działalnością pożytku publicznego nie będzie natomiast z pewnością działalność, która zmierza do zaspokajania interesów partykularnych²⁰ (z zastrzeżeniem dotyczącym działalności stowarzyszeń, o czym szerzej w dalszej części opracowania²¹).

Oczywiście, także realizacja celu publicznego następuje – koniec końców – przez świadczenia na rzecz podmiotów indywidualnych (np. fundowanie stypendiów dla uzdolnionych uczniów, pomoc pieniężna lub rzeczowa dla najuboższych, organizowanie zajęć dla osób niepełnosprawnych itp.). Inną formą realizacji celów jest dokonywanie świadczeń na rzecz poszczególnych instytucji – szpitali, bibliotek, szkół. Nie ma jednak podstaw by wykluczać na gruncie obowiązującego prawa możliwość realizacji działań społecznie użytecznych w którejkolwiek ze wskazanych form.

Decydujące znaczenie ma w związku z tym to, czy zaspokajanie interesów partykularnych podporządkowane jest realizacji celu społecznie użytecznego. O ile więc nadrzędnym celem organizacji pozarządowej jest zaspokajanie interesu publicznego, o tyle jej działanie jest społecznie użyteczne. Jeżeli zaś nadrzędny charakter ma zaspokajanie interesów prywatnych, to wówczas nie będzie to

cyjach. Komentarz., Katowice 1992, s. 15, 22-23; J. ZAPOROWSKA, J. MAZURKIEWICZ, *Cel fundacji*, «MoP» 2.12 (1994), s. 356; takie rozwiązanie jest bardzo częste również w obcych legislacjach krajowych, które wyposażają fundacje w osobowość prawną np. w Egipcie, Francji, na Węgrzech, we Włoszech, Japonii, Rosji, Hiszpanii; por. L. M. SALAMON, *op. cit.*, odpowiednio s. 90, 101, 131, 186, 199, 257, 281; por. także H. KRONKE, *Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung*, Tübingen 1988, s. 58-59.

²⁰ Tak też H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, Komentarz, Warszawa 2003, s. 19-20; J. RUSZEWSKI, *Organizacja pożytku publicznego*, «PiP» 60.7 (2005), s. 84-85; A. CEGLARSKI, *Organizacje pożytku publicznego*, Warszawa 2005, s. 16; R. SKIBA, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, Poradnik dla organizacji pozarządowych, Warszawa 2004, s. 21.

²¹ W opracowaniach dotyczących działalności trzeciego sektora wskazuje się, że prawo powinno dopuszczać również tworzenie organizacji nonprofit, które mają na celu wzajemne zaspokajanie potrzeb osób będących ich członkami. Por. w tej kwestii *Handbook on good practices*, cit., s. 41.

działalność pożytku publicznego, nawet jeżeli można dopatrzeć się pewnych pobocznych, społecznych korzyści płynących z działania takiej organizacji.

Zastosowanie tego kryterium w praktyce nie zawsze będzie sprawą prostą. Wątpliwości, mogą dotyczyć w szczególności tego, jak szerokie powinno być grono destynatariuszy działania organizacji pozarządowej, aby można było uznać jej działalność za społecznie użyteczną. Dostrzega to niewątpliwie ustawodawca, który w odniesieniu do organizacji pożytku publicznego precyzuje, że mogą być nimi tylko organizacje pozarządowe, które prowadzą działalność statutową 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 (art. 20 zd. 1 UDPPiW).

Kryteria zastosowane przez ustawodawcę są jednak – co zresztą nie może dziwić – dalekie od precyzji. Wydaje się wprawdzie jasne, że ustawodawca rozróżnia pojęcie „ogółu społeczności” oraz „społeczeństwa”. Równocześnie nie budzi wątpliwości stwierdzenie, że krąg destynatariuszy obejmujący całe społeczeństwo przesądza o uznaniu, że mamy do czynienia z działalnością prowadzoną w interesie publicznym²². Już jednak pojęcie „ogółu społeczności” jest daleko mniej jednoznaczne.

W literaturze przyjmuje się, że pod pojęciem „społeczności” należy rozumieć krąg osób wyodrębniony według kryterium terytorialnego, kryterium określonego środowiska, kryterium wspólnej kultury i tradycji, czy też kryterium etnicznego²³. Decydujące zna-

²² Tak NSA w wyroku z 6 marca 1992 r., SA/Wr 139/92, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 1.3 (1992), poz. 68, w którym stwierdził, że „Celami społecznymi, o jakich mowa art. 16 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, są cele służące ogółowi społeczeństwa”.

²³ I. SZANIAWSKA, *Organizacje pożytku publicznego*, «Służba Pracownicza» 31.4 (2004), s. 33; tak też J. RUSZEWSKI, *op. cit.*, s. 84; por. też H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, *cit.*, s. 66-67; A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 41; R. SKIBA, *op. cit.*, s. 76.

czenie dla jej wyróżnienia ma „charakter więzi typu wspólnotowego”²⁴. Poglądy te wymagają istotnych uściśleń.

Po pierwsze, należy mieć na względzie, że niezależnie od wyznaczenia kręgu adresatów („ogółu społeczności”) nadal aktualne pozostaje podstawowe wymaganie, by działalność pożytku publicznego była działalnością społecznie użyteczną, nie może więc mieć charakteru dyskryminacyjnego. W rezultacie działanie organizacji pozarządowej może być skierowane do określonej społeczności tylko, jeżeli za skierowaniem działania do określonej społeczności przemawia określona potrzeba społeczna charakterystyczna dla tej społeczności. Wprawdzie nie musi ona wiązać się z tym, że określona społeczność znajduje się „w szczególnie trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa”, jednakże musi istnieć jakaś potrzeba społeczna charakterystyczna dla tej społeczności. Np. organizacją pożytku publicznego może być organizacja pozarządowa, której celem jest ochrona tożsamości określonej grupy etnicznej (czy mniejszości narodowej) i w rezultacie jej działania są skierowane do członków tej grupy. Potrzeba społeczna jest tu związana z określoną społecznością. Nie może być natomiast – moim zdaniem – organizacją pożytku publicznego organizacja, której celem jest np. świadczenie usług zdrowotnych tylko dla członków określonej społeczności, jeżeli nie znajduje się ona – w tym zakresie – w szczególnej względem ogółu społeczeństwa potrzebie (np. bezpłatna opieka zdrowotna dla członków określonej mniejszości narodowej czy też osób określonego wyznania). W takiej sytuacji bowiem potrzeba społeczna nie jest związana szczególnie z określoną społecznością i dlatego zawężenie kręgu działania organizacji jest rzeczowo nieuzasadnione i ma w istocie charakter dyskryminujący. Nie może być organizacją pożytku publicznego organizacja, która działa w oparciu o kryteria dyskryminujące. Na marginesie warto wspomnieć – co zresztą chyba oczywiste – że potrzeby zaspokajane w ramach ogółu społeczności muszą być doniosłe społecznie.

²⁴ H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 66-67; J. KOPYRA, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 89.

Po drugie, ustawodawca odróżnia „ogół społeczności” od „grupy podmiotów”, która jest niewątpliwie kategorią węższą, i dlatego, dla skierowania działania organizacji do grupy podmiotów potrzebne jest szczególne uzasadnienie. O „społeczności” można mówić tylko w stosunku do takiego kręgu destynatariuszy, który jest kręgiem na tyle szerokim, że wyłącza możliwość uznania, iż celem działania organizacji jest wspieranie interesów partykularnych. Przykłady społeczności, do których mogą być adresowane działania organizacji pozarządowych, zawiera w istocie sam katalog zadań publicznych wskazany w art. 4 UDPPiW. Wskazać tu można „byłych żołnierzy zawodowych” – pkt 1a – (nie jest to przecież *per se* grupa znajdująca się w „szczególnie trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa), jako swego rodzaju społeczność zawodową, „mniejszości narodowe” – pkt 4, „kobiety” (nie jest to przecież *per se* grupa znajdująca się w „szczególnie trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa”) – pkt 8, „społeczności lokalne” – pkt 10, czy też „dzieci i młodzież” – pkt 12.

Ustawodawca dopuszcza również możliwość prowadzenia działalności na rzecz określonej grupy podmiotów, pod warunkiem wszakże, że grupa ta jest wyodrębniona ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa. „Szczególnie trudna sytuacja życiowa lub materialna w stosunku do społeczeństwa” jest – co do zasady (wyjątek dotyczy stowarzyszeń) – jedynym kryterium, które może uzasadniać ograniczenie działalności organizacji pożytku publicznego tylko do określonej grupy osób. Kryterium to musi być interpretowane w sposób ścisły. Nie oznacza ono z całą pewnością pełnej dowolności w zakresie określenia kręgu beneficjentów działalności organizacji pożytku publicznego, nawet przy zastrzeżeniu, że wyodrębniona grupa rzeczywiście pozostaje w trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa. Trudno np. dopuścić możliwość uznania za organizację pożytku publicznego organizacji pozarządowej, która zaspokaja potrzeby wyłącznie określonej rodziny, nawet jeżeli jest ona faktycznie uboższa niż przeciętna rodzina w społec-

czeństwie polskim. Po pierwsze, należy zwrócić uwagę, że wyodrębniona grupa ma być w „szczególnie” trudnej sytuacji życiowej lub materialnej. Po drugie, wydaje się, że działanie organizacji pozarządowej tylko wówczas jest społecznie użyteczne, gdy istnieje rzeczowe uzasadnienie dla skierowania jej działalności na zaspokajanie potrzeb określonej grupy osób. Szczegółowe kryterium wyróżniające, które powoduje, że działalność organizacji jest skierowana tylko do określonej grupy podmiotów spośród ogółu podmiotów znajdujących się w szczególnie trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa, nie może mieć charakteru dyskryminacyjnego, co oznacza, że krąg destynatariuszy musi być oznaczony i dobierany jedynie poprzez odwołanie do wskazań uzasadnionych z punktu widzenia interesu publicznego²⁵.

Generalnie rzecz ujmując, należy stwierdzić, że jeżeli cel organizacji określa bezpośrednio beneficjentów jej działania, to można uznać, że w organizacji pozarządowej interes publiczny dominuje nad prywatnym wówczas, gdy jej cel sprowadza się do zaspokajania uznanej potrzeby społecznej, a krąg destynatariuszy jest wyznaczany jedynie przez przynależność do grupy potrzebujących²⁶. Nie ma wątpliwości, gdy ta potrzeba ujęta jest przedmiotowo i ogólnie, nie ma również wątpliwości wówczas, gdy działanie organizacji ma być skierowane do wszystkich potrzebujących w ramach określonej, choćby wąskiej potrzeby uznanej społecznie (np. rzadka choroba). Działanie organizacji może być jednak także zawężone do pewnej społeczności. Jest to jednakże dopuszczalne tylko wówczas, gdy wyodrębnienie tej społeczności jest przedmiotowo uzasadnione (zaspokajana potrzeba w sposób szczególny wiąże się z daną społecznością) i nie ma charakteru dyskryminacyjnego. Zgodnie z ustawą

²⁵ Inaczej jest np. w Szwajcarii, gdyż fundator może ograniczyć krąg destynatariuszy, wskazując w szczególności na określone ich cechy (obywatelstwo, miejsce urodzenia, miejsce zamieszkania, wyznanie, religia, wiek, zawód, stan cywilny, płeć) – jednakże ustanawianie fundacji prywatnie użytecznych jest tam dopuszczalne – por. M. RIEMER, *Berner Kommentar. Die Stiftungen*, Bern 1981, s. 384.

²⁶ Tak też J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 33.

działanie organizacji może być wyjątkowo ograniczone do grupy podmiotów węższej niż społeczność. Jest to jednakże dopuszczalne tylko wówczas, gdy wyodrębnienie tego odcinka (i tej grupy) jest przedmiotowo uzasadnione i nie ma charakteru dyskryminacyjnego (podmioty pozostają w szczególnie trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa).

Zawsze trzeba równocześnie badać w świetle całokształtu okoliczności, czy owo przedmiotowo uzasadnione kryterium wyodrębnienia nie jest jedynie przykrywką, i czy nadrzędnym interesem zaspokajającym przez organizację nie jest interes partykularny. Wydaje się, że istotne znaczenie w ramach tej oceny mają takie okoliczności jak: liczba beneficjentów (duża/miała), związki między nimi (luźne, wytyczone wspólną potrzebą/silne i trwałe), zmienność w składzie beneficjentów (grupa otwarta/grupa zamknięta) i kryteria, na których opierają się zmiany (dyskryminacyjne/niedyskryminacyjne), czasowy horyzont działania organizacji (jednorazowy/nieograniczony), przesłanki uzasadniające przysporzenie korzyści beneficjentom (losowość, nadzwyczajność/nielosowość, zwyczajność), rodzaj tych korzyści (majątkowe/niemajątkowe), czy też możliwe korzyści płynące z założenia organizacji dla założycieli (istnienie/brak). Żadna z tych okoliczności samodzielnie nie ma charakteru decydującego, klasyfikującego. Ocena ma charakter typologiczny, uwzględnia więc ilość i natężenie poszczególnych czynników. Pojęcie użyteczności społecznej celu jawi się więc tym miejscu jako klauzula generalna, która obciąża organ rozstrzygający koniecznością szczegółowego rozpatrywania każdego przypadku²⁷.

Jeżeli cel organizacji pozarządowej jest określony wyłącznie przedmiotowo i nie wyznacza bezpośrednio kręgu beneficjentów, to wówczas możemy uznać, iż organizacja działa w interesie publicznym, jeżeli korzyści wynikające z jej działania są bezpośrednio otwarte dla społeczeństwa (społeczności albo grupy znajdującej się

²⁷ Jest to sytuacja typowa również w świetle standardów międzynarodowych; por. L.M. SALAMON, *op. cit.*, s. 15.

w szczególnie trudnym położeniu), bez jakichkolwiek nieuzasadnionych przedmiotowo ograniczeń.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 20 zd. 1 UDPPiW organizacja pożytku publicznego może być tylko organizacja pozarządowa, której działalność na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów jest wyłączną statutową działalnością. Nie może być zatem organizacją pożytku publicznego taka organizacja, która prowadzi równoległe działalność społecznie i prywatnie użyteczną. Dotyczyć by to mogło np. organizacji, która obok działalności oświatowej o charakterze ogólnodostępnym przewidywałaby równocześnie np. fundowanie specjalnych stypendiów dla członków określonej rodziny.

Warto wspomnieć, że pojęcie działalności statutowej nie zostało w ustawie zdefiniowane. W braku definicji legalnej należy odwołać się do ujęć doktrynalnych, w świetle których pod pojęciem działalności statutowej należy rozumieć sferę działalności organizacji wyznaczaną przez wskazane w statucie jej cele, zasady, formy i zakres²⁸. Nie ma wątpliwości, że nadrzędny charakter ma tu cel organizacji, natomiast pozostałe elementy służą wskazaniu sposobu realizacji tego celu. Można więc stwierdzić, że działalność organizacji tak długo ma przymiot działalności statutowej, jak długo mieści się w ramach ustalonych w statucie celów i określonych w nim sposobów ich realizacji.

Na odrębną wzmiankę zasługuje regulacja dotycząca stowarzyszeń. Mianowicie ustawodawca postanawia, że działalność organizacji pożytku publicznego może również polegać – w przypadku stowarzyszeń i klubów sportowych działających w formie stowarzyszenia – na działalności prowadzonej na rzecz członków stowarzyszenia albo klubu sportowego działającego w formie stowarzyszenia (art. 20 pkt 3 UDPPiW). Przepis ten zdaje się sugerować, że działalność organizacji pożytku publicznego może – w przypadku

²⁸ Por. co do fundacji np. B. NIEMIRKA, *Statut fundacji*, cz. II, «MoP» 2.4 (1994), s. 126; I. JANSON, [w:] D. BUGAJNA-SPORCZYK, I. JANSON, *Zakładamy fundację*, cit., s. 48.

stowarzyszeń i klubów sportowych działających w formie stowarzyszenia – ograniczać się do działalności prowadzonej na rzecz członków stowarzyszenia albo klubu sportowego działającego w formie stowarzyszenia nawet wówczas, gdy członkowie stowarzyszenia nie stanowią grupy znajdującej się w szczególnie trudnej sytuacji życiowej lub materialnej w stosunku do społeczeństwa. W literaturze przeważa jednak słusznie pogląd odmienny, zgodnie z którym status organizacji pożytku publicznego może uzyskać tylko stowarzyszenie, które prowadzi działalność m.in. na rzecz swoich członków, ale nie wyłącznie na rzecz swoich członków²⁹. Stowarzyszenie może zatem prowadzić działalność na rzecz swoich członków i nadal będzie to działalność pożytku publicznego, jednakże pod warunkiem, że prowadzi też działalność rzeczywistą (niepozorowaną) dla osób innych niż członkowie stowarzyszenia.

Odstępstwo od zasad ogólnych, będące niewątpliwie pewną koncepcją na rzecz stowarzyszeń, stanowiących najliczniejszą organizację spośród organizacji pozarządowych, nie może być jednakże interpretowane w oderwaniu od całego kontekstu systemowego dotyczącego organizacji pożytku publicznego. Wydaje się w szczególności, że także ich działalność musi być działalnością społecznie użyteczną, co oznacza m.in., iż kryteria, których spełnienie warunkuje możliwość uzyskania członkostwa w stowarzyszeniu, nie mogą mieć – jeżeli ma być ono organizacją pożytku publicznego – charakteru dyskryminacyjnego.

2. Działalność w sferze zadań publicznych określonych w ustawie

Wszystkie organizacje pozarządowe, które odpowiadają powyższej charakterystyce zasługują na miano organizacji ustanawianych

²⁹ Por. H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 67. Zdaniem autora, status organizacji pożytku publicznego może uzyskać tylko stowarzyszenie, które prowadzi działalność m.in. na rzecz swoich członków, ale nie wyłącznie na rzecz swoich członków. Tak też J. RUSZEWSKI, *op. cit.*, s. 84; N. KOWAL, *Tworzenie i rejestracja organizacji pożytku publicznego. Komentarz*, Zakamycze 2005, s. 58; A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 47.

w interesie publicznym i tym samym ich zakładanie jest w pełni dozwolone. Ustawodawca uznaje jednak, że pewne społeczne potrzeby są bardziej doniosłe od innych, co znajduje wyraz w zastrzeżeniu, że działalnością pożytku publicznego jest tylko działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie.

Sfera zadań publicznych została określona wprost w art. 4 ust. 1 UDPPiW. Stosownie do tego przepisu, sfera obejmuje zadania w zakresie:

1) pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób;

1a) zapewnienia zorganizowanej opieki byłym żołnierzom zawodowym, którzy uzyskali uprawnienie do emerytury wojskowej lub wojskowej renty inwalidzkiej, inwalidom wojennym i wojskowym oraz kombatantom;

2) działalności charytatywnej;

3) podtrzymywania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej;

4) działalności na rzecz mniejszości narodowych;

5) ochrony i promocji zdrowia;

6) działania na rzecz osób niepełnosprawnych;

7) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;

8) upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalność na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;

9) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;

10) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;

11) nauki, edukacji, oświaty i wychowania;

12) krajoznawstwa oraz wypoczynku dzieci i młodzieży;

13) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji;

14) upowszechniania kultury fizycznej i sportu;

15) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego;

16) porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym;

17) upowszechniania wiedzy i umiejętności na rzecz obronności państwa;

18) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;

19) ratownictwa i ochrony ludności;

20) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;

21) upowszechniania i ochrony praw konsumentów;

22) działań na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;

23) promocji i organizacji wolontariatu;

24) działalności wspomagającej technicznie, szkoleniowo, informacyjnie lub finansowo organizacje pozarządowe oraz podmioty, o których mowa w art. 3 ust. 3, w zakresie określonym w pkt 1-23.

Zadania te zostały ujęte stosunkowo szeroko i nie zawsze sposób rozłączy³⁰. Intencja wyodrębnienia takich a nie innych zadań może być odczytana z art. 4 ust. 2 UDPPiW, zgodnie z którym: „Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, zadania w zakresie innym niż wymienione w ust. 1 jako należące do sfery zadań publicznych, kierując się ich szczególną społeczną użytecznością oraz możliwością ich wykonywania przez podmioty, o których mowa w art. 5 ust. 1, w sposób zapewniający wystarczające zaspokajanie potrzeb społecznych”. Przywołane brzmienie delegacji ustawowej wskazuje wyraźnie, że formułując katalog zadań publicznych ustawodawca kierował się dwoma względami: po pierwsze, ich szczególną społeczną użytecznością, a po drugie, możliwością ich wykonywania przez organizacje pozarządowe „w sposób zapewniający wystarczające zaspokajanie potrzeb społecznych”. Tej ostatniej przesłanki nie można rozumieć w sposób dosłowny. Nie tyle chodzi

³⁰ Por. J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 50; H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, *cit.*, s. 32 i n.

w niej o to, by organizacja pozarządowa była w stanie w pełni zaspokoić określoną potrzebę społeczną (zrealizować określone zadanie publiczne), ile o to, by określona potrzeba mogła być prawidłowo zaspokajana między innymi przez organizacje pozarządowe.

3. Organizacje pozarządowe

Definicję organizacji pozarządowej zawiera art. 3 ust. 1 UDPPiW. Zgodnie z nim: „Organizacjami pozarządowymi są, niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej utworzone na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacje i stowarzyszenia, z zastrzeżeniem ust. 4”.

Oznacza to, że organizacją pozarządową może być wyłącznie osoba prawna lub jednostka nieposiadająca osobowości prawnej utworzona na podstawie przepisów ustaw³¹, która, po pierwsze, nie jest jednostką sektora finansów publicznych, i, po drugie, nie działa w celu osiągnięcia zysku. O ile wyłączenie jednostek sektora finansów publicznych jest stosunkowo czytelne, gdyż jego zakres wynika z przepisów ustawy³², o tyle szerszego komentarza wymaga przesłanka „braku działania w celu osiągnięcia zysku”.

Kwestia ta może budzić pewne wątpliwości. Jest jasne, że organizacja pozarządowa, także ta posiadająca szczególnie status organizacji pożytku publicznego, może prowadzić działalność gospodarczą, która – w świetle definicji z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – jest działalnością zarobkową. Prowadzenie tej działalności nie jest jednak równoznaczne, ze stwierdzeniem, że organi-

³¹ Co do tej przesłanki por. np. J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 35 i n.; H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 20 i n.

³² Por. art. 4 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104); por. też J. Blicharz, *Status prawny organizacji pozarządowych w świetle ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie*, «Przegląd Prawa i Administracji» 58 (2004), s. 41.

zacja działa w celu osiągnięcia zysku w rozumieniu art. 3 ust. 2 UDPPiW, w sytuacji, w której zysk jest przeznaczany bezpośrednio lub pośrednio na realizację celu głównego, społecznie użytecznego. Wówczas bowiem głównym celem jednostki organizacyjnej nie jest przysparzanie korzyści majątkowej osobom prywatnym, które nie spełniają kryteriów powiązanych z celem społecznie użytecznym (założycielom, członkom).

Przesłanka „braku działania w celu osiągnięcia zysku” oznacza, że podstawowym celem jednostki organizacyjnej nie może być – jeżeli ma być ona zakwalifikowana jako organizacja pozarządowa – dążenie do przysporzenia korzyści materialnych podmiotom prywatnym zindywidualizowanym w sposób inny niż przez odwołanie się do zaspokajanej potrzeby o charakterze publicznym³³. Oczywiście jednostka organizacyjna może przysparzać korzyści indywidualnym podmiotom, jednakże – jak już wskazano – o wyborze tych podmiotów decydować musi kryterium obiektywne odwołujące się do określonej potrzeby społecznej. Czerpanie korzyści prywatnych, o ile ma miejsce, musi być całkowicie podporządkowane interesowi publicznemu³⁴. Przesłanka powyższa jest zatem ściśle skorelowana z decyzją ustawodawcy, że działalnością pożytku publicznego jest wyłącznie działalność społecznie użyteczna.

Konsekwentnie podmioty zaangażowane w działalność organizacji pozarządowej (założyciele, destynatariusze, członkowie organów organizacji, osoby pracujące w organizacji) nie mogą czerpać z funkcjonowania organizacji pozarządowej korzyści innych niż niezbędne z punktu widzenia realizacji jej celów. Celem organizacji nie może być przysparzanie korzyści majątkowych zaspokajających w pierwszym rzędzie interes prywatny. Oznacza to np., że wynagrodzenie osób zatrudnionych w organizacji pozarządowej nie może być nadmierne, musi zatem pozostawać w rozsądnej proporcji do

³³ Por. J. Blicharz, *Status prawny organizacji pozarządowych*, cit., s. 42.

³⁴ Por. stanowisko Charity Commission; por. The Public Character of Charity, pkt 16-17, zamieszczone pod następującym adresem internetowym: <http://www.charity-commission.gov.uk/registeredcharities/orpubs.asp>.

nakładu ich pracy (można przyjąć w tym miejscu za miarodajne odpowiednie stawki funkcjonujące na rynku uwzględniające charakter pracy, kwalifikacje zawodowe, stan majątkowy organizacji itd.³⁵) i korzyści publicznych wynikających z działania tej organizacji.

Osoby te nie mogą także pod jakąkolwiek inną postacią czerpać innych niż wynagrodzenia korzyści nieuzasadnionych z punktu widzenia celów realizowanych przez organizację³⁶, gdyż byłoby to tożsame z zaspokajaniem w pierwszym rzędzie swych interesów prywatnych. Dotyczy to np. zaliczenia wydatków w istocie prywatnych w koszty działalności organizacji pozarządowej. Problem dotyczy również bezpośrednich wydatków na cele statutowe, które w praktyce służą niekiedy przede wszystkim interesowi prywatnemu.

Trafność powyższych uwag, dotyczących organizacji pozarządowych w ogóle, ustawodawca potwierdza szczegółowo w kontekście organizacji pożytku publicznego. Zgodnie bowiem z art. 20 pkt 7 UDPP organizacją pożytku publicznego jest tylko taka organizacja, której statut zabrania:

a. udzielania pożyczek lub zabezpieczania zobowiązań majątkiem organizacji w stosunku do jej członków, członków organów lub pracowników oraz osób, z którymi pracownicy pozostają w związku małżeńskim 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”,

b. 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,

c. 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 bezpośred-

³⁵ Metoda porównawcza jest np. wykorzystywana do ustalania „rozsądności” wynagrodzeń w Stanach Zjednoczonych; por. L.M. SALAMON, *op. cit.*, s. 354.

³⁶ Jest to standard międzynarodowy, por. *Handbook on good practices*, *cit.*, s. 56.

nio wynika ze statutowego celu organizacji albo podmiotu, o którym mowa w art. 3 ust. 3,

d. zakupu na szczególnych zasadach towarów lub usług od podmiotów, w których uczestniczą członkowie organizacji, członkowie jej organów lub pracownicy oraz ich osób bliskich.

B. Działalność odpłatna a działalność gospodarcza

1. Rozróżnienie działalności odpłatnej i działalności gospodarczej

Stosownie do art. 6 UDPPiW „Statutowa działalność organizacji pozarządowej oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3, w części obejmującej działalność pożytku publicznego, nie jest, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1, działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów Prawa działalności gospodarczej i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna”.

Rozróżnieniu działalności gospodarczej i działalności odpłatnej pożytku publicznego poświęcony jest art. 8 UDPPiW, który definiuje działalność odpłatną pożytku publicznego. Stosownie do tego przepisu (ust. 1) „Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest działalność w zakresie wykonywania zadań należących do sfery zadań publicznych, w ramach realizacji przez organizację pozarządową oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 celów statutowych, za którą pobiera wynagrodzenie. Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest również sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, w szczególności w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych, a także sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego”.

Podstawowym kryterium służącym zakwalifikowaniu działalności organizacji pozarządowej jako działalności odpłatnej pożytku publicznego jest zatem pobieranie za nią wynagrodzenia. Działalność ta traci jednak charakter działalności pożytku publicznego i staje się działalnością gospodarczą wówczas, gdy spełniona jest która-

kolwiek z następujących przesłanek określonych w art. 9 UDPPiW. Stosownie do tego przepisu (ust. 1): „Działalność odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 stanowi działalność gospodarczą, jeżeli:

1) wynagrodzenie, o którym mowa w art. 8 ust. 1, jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kalkulacji bezpośrednich kosztów tej działalności, lub

2) wynagrodzenie osób fizycznych z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności nieodpłatnej oraz działalności odpłatnej przekracza 1,5-krotność przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni”.

Pojęcie bezpośrednich kosztów działalności zostało zdefiniowane – w odniesieniu do działalności produkcyjnej – w art. 28 ust. 3 zd. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁷, zgodnie z którym „Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny”. Kierując się ogólną myślą odzwierciedloną w przywołanym przepisie, jak również podstawowym założeniem, że działalność pożytku publicznego nie może być działalnością dochodową, należy – jak się wydaje – przyjąć, że koszty bezpośrednio działalności odpłatnej obejmują koszty ściśle związane z „wytworzeniem” określonego dobra oferowanego za wynagrodzeniem. Chodzić tu będzie np. o koszty zużytych materiałów, wynagrodzenia osób zatrudnionych przy wytwarzaniu dobra (jeżeli są zatrudnione także w ramach wytwarzania innych dóbr należy uwzględnić odpowiednią proporcję), koszty bieżącego utrzymania pomieszczeń, w których dobro jest wytwarzane (ewentualnie odpowiednia ich część). Kosztami bezpośrednimi nie będą natomiast np. koszty ogólnego zarządu organizacją pożytku publicznego (nawet w odpowiedniej części).

³⁷ Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.; por. H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 46.

Ustalenie kosztów związanych z prowadzeniem działalności odpłatnej pożytku publicznego może nastroczać trudności, ponieważ działalność ta może przenikać się w sensie faktycznym z działalnością nieodpłatną pożytku publicznego, a więc działalnością, która stosownie do art. 7 UDPPiW polega na świadczeniu na podstawie stosunku prawnego usług, za które nie jest pobierane wynagrodzenie. Ustawa nie zakazuje bowiem prowadzenia działalności odpłatnej i nieodpłatnej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności czy też tej samej grupy destynatariuszy³⁸. Należy zgodzić się z poglądem, że podstawy dla odmiennego zapatrywania nie stwarzają ani przepisy UDPPiW ani art. 52 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym³⁹, stanowiący, że przy rejestracji podmiotu posiadającego status organizacji pożytku publicznego wpisuje się w dziale 3 określenie przedmiotu jego działalności statutowej, z wyodrębnieniem działalności odpłatnej i nieodpłatnej. Przepis ten ma jedynie znaczenie techniczne⁴⁰; nakazuje wyraźne wskazanie – jak można sądzić w celach informacyjnych – na czym polega działalność odpłatna a na czym nieodpłatna w sytuacji, w której organizacja prowadzi oba rodzaje działalności (organizacja pożytku publicznego może prowadzić również wyłącznie działalność odpłatną albo działalność nieodpłatną pożytku publicznego, a wtedy jakiegokolwiek rozróżnienie przestaje być aktualne).

W rezultacie typowym zjawiskiem jest wykorzystywanie przez organizację pożytku publicznego tego samego substratu majątkowego (lokale, urzędnienia) i osobowego (pracownicy) w działalności odpłatnej i nieodpłatnej pożytku publicznego. Może to prowadzić do sytuacji, w której koszty działalności odpłatnej będą przyszacowywane z tego względu, że zaliczane będą również do nich koszty

³⁸ Tak też H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 48; J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 61 i n.; K. KOŁODZIEJ, *Działalność pożytku publicznego i wolontariat. Wyjaśnienia*, «Służba Pracownicza» 31.12 (2004), s. 36; A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 63; R. SKIBA, *op. cit.*, s. 69.

³⁹ Dz.U. z 2001 r. Nr 17, poz. 209 ze zm.

⁴⁰ Tak trafnie J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 64.

związane z działalnością nieodpłatną. Z tego względu, m.in. w celu urealnienia możliwości ustalenia tego, czy pobierane wynagrodzenie rzeczywiście odpowiada jedynie bezpośrednim kosztom działalności, ustawodawca wprowadził w art. 10 ust. 1 regulę, że: „Prowadzenie nieodpłatnej i odpłatnej działalności pożytku publicznego wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości”⁴¹ i rozciągnął ją (ust. 2) na przypadek organizacyjnego wyodrębnienia działalności pożytku publicznego.

Ustawodawca trafnie dostrzegł, że także działalność odpłatna, która z zasady nie powinna być źródłem dochodu, może przygodnie taki dochód przynosić w sytuacji, w której wstępnie kalkulowane koszty działalności ostatecznie okażą się niższe niż przewidywano i w rezultacie pobrane wynagrodzenie przekroczy ich sumę⁴². Użytkowanie dochodu wiązać się będzie również zwykle z działalnością odpłatną, polegającą – zgodnie z art. 8 ust. 1 zd. 2 UDPPiW – na sprzedaży towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, w szczególności w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych, a także sprzedaży przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego. Z tego względu art. 8 ust. 2 UDPPiW stanowi, że „Dochód z działalności odpłatnej pożytku publicznego służy wyłącznie realizacji zadań należących do sfery zadań publicznych lub celów statutowych, o których mowa w ust. 1”. Należy go rozumieć w ten sposób, że nakazuje on przeznaczenie osiągniętego przygodnie dochodu na działalność odpłatną lub nieodpłatną pożytku publicznego. Wprawdzie ustawodawca zdaje się rozróżniać „zadania

⁴¹ Por. ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 137, poz. 1539 ze zm.).

⁴² Tak trafnie R. SKIBA, *op. cit.*, s. 64.

należące do sfery zadań publicznych” oraz cele statutowe, co sugeruje, że dochód z działalności odpłatnej może być również przeznaczony na cele statutowe spoza „sfery zadań publicznych”, jednakże taka interpretacja – przynajmniej w przypadku organizacji pożytku publicznego – wydaje się nieprawidłowa. Należy bowiem zwrócić uwagę, że w przypadku organizacji pożytku publicznego wszystkie cele statutowe muszą należeć do sfery zadań publicznych.

Z drugiej strony ustawodawca trafnie dostrzegł, że ukrytą formą działania w celu osiągnięcia zysku, jest działanie, które wprawdzie dochodu nie przynosi – wynagrodzenie pokrywa jedynie koszty – jednakże częścią tych kosztów mogą być wynagrodzenia pobierane przez osoby zatrudnione przy wykonywaniu statutowej działalności nieodpłatnej oraz działalności odpłatnej. Jeżeli wynagrodzenia te wykraczają poza pewną przeciętność, to istnieje przesłanka, by twierdzić, że przynajmniej jednym z celów prowadzonej działalności jest przysporzenie prywatnych korzyści osobom zaangażowanym w działalność organizacji pozarządowej. Tego rodzaju działalność nie może być uznana za działalność pożytku publicznego, co oznacza, że jeżeli organizacja nie prowadzi innej działalności pożytku publicznego, to nie będzie w ogóle organizacją pozarządową.

Wynagrodzenie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 pkt 2 UDPPiW jest rozumiane szeroko. Stosownie do art. 9 ust. 2 UDPPiW „Przez wynagrodzenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się wynagrodzenie z tytułu świadczenia pracy lub usług, niezależnie od sposobu nawiązania stosunku pracy lub rodzaju i treści umowy cywilnoprawnej z osobą fizyczną”. Należy przyjąć, że chodzi tu o jakiekolwiek wynagrodzenie związane z prowadzeniem działalności pożytku publicznego, a więc także wynikające z umów o dzieła jednorazowe⁴³. Intencja ustawodawcy jest bowiem jednoznaczna i srowadza się do wyeliminowania sytuacji, w których działalnością pożytku publicznego mogłaby być również działalność nakierowana na przysparzanie korzyści prywatnych. Wyłączenie z zakresu art. 9

⁴³ Odmienne H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 47; J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 70.

ust. 1 pkt 2 UDPPiW wynagrodzenia za dzieła jednorazowe stwarzałyby zagrożenie nadużyć w omawianym zakresie.

2. Znaczenie rozróżnienia na działalność odpłatną pożytku publicznego i działalność gospodarczą

Istotne znaczenie rozróżnienia na działalność odpłatną pożytku publicznego i działalność gospodarczą przejawia się w dwu aspektach.

Przede wszystkim, ustawodawca przesądził, że odpłatna działalność pożytku publicznego nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy Prawo działalności gospodarczej⁴⁴. Równocześnie rozstrzygnął, że działalność odpłatna mieści się w działalności pożytku publicznego, co oznacza, iż może być elementem działalności statutowej organizacji pożytku publicznego, a więc stanowić sposób realizacji celu organizacji⁴⁵.

Stanowisko ustawodawcy zasługuje na aprobatę. Należy jednak opatrzyć je pewnym zastrzeżeniem. Otóż nie powinno budzić wątpliwości stwierdzenie, że także odpłatna działalność pożytku publicznego powinna spełniać wymaganie społecznej użyteczności. W tym kontekście może powstać wątpliwość, czy rzeczywiście działalność odpłatna pożytku publicznego jest bezwarunkowo działalnością społecznie użyteczną. Pobieranie przez organizację w ramach działalności odpłatnej świadczeń, które pokrywają jedynie jej koszty prowadzić może

⁴⁴ Wobec zastąpienia ustawy – Prawo działalności gospodarczej przez ustawę o swobodzie działalności gospodarczej należy – jak się wydaje – przyjąć, że wyłączenie z art. 6 ust. 1 UDPPiW jest nadal aktualne, dotyczy jednak obecnie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ze względu na publicznoprawny charakter obu wskazanych ustaw należy przyjąć, że oznacza to między innymi, iż działalność odpłatna może być nadal traktowana jak działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów prawa cywilnego.

⁴⁵ Rozwiązanie to jest oceniane bardzo pozytywnie przez organizacje pozarządowe – por. przygotowany przez Stowarzyszenie Klon/Jawor w styczniu 2005 r., *Monitoring działania ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Raport z badań*, s. 45.

do zakłócenia normalnej i uczciwej gry rynkowej, gdyż działalność innych przedsiębiorców jest co do zasady nastawiona na zysk. Trudno uznać, że jest to bezwarunkowo zgodne z interesem publicznym. Dlatego też, wydaje się, że możliwość uznania działalności odpłatnej za społecznie użyteczną istnieje wyłącznie w przypadku, gdy takich zakłóceń za sobą nie pociąga. Tylko wówczas można uznać omawianą działalność za dopuszczalną, zgodną z interesem publicznym, sposób realizacji celu organizacji. Prowadzi to do wniosku, że działalność odpłatna może być sposobem realizacji celu organizacji pożytku publicznego tylko w zakresie zaspokajania takich potrzeb, które nie są zaspokajane w wystarczający sposób przez przedsiębiorców komercyjnych. Działalność odpłatna organizacji pożytku publicznego powinna być zatem adresowana do osób, których potrzeby nie są zaspokajane na zwykłych zasadach merkantylnych (a więc do osób ubogich), a zarazem wysokość pobieranych opłat musi sytuować się niedwuznacznie poniżej zwykłego poziomu rynkowego.

Znaczenie rozróżnienia na działalność odpłatną pożytku publicznego i działalność gospodarczą przejawia się również w tym, że działalność gospodarcza została wyraźnie wyłączona z zakresu działalności pożytku publicznego. Oznacza to, że działalność gospodarcza nigdy nie będzie działalnością pożytku publicznego, a co za tym idzie, nie może być przedmiotem działalności statutowej organizacji pożytku publicznego, gdyż zgodnie z art. 20 pkt 2 UDPPiW organizacją pożytku publicznego może być jedynie organizacja pozarządowa, której wyłączną statutową działalnością jest działalność pożytku publicznego. W konsekwencji prowadzenie działalności gospodarczej nie może być ani celem ani sposobem realizacji celu organizacji pożytku publicznego. Odpowiada to przyjmowanemu od dawna przez doktrynę prawa fundacyjnego stwierdzeniu, że prowadzenie działalności gospodarczej nie może być samoistnym celem fundacji⁴⁶, jak

⁴⁶ Por. M. MODRZEJEWSKA, *Ustawa o fundacjach po nowelizacji*, «PUG» 44.7 (1991), s. 100; B. NIEMIRKA, *Statut fundacji*, cz. V, «MoP» 2.6 (1994), s. 217; K. KELPIŃSKA, *Dokumentowanie fundacji w akcie notarialnym*, «Rejent» 3.6 (1993), s. 64; H. CIOCH, *Istota aktu fundacyjnego*, cit., s. 22; TENŻE, *Fundacje prowadzące działal-*

również nie może być sposobem realizacji celu statutowego fundacji⁴⁷.

Także i w tej kwestii stanowisko ustawodawcy zasługuje na aprobatę. Działalnością pożytku publicznego jest tylko działalność społecznie użyteczna, co oznacza nie tylko, że cel organizacji musi być społecznie użyteczny, ale również, że musi on być realizowany w sposób społecznie użyteczny. W szczególności wszelkie ograniczenia podmiotowe w zakresie realizacji społecznie użytecznego celu organizacji nie mogą mieć charakteru dyskryminacyjnego. Tymczasem działalność gospodarcza wiąże się z pobieraniem opłat, które powodują, że określone osoby będą mogły sobie pozwolić na korzystanie z tej działalności, inne zaś nie, a to z kolei oznacza, że ma tu miejsce skutek selekcyjny. Organizacja zaspokajając potrzeby jednych odmawia zaspokojenia potrzeb innych, który mają dokładnie takie same potrzeby. Sytuacja taka jest niedopuszczalna, jest bowiem nie do pogodzenia z interesem publicznym, chyba że owo ograniczenie faworyzujące pewną grupę potrzebujących jest uzasadnione z punktu widzenia interesu społecznego. Uzasadnieniem dla tego skutku selekcyjnego może być argument, że pobieranie opłaty są niezbędne – w ich braku działalność nie mogłaby być

ność gospodarczą, «PiP» 43.11 (1988), s. 78; TENŻE, *Fundacje w ujęciu prawa polskiego*, cit., s. 44; A. KIDYBA, *Ustawa o fundacjach*, cit., s. 47; takie stanowisko przeważa również w Niemczech; D. BUGAJNA-SPORCZYK, *op. cit.*, s. 14; I. JANSON, *op. cit.*, s. 55; J. STRZĘPKA, [w:] B. SAGAN, J. STRZĘPKA, *Prawo o fundacjach*, cit., s. 39; R. GOLAT, *Prowadzenie działalności gospodarczej przez fundacje*, «Gazeta Prawna» 45/1998, s. 23; J. MAZURKIEWICZ, J. ZAPOROWSKA, *op. cit.*, s. 356; tak też zdaje się L. STECKI, *Fundacja*, cz. II, Toruń 1996, s. 237; M. STOCZKIEWICZ, *Działalność gospodarcza fundacji*, Warszawa 1998, s. 22.

⁴⁷ Tak T. SAK, *Działalność gospodarcza fundacji i stowarzyszeń*, Warszawa 2000; M. ALEKSANDROWICZ, M. GRZYBOWSKI, *Z zagadnień rachunkowości i opodatkowania fundacji*, «PUG» 44.10 (1991), s. 171; także w uzasadnieniu do wyroku NSA z 17 stycznia 1989 r., czytamy, że „Działalność statutowa fundacji jest działalnością charytatywną, nie przynoszącą dochodu i nie podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym”; por. również stanowisko warszawskiego sądu rejestrowego przytoczone przez K. KELPIŃSKĄ, *op. cit.*, s. 71; wyraźnego stanowiska w tej kwestii nie zajmuje H. CIOCH, *Prawo fundacyjne*, Warszawa 2002, s. 47-48; I. JANSON, *op. cit.*, s. 55.

prowadzona, wiąże się bowiem z określonymi kosztami. Jednakże w przypadku działalności gospodarczej, a więc prowadzonej z założeniem osiągnięcia zysku, argument ten przekonuje tylko po części. Jeżeli zysk rozumiemy jako nadwyżkę przychodów nad kosztami, to staje się oczywiste, że pobierane w ramach działalności gospodarczej opłaty są tylko w takiej części niezbędne dla realizacji celu organizacji, w jakiej służą do pokrycia niezbędnych kosztów działalności i tylko w takiej części są uzasadnione. W pozostałym zakresie zasadniczo uzasadnione nie są i dlatego też działalność gospodarcza nastawiona na zysk nie jest satysfakcjonującym sposobem realizacji celu organizacji pożytku publicznego.

Za rozwiązaniem przyjętym przez ustawodawcę przemawia również argument natury systemowej. Przyjęcie, że dochodowa działalność gospodarcza organizacji pożytku publicznego może być sposobem realizacji jej społecznie użytecznego celu, prowadziłoby do sytuacji, w której instytucja organizacji pożytku publicznego stałaby się formą prowadzenia działalności gospodarczej na pewnych obszarach, które kojarzone są z użytecznością publiczną. Taki wariant nie wydaje się uzasadniony. Trzeba bowiem zauważyć, że również działalność gospodarcza prowadzona w tradycyjnych, merkantylnych formach prawnych zaspokaja określone potrzeby społeczne. Jeżeli więc określone potrzeby społeczne mogą być zaspokajane przez działalność dochodową, to wydaje się że nie ma tu miejsca dla organizacji pożytku publicznego, których misją jest rozwijanie aktywności wszędzie tam, gdzie potrzebne działania nie mogą być realizowane na zwykłych zasadach (są nieopłacalne).

Powyższe stwierdzenie ma również niemałe znaczenie z punktu widzenia prawnofinansowego i poszanowania zasad konkurencji. Przywileje podatkowe przewidziane dla organizacji pożytku publicznego związane są z działalnością pożytku publicznego. Zgodnie z art. 24 ust. 1 UDPPiW organizacji pożytku publicznego przysługuje, na zasadach określonych w przepisach odrębnych, zwolnienie od różnego rodzaju podatków i opłat tylko w odniesieniu do prowadzonej przez nią działalności pożytku publicznego. Przyjęcie, że dochodowa działalność gospodarcza or-

ganizacji pożytku publicznego może być działalnością pożytku publicznego prowadziłoby do – jak się wydaje nieuzasadnionego – podatkowego uprzywilejowania organizacji względem przedsiębiorców, które prowadzą taką samą działalność na zasadach komercyjnych.

3. Dodatkowe wymagania związane z prowadzeniem przez organizację pozarządową równocześnie działalności odpłatnej pożytku publicznego oraz działalności gospodarczej

Stosownie do art. 9 ust. 3 UDPPiW „Nie można prowadzić odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności”.

Ratio legis przepisu wiąże się zapewne z komplikacjami, jakie towarzyszą sytuacji, w której organizacja prowadzi działalność odpłatną pożytku publicznego oraz działalność gospodarczą w tym samym zakresie. Dochodzić może wówczas do niemożliwego do rozdzielenia majątkowego i osobowego przenikania się obu rodzajów działalności, co w kontekście przywilejów publicznoprawnych (zwłaszcza podatkowych) związanych z działalnością pożytku publicznego jest zjawiskiem niekorzystnym. Ustawodawca wyszedł z założenia, że wyodrębnienie rachunkowe może okazać się tu niewystarczające.

Z uzasadnienia projektu UDPPiW wynika, że podstawą dla rozwiązania przyjętego w ustawie była praktyka orzecznicza dotycząca fundacji, z której wynikało, że fundacje nie mogą prowadzić działalności gospodarczej w zakresie pokrywającym się z przedmiotem działalności statutowej. Takie stanowisko rzeczywiście przyjmowane było w praktyce warszawskiego sądu rejestrowego, który uznał, że niezbędne jest ściśle wyodrębnienie przedmiotu działalności gospodarczej od przedmiotu działalności statutowej⁴⁸. W tym duchu mogło być interpretowane również uzasadnienie postano-

⁴⁸ Por. B. NIEMIRKA, *Statut fundacji*, cz. II, cit., s. 125; H. IZDEBSKI, *Fundacje i stowarzyszenia*, Łomianki 2001, s. 59.

wienia Sądu Najwyższego z dnia 20 stycznia 1998 r.⁴⁹, w którym stwierdzono, że „... działalność gospodarcza Fundacji nie może być co do rodzaju i zakresu tożsama, czy też zbieżna z działalnością statutową Fundacji, prowadziłoby to bowiem do sprzeczności z art. 1 ustawy o fundacjach, polegającej na zbieżności danego rodzaju działalności statutowej z dochodową działalnością Fundacji”.

Warto jednakże zwrócić uwagę na dwie okoliczności.

Po pierwsze, w późniejszych orzeczeniach Sąd Najwyższy wycofał się ze swego stanowiska. W postanowieniu z dnia 30 listopada 2000 r.⁵⁰, Sąd Najwyższy uznał, że z ustawowego wymagania prowadzenia działalności gospodarczej w rozmiarach służących realizacji celów fundacji nie wynika bezwzględny zakaz pokrywania się przedmiotu działalności gospodarczej fundacji z przedmiotem jej działalności statutowej. Podobnie w uzasadnieniu postanowienia z dnia 12 lutego 2002 r.⁵¹, Sąd Najwyższy, wskazując na konieczność rozgraniczenia między działalnością gospodarczą a działalnością statutową, stwierdził, że fakt, iż przedmiot działalności gospodarczej mieści się w ramach ogólnie i szeroko ujętego celu statutowego, nie może stanowić podstawy do stwierdzenia niezgodności z art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach. W świetle art. 9 ust. 3 UDPPiW orzeczenia powyższe w odniesieniu do organizacji pozarządowych nie mogą już jednak zostać uznane za miarodajne.

Po drugie, jak wspomniano na wstępie opracowania, w ustawodawstwie państw obcych model, w ramach którego prowadzona działalność gospodarcza jest rodzajowo związana z przedmiotem działalności statutowej jest modelem preferowanym – jest to wówczas tzw. działalność gospodarcza powiązana (*related business activity*)⁵², prima-

⁴⁹ I CKN 417/97, «OSNC» 1998 nr 10, poz. 157.

⁵⁰ I CKN 886/98, «OSN» 2001 nr 6, poz. 91; aprobującą glosę do orzeczenia opublikował A. KIDYBA, *Glosa do postanowienia SN z dnia 30 listopada 2000 r., I CKN 886/98 (OSNC 2001, nr 6, poz. 91)*, «PPH» 11.2 (2002), s. 51.

⁵¹ I CKN 1568/99, «LEX» nr 53294.

⁵² Termin przyjęty w USA i opracowaniach międzynarodowych.

ry purpose trading⁵³, Zweckbetriebe). Korzysta ona często z przychylniejszego uregulowania niż działalność „niezwiązana”, co przejawiać się może np. w tym, że dochody z takiej działalności są wolne od podatku⁵⁴ albo w tym, że działalność niepowiązana jest w ogóle zakazana lub dopuszczalność jej prowadzenia jest ograniczona⁵⁵.

Z tego punktu widzenia rozwiązanie przyjęte przez polskiego ustawodawcę może budzić pewne wątpliwości.

IV. DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO

A. Subsydiarny charakter działalności gospodarczej

Wymagania dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej przez organizację pożytku publicznego zostały zastrzeżone w stosunku do zasad ogólnych dotyczących wszelkich organizacji pozarządowych. Zgodnie z art. 20 pkt 4 UDPPiW organizacja pożytku publicznego może prowadzić działalność gospodarczą tylko w rozmiarach służących realizacji celów statutowych, a ponadto cały dochód z tej działalności musi być przeznaczany na działalność statutową (art. 20 pkt 5 UDPPiW).

Rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę nawiązuje niewątpliwie do art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach, zgodnie z którym: „Fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów”. Formuła ta budziła istotne wątpliwości w praktyce, dlatego też decyzję ustawodawcy co do jej przeniesienia na grunt UDPPiW należy ocenić negatywnie. Oczywiście nie zwalnia to z obowiązku poddania jej interpretacji. Uzasadnione wydaje się w tym miejscu wykorzystanie dorobku orzeczniczego i piśmienniczego dotyczącego art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach.

⁵³ Terminologia przyjęta w Anglii.

⁵⁴ Por. także H. IZDEBSKI, *Fundacje i stowarzyszenia*, cit., s. 59.

⁵⁵ Tak np. w Anglii, por. w tej kwestii opracowanie Charities Commission pt. *Charities and Trading*, z którym można się zapoznać pod adresem internetowym: <http://www.charity-commission.gov.uk/publications>.

Wydaje się, że intencją ustawodawcy było przede wszystkim wskazanie w art. 20 pkt 4 UDPPiW na subsydiarny charakter prowadzonej działalności gospodarczej⁵⁶. Potwierdzona została tym samym zasada, że działalność gospodarcza nie może być działalnością statutową organizacji pożytku publicznego, co oznacza, że nie może ani stanowić jej celu ani nie może być sposobem realizacji celów organizacji⁵⁷. W praktyce oznacza to, że działalność gospodarcza może być jedynie sposobem pozyskania środków na działalność statutową organizacji pożytku publicznego.

Identyczną interpretację art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach sformułował Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z dnia 12 lutego 2002 r.⁵⁸, w którym wskazał: „Stosownie do art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (tekst jedn. z 1991 r. Nr 46, poz. 203 ze zm.) fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów. Oznacza to, że działalność gospodarcza fundacji ma z jednej strony pozostawać w ścisłym związku z prowadzoną działalnością statutową, z drugiej jednak strony nie może stanowić wyłącznego zadania fundacji. Efekty działalności gospodarczej mają zatem tylko uzupełniać środki przeznaczone na działalność statutową”.

B. Kwestie szczegółowe

1. Przeznaczanie części dochodów na rozwój działalności gospodarczej

Z subsydiarnym charakterem działalności gospodarczej w stosunku do działalności statutowej ściśle koreluje przepis art. 20

⁵⁶ Tak też J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 90; A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 64. Por. H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, *cit.*, s. 68; J. RUSZEWSKI, *op. cit.*, s. 85. Zdaniem autora, cel zarobkowy nie może dominować nad celem statutowym. Tak też I. SZANIAWSKA, *op. cit.*, s. 34; R. SKIBA, *op. cit.*, s. 79.

⁵⁷ Por. J. Blicharz, *Udział polskich organizacji pozarządowych w wykonywaniu zadań administracji publicznej*, Wrocław 2005, s. 78-79; A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 64.

⁵⁸ I CKN 1568/99, «LEX» nr 53294.

pkt 5 UDPPiW, zgodnie z którym organizacja pożytku publicznego cały dochód przeznaczając musi na działalność statutową. Na tak ogólnym poziomie kwestia nie powinna budzić wątpliwości. Mogą się one natomiast rysować odnośnie do kwestii szczegółowych. W szczególności powstaje pytanie, czy rzeczywiście cały dochód z działalności gospodarczej musi być przeznaczony na działalność statutową, czy też może być przeznaczony, przynajmniej w części, na rozwój samej działalności gospodarczej (inwestycje).

Kwestia budziła wątpliwości na gruncie ustawy o fundacjach⁵⁹. Obecna formuła ustawodawcza rysuje się *prima facie* jako jednoznaczna i prowadzi do wniosku, że organizacja pożytku publicznego nie może przeznaczać części dochodów na rozwój działalności gospodarczej (inwestycje)⁶⁰. Rozwiązanie to trudno jednak uznać za szczęśliwe, choćby z tego względu, że prowadzenie działalności gospodarczej zakłada konieczność dokonywania pewnych inwestycji. Z tego względu można bronić poglądu, że dochód nie obejmuje sum wydatkowanych na inwestycje niezbędne dla prowadzenia działalności gospodarczej.

2. Dopuszczalność akumulowania uzyskiwanych dochodów

W nawiązaniu do problematyki wykorzystywania dochodów z działalności gospodarczej na działalność statutową należy nadmienić jeszcze o jednej dyskusyjnej kwestii. Chodzi mianowicie o to, czy i ewentualnie pod jakimi warunkami dopuszczalne jest akumulowanie uzyskiwanych dochodów (np. na rachunku bankowym) z przeznaczeniem ich na przyszłą działalność statutową

⁵⁹ Por. np. H. CIOCH, *Prawo fundacyjne*, cit., s. 62-63 przyjmował, że efekty osiągnięte przez przedsiębiorstwo powinny służyć w całości lub w istotnej części celom statutowym fundacji. I. JANSON, *op. cit.*, s. 56 uznawała, że: „... ograniczenie nie polega tu na przeznaczaniu wszystkich zysków – z najszerzej nawet działalności gospodarczej – na wyłączną realizację celu fundacji, czyli wspieranie działań określonych w statucie”.

⁶⁰ Odmienne jednak J. RUSZEWSKI, *op. cit.*, s. 86; R. SKIBA, *op. cit.*, s. 79-80.

z uszczerbkiem dla bieżącego realizowania celów organizacji pożytku publicznego. Wydaje się, że taka – spotykana nieraz w praktyce – sytuacja jest zgodna z prawem, pod warunkiem jednak, że gromadzenie kapitału odpowiada pewnej ściśle określonej potrzebie, np. zbierane środki mają posłużyć na zakup w przyszłości bardzo kosztownego aparatu medycznego. Dlatego też nie wydaje się konieczne formułowanie postulatu by określona część dochodów musiała być przeznaczana zawsze na bieżącą działalność statutową organizacji pożytku publicznego⁶¹. Z drugiej jednak strony trudno uznać za prawidłowe gromadzenie kapitału bez żadnego, wyraźnie wytyczonego celu, jeżeli wiąże się to z całkowitym zaniedbaniem bieżącej realizacji celów statutowych. Sytuacja taka jest postrzegana jako patologiczna, gdyż może wskazywać na dążenie władz organizacji do osiągnięcia w przyszłości prywatnych korzyści z działania organizacji⁶².

Warto równocześnie wspomnieć, że w stosunku do organizacji pożytku publicznego aktualne pozostaje stwierdzenie zamieszczone w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 13 marca 2002 r.⁶³, zgodnie z którym: „Dochód fundacji, której cel statutowy stanowi wspieranie działalności naukowej, jest w części wykorzystanej na lokatę kapitału przez nabycie papierów wartościowych wolny od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 17 ust. 1a pkt 2 i art. 17 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.)”. Ponieważ zwolnienie podatkowe wskazane w tym przepisie dotyczy dochodów wydatkowanych na cele statutowe po-

⁶¹ Np. w Niemczech zgodnie z regulacjami prawnopodatkowymi fundacje ogólnie użyteczne (korzystające z przywilejów podatkowych) nie mogą przeznaczać na fundusz rezerwowi więcej niż $\frac{1}{4}$ swych dochodów (§ 58 Nr. 7a AO) – por. P. RA-WERT, [w:] *J. von Staudingers Kommentar zum BGB, Erstes Buch, Allgemeiner Teil, §§ 21-103*, Berlin 1995, s. 442. Gromadzenie oszczędności jest przy tym uzasadnione tylko wówczas, gdy wymaga tego realizacja celu fundacji – H. BERNDT, *Stiftung und unternehmen*, Herne-Berlin 1995, s. 245-246.

⁶² Por. *Handbook on good practices*, cit., s. 29.

⁶³ III ZP 21/01, «OSNAP» 2002 nr 12, poz. 280.

twierdza to tezę, że dopuszczalne jest czasowe kumulowanie środków na działalność statutową.

Stanowisko Sądu Najwyższego znalazło obecnie – w ściśle określonym zakresie – wyraźne potwierdzenie w art. 17 ust. 1e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶⁴, stosownie do którego zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie: 1) wyemitowanych po dniu 1 stycznia 1989 r. obligacji Skarbu Państwa lub bonów skarbowych oraz obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego po dniu 1 stycznia 1997 r., 2) papierów wartościowych lub niebędących papierami wartościowymi instrumentów finansowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c i d ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. Nr 183, poz. 1538), o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania portfelem, o którym mowa w art. 75 tej ustawy, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych lub instrumentów finansowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot w rozumieniu powołanej ustawy, 3) jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546).

Stosownie do art. 17 ust. 1f ww. ustawy „Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1”.

3. Proporcje między wydatkami na działalność statutową i działalność gospodarczą

Na tle prowadzenia przez organizacje pożytku publicznego działalności gospodarczej powstaje jeszcze dalsza wątpliwość. Nie jest bowiem jasne jak należy oceniać działalność gospodarczą, która dochodów nie przynosi wcale (choć jest prowadzona właśnie w tym

⁶⁴ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.

celu), albo – co może bardziej prawdopodobne – dochody te są niewspółmierne do skali prowadzonej działalności i związanych z nią kosztów. Problem jest delikatny. Jak np. ocenić działalność gospodarczą organizacji, która przynosi mniejsze dochody niż wynosi wynagrodzenie członków jej zarządu, czy też innych osób na takiej czy innej podstawie zatrudnionych w ramach tej działalności, skoro UDPPiW – co jest niewątpliwą słabością ustawy – nie zawiera w tym względzie żadnych dodatkowych kryteriów.

W związku z powyższym należy uznać, że ustawowe wymaganie, zgodnie z którym działalność gospodarcza organizacji pożytku publicznego musi mieć rozmiary służące realizacji jej celów, oznacza nie tylko to, że dochody z tej działalności muszą być przeznaczane na realizację celów statutowych, ale także to, że globalna suma wydatków na działalność gospodarczą musi pozostawać w odpowiednim stosunku do wydatków na cele statutowe. Jeżeli bowiem działalność gospodarcza ma służyć realizacji celów organizacji, a nie innym celom to oznacza to, że dochody, które ona przynosi i które są wydatkowane na cele statutowe muszą pozostawać w rozsądnej proporcji do rozmiarów tejże działalności⁶⁵. Znow, w tym miejscu dotkliwie daje znać o sobie brak wyraźnych wskazówek ustawowych co do tych proporcji. Można rozważać przyjęcie jako kryterium oceny przeciętnej rentowności działalności prowadzonej w określonych dziedzinach przez inne, komercyjne podmioty prawa. Podobnie bowiem jak w przypadku działalności podmiotów komercyjnych działalność gospodarcza organizacji pożytku publicznego ma na celu przyniesienie zarobku (który ma być przeznaczony na cele statutowe). Jeżeli go więc nie przynosi to oznacza to – co do zasady – że działalność ta nie służy realizacji celów statutowych i jest prowadzona z naruszeniem art. 20 pkt 4 UDPPiW.

Warto wspomnieć, że również z orzecznictwa warszawskiego sądu rejestrowego dotyczącego fundacji wynikało, iż sąd negatywnie ocenił zachwianie właściwych proporcji między wydatkami na cele sta-

⁶⁵ Aprobując co do tego poglądu J. KOPYRA, *op. cit.*, s. 91; por. także A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 64.

tutowe i wydatkami na działalność gospodarczą⁶⁶. Nie brak orzeczeń sądowych, które właśnie ze względu na naruszenie rozsądnych relacji między wydatkami na działalność statutową i zaangażowaniem finansowym w działalność gospodarczą uznawały, na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o fundacjach działalność fundacji za niezgodną z prawem⁶⁷. Stanowisko takie zasługuje w pełni na aprobatę.

4. Zagadnienie przeznaczania środków „statutowych” na działalność gospodarczą

Dotychczas przedmiotem analizy było zagadnienie przeznaczania dochodów osiąganych w ramach prowadzenia działalności gospodarczej na działalność statutową. Trudność wiąże się z tym, że działalność gospodarcza nie zawsze w rzeczywistości jest działalnością dochodową, przynosi nierzadko straty. Rodzi to kolejne pro-

⁶⁶ Por. D. BUGAJNA-SPORCZYK, *op. cit.*, s. 99.

⁶⁷ Np. w postanowieniu z 27 października 1999 r. (F-500/99) uznając działalność fundacji za niezgodną z prawem sąd wskazał, iż „pomimo prowadzenia przez fundację działalności gospodarczej według złożonych sprawozdań nie wydatkuje ona na tę działalność żadnych kwot przeznaczając jednocześnie znaczne kwoty na wynagrodzenia osób zatrudnionych wyłącznie w działalności gospodarczej”. Konsekwentnie sąd uznał, iż „działalność gospodarcza prowadzona przez fundację odbywała się w rozmiarach znacznie większych, aniżeli służące realizacji jej celów. Tym samym w działaniu Fundacji doszło do naruszenia art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach”. Podobnie w postanowieniu z 20 listopada 2000 r. (F-1781/99) warszawski sąd rejestrowy uznał działalność fundacji za niezgodną z prawem, stwierdzając m.in., że „... Fundacja w 1998 r. przeznaczyła na działalność gospodarczą kwotę ponad 80-krotnie wyższą niż na działalność statutową, co jest rażąco sprzeczne z dyspozycją art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach...”. Z kolei w postanowieniu z 8 września 1999 r. warszawski sąd rejestrowy uznając działalność fundacji za niezgodną z prawem sąd wskazał, iż „Ze złożonego do akt rejestrowych sprawozdania... jednoznacznie wynika, iż środki finansowe przeznaczone przez fundację na działalność gospodarczą ponad 15-to krotnie przewyższają środki przeznaczone w roku 1997 na realizację celów statutowych. W świetle powyższego faktu nie sposób przyjąć, iż prowadzona w 1997 r. działalność gospodarcza Fundacji... odbywała się w rozmiarach służących realizacji jej celów ... W świetle powyższych faktów doszło w 1997 r. do naruszenia art. 5 ust. 5 ustawy o fundacjach”.

blemy w zakresie jej wpływu na działalność statutową organizacji pożytku publicznego.

Ustawodawca nie przewidział jakiegokolwiek majątkowego minimum majątkowego, które miałyby gwarantować realizację celów statutowych. W sytuacji, gdy działalność gospodarcza przynosi straty powstaje tymczasem niebezpieczeństwo kierowania środków przeznaczonych na realizację celów statutowych na dofinansowywanie działalności gospodarczej. Tym bardziej, że ustawa nie wyłącza możliwości prowadzenia w stosunku do tego samego przedmiotu działalności gospodarczej i działalności nieodpłatnej⁶⁸. Brak jest zaś wyraźnego zakazu przeznaczania środków „statutowych” organizacji na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wydaje się jednak, że zakaz taki powinien być wyprowadzony w drodze interpretacji. W art. 20 pkt. 5 UDPPiW ustawodawca ustanowił zasadę, że organizacja pożytku publicznego może prowadzić działalność gospodarczą tylko w rozmiarach służących realizacji celów statutowych. Oznacza to, jak wyjaśniono, że działalność gospodarcza ma mieć charakter subsydiarny względem działalności statutowej. W żadnym natomiast razie środki przeznaczone na działalność statutową (np. darowizny) nie mogą być wykorzystywane w działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza może zatem być prowadzona wyłącznie w oparciu o środki przeznaczone wyjściowo w tym celu albo uzyskane w toku działalności z innych źródeł niż dochody z tej działalności z wyraźnym przeznaczeniem na prowadzenie działalności gospodarczej (np. darowizny). Rodzi to konieczność wyraźnego odseparowania majątku przeznaczonego na prowadzenie działalności gospodarczej od majątku przeznaczonego na prowadzenie działalności statutowej.

Zaproponowana interpretacja ma istotne znaczenie dla stworzenia właściwego modelu funkcjonowania sektora pozarządowego. Organizacja pożytku publicznego korzysta ze środków publicznych, a ponadto w znacznej mierze również z dobroczynnego wsparcia

⁶⁸ H. IZDEBSKI, *Ustawa o działalności pożytku publicznego*, cit., s. 48; A. CEGLARSKI, *op. cit.*, s. 63; R. SKIBA, *op. cit.*, s. 69.

osób prywatnych. Jest zrozumiałe, że wsparcie to powinno być angażowane w działalność statutową (zgodnie z wolą wspierających), a nie w rozwijanie – bardzo niekiedy niepewnej w zakresie skutków – działalności gospodarczej.

Powyższe rozwiązanie nie oznacza oczywiście, że prowadzenie działalności gospodarczej nie pociąga żadnych zagrożeń dla realizacji celów organizacji. Zakaz przeznaczania środków statutowych na prowadzenie działalności gospodarczej ma bowiem znaczenie jedynie dla stosunków w ramach samej organizacji i z całą pewnością nie byłby skuteczny względem jej wierzycieli. Mogliby oni dochodzić zaspokojenia należnych im świadczeń nie tylko z majątku przeznaczonego na prowadzenie działalności gospodarczej. Brak jest w obowiązującym materiale normatywnym podstaw po temu, by ograniczyć możliwość ich zaspokojenia się z majątku przeznaczonego na realizację celów statutowych organizacji pożytku publicznego.

5. Księgowe wyodrębnienie działalności statutowej i działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 10 ust. 1 UDPPiW „Prowadzenie nieodpłatnej i odpłatnej działalności pożytku publicznego wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości”. Ustawa nie przewiduje natomiast wyraźnego obowiązku rachunkowego wyodrębnienia działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej.

Stwierdzenie to ma istotne znaczenie. Nie powinno być wątpliwości, że organizacja pożytku publicznego może prowadzić działalność gospodarczą w dwu formach: formie organizacyjnie wyodrębnionej i organizacyjnie niewyodrębnionej⁶⁹. Ta pierwsza polega na tym, że organizacja prowadzi działalność gospodarczą w ramach wyodrębnionej struktury organizacyjnej, jaką może być np. zakład

⁶⁹ Por. co do fundacji H. CIOCH, *Prawo fundacyjne*, cit., s. 45-46.

produkcyjny, którym kierują odrębne od organów organizacji podmioty, oczywiście odpowiednio do tego umocowane (np. dyrektor zakładu), które prowadzą odrębne księgi finansowe, sporządzają odrębny bilans, zatrudniają odrębnych pracowników itp.⁷⁰.

W praktyce jednak działalność gospodarcza bardzo często nie jest wyraźnie wyodrębniona. Może być bowiem np. kierowana bezpośrednio przez zarząd organizacji w oparciu o pracowników, którzy pełnią równoległe funkcje administracyjne w ramach organizacji i po części w oparciu o te same środki trwałe. Nie trudno sobie wyobrazić sytuację, gdy organizacja korzysta z tych samych pomieszczeń, pracuje na tych samych komputerach, czy używa tego samego samochodu zarówno w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak i administracyjnej.

Można w tym miejscu zająć różne stanowisko. Można przede wszystkim stwierdzić, że zakaz wykorzystywania środków statutowych na działalność gospodarczą oznacza, iż działalność gospodarcza powinna być całkowicie majątkowo wyodrębniona od działalności statutowej⁷¹. Przykładowo poszczególne środki organizacji (np. nieruchomości, czy ruchomości uzyskane od fundatora), nie mogłyby być nigdy wykorzystywane równocześnie w działalności statutowej i gospodarczej, podobnie pracownicy organizacji nie mogliby być zaangażowani równocześnie w oba rodzaje działalności.

Można jednak zająć stanowisko mniej restryktywne. W ujęciu bardziej liberalnym wykorzystanie tych samych środków, którymi dysponuje organizacja (środki trwałe, praca) zarówno w działalności gospodarczej, jak i statutowej byłoby dopuszczalne o tyle, o ile w odniesieniu do określonych składników majątkowych nie zastrzeżono inaczej (np. w statucie, czy też przez darczyńcę). Rozgraniczenie majątkowe środków statutowych i środków przeznaczonych do

⁷⁰ Szczegółowo kwestię wyodrębnienia zakładu prowadzącego działalność gospodarczą omawia J. OLSZEWSKI, *Fundacje, Działalność gospodarcza*, Warszawa 1999, s. 72-75.

⁷¹ Tak M. STOCZKIEWICZ, *op. cit.*, s. 38.

prowadzenia działalności gospodarczej polegałoby w takim ujęciu wyłącznie na tym, że koszty wykorzystania tych środków (wynagrodzenia, amortyzacja) musiałyby obciążać – przy zachowaniu odpowiedniej proporcji – koszty działalności gospodarczej i koszty działalności statutowej⁷². W omawianym zakresie wyodrębnienie obu rodzajów działalności miałoby charakter księgowy⁷³. Konsekwentnie wydatkami na cele statutowe byłyby jedynie odpowiednia część wydatków związanych z wykorzystaniem określonego środka przeznaczonego zasadniczo na cele statutowe.

Wydaje się, że model funkcjonowania większości organizacji pożytku publicznego składnia do opowiedzenia się za wariantem drugim⁷⁴. Dlatego też należy przyjąć, że wystarczy księgowe wyodrębnienie działalności statutowej i działalności gospodarczej. Mimo braku wyraźnego przepisu ustawy konieczność tego rodzaju wyodrębnienia wydaje się oczywista. Skoro bowiem przywileje podatkowe organizacji pożytku publicznego związane są z działalnością pożytku publicznego, to istotne znaczenie ma możliwość ustalenia, czy uzyskane środki majątkowe rzeczywiście służą bezpośrednio realizacji zadań publicznych. W tym kontekście należy podkreślić, że środki przeznaczone wyraźnie na działalność statutową nie mogą być w żadnym zakresie wykorzystywane do działalności gospodarczej.

Przed wszystkim można wskazać na regulacje z zakresu prawa finansowego. W art. 17 pkt. 6 c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewidziano ulgę podatkową w odniesieniu do do-

⁷² Tak też W. RASZEWSKA, *Aspekty podatkowe działalności gospodarczej fundacji*, «Doradca Podatnika» 11.23 (2001).

⁷³ Na konieczność finansowego wyodrębnienia działalności gospodarczej wskazuje również A. KIDYBA, *Ustawa o fundacjach*, cit., s. 46; podobnie H. CIOCH, *Prawo fundacyjne*, cit., s. 46; M. STOCZKIEWICZ, *op. cit.*, s. 54.

⁷⁴ Na konieczność finansowego wyodrębnienia działalności gospodarczej i działalności statutowej wskazuje również A. KIDYBA, *Prowadzenie działalności gospodarczej przez fundacje*, «PPH» 9.9 (2000), s. 3; por. także A. NOWAK, *Uproszczenia w fundacjach i stowarzyszeniach*, «Prawo Przedsiębiorcy» 12.11 (2002).

chodów przeznaczanych na określone cele statutowe. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku są dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczony na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej. Zgodnie zaś z art. 17 ust. 1b zwolnienie powyższe ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków nie stanowiących kosztu uzyskania przychodów. Należy przyjąć, że jeżeli organizacja pożytku publicznego skorzystała z powyższego przywileju to nabyty środek trwały nie może być w żadnej mierze wykorzystany w działalności gospodarczej. Wynika to stąd, że omawiane zwolnienie przedmiotowe dotyczy wyłącznie środków trwałych służących bezpośrednio do realizacji celów statutowych, środki trwałe wykorzystywane w działalności gospodarczej służą zaś działalności statutowej jedynie pośrednio.

Omawiany problem ma także znaczenie z punktu widzenia innych przywilejów przyznanych organizacjom pożytku publicznego.

Można przywołać tu ustawę o gospodarce nieruchomościami z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁷⁵. Zgodnie z art. 68 ust 1, pkt. 2 „właściwy organ może udzielić za zgodą, odpowiednio wojewody albo rady lub sejmiku, bonifikaty od ceny ustalonej zgodnie z art. 67 ust. 3, jeżeli nieruchomość jest sprzedawana: ... osobom fizycznym i osobom prawnym, które prowadzą działalność charytatywną, opiekuńczą, kulturalną, leczniczą, oświatową, naukową, badawczo-rozwojową, wychowawczą, sportową lub turystyczną, na cele niezwiązane z działalnością zarobkową, a także organizacjom pożytku publicznego na cel prowadzonej działalności pożytku publicznego”. Podobnie, zgodnie z art. 59 ust. 1 zd. 1 „Minister właściwy do spraw Skarbu Państwa może wyposażyć fundację lub dokonać darowizny nieruchomości z zasobu Skarbu Państwa na rzecz fundacji

⁷⁵ Dz.U. z 2004 r., Nr 261, poz. 2603 ze zm.

oraz organizacji pożytku publicznego prowadzących działalność, o której mowa w art. 68 ust. 1 pkt 2, na jej cele statutowe”.

Przepisy powyższe oznaczają, że uzyskane w ww. okolicznościach nieruchomości nie mogą być spożytkowane w zakresie działalności gospodarczej organizacji pożytku publicznego.

Podobnie należy zauważyć, że zgodnie z art. 8 pkt 2a ustawy dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁷⁶ zwolnione od podatku są organizacje pożytku publicznego, jeżeli dokonają czynności cywilnoprawnych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego w rozumieniu przepisów o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Przepis ten oznacza, że organizacje pożytku publicznego korzystają ze zwolnienia podatkowego tylko w zakresie ich nieodpłatnej działalności statutowej, tak więc również i w tym przypadku konieczne jest wyraźne przeznaczenie nabywanej rzeczy do prowadzenia działalności statutowej, co wyklucza możliwość wykorzystania tego składnika w zakresie działalności gospodarczej.

W sytuacji, gdy uprzywilejowane podatkowo przeznaczenie określonych składników majątkowych na działalność statutową ulegnie zmianie po stronie organizacji pożytku publicznego powstanie po prostu zobowiązanie podatkowe w zakresie właściwego podatku.

Jak widać wszystkie powyższe przepisy przewidują przywileje dla organizacji pożytku publicznego, ale tylko w zakresie ich działalności statutowej. W sytuacji zatem, gdy brak jest organizacyjnego wyodrębnienia działalności gospodarczej, powstaje pole do nadużyć polegających na nieksięgowanym wykorzystywaniu środków przeznaczonych na działalność statutową, do prowadzenia działalności gospodarczej⁷⁷.

⁷⁶ Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.

⁷⁷ Zwracają na to również uwagę W. KONIECZNY, C. WIŚNIEWSKI, *Fundacje – jaki model?*, «Przegląd Podatkowy» 1992 nr 9, s. 19; A. KIDYBA, *Ustawa o fundacjach*, cit., s. 46; C. WIŚNIEWSKI, *Tworzenie i funkcjonowanie organizacji pozarządowych – wybrane problemy cywilnoprawne*, «Głosa» 1999 nr 4, s. 1.

Konieczność tego rodzaju wyodrębnienia wydaje się jednak oczywista. Skoro bowiem przywileje podatkowe organizacji pożytku publicznego związane są z działalnością pożytku publicznego, to istotne znaczenie ma możliwość ustalenia, czy uzyskane środki majątkowe rzeczywiście służą bezpośrednio realizacji zadań publicznych.

COMMERCIAL ACTIVITY OF NONPROFIT ORGANIZATIONS

Summary

The issue of the economic activity of nonprofit organizations is highly controversial in Poland. Some scholars argue that this sort of activity should not be opened for the third sector organizations at all because in practice it often dominates over the statutory activity, constitutes the fields of abuses and casts shadow on the good reputation of the sector. The others believe that the non governmental organizations should have the possibility to engage in business activities subject to certain conditions. The second position has been accepted by the Polish legislator in the recent law on the public utility activity and voluntarism from June 23th, 2003.

The law provides for a relatively detailed and interesting regulation of the economic activity of so called public utility organizations, that is the organizations which – because of their public utility character – are treated in a very favorable manner by the legislator (e.g. from the perspective of tax law). The legislator distinguishes between business activity, paid and free public utility activity (art. 6-10). The difference between a business activity and a paid public utility activity depends on the level of the fee charged for the goods or services. If the fee is not intended to generate net income but only to cover the direct costs of the goods or services provided by the organization, then in principle it is „a paid public utility activity”. This activity may constitute the statutory activity of a public utility organization. However the legislator has also decided, that „a paid public utility activity” constitutes a business activity in a case where the payment

of the natural persons employed by the organization exceeds 150% of the average payment. As to the business activity, the legislator has decided that the business activity of the public utility organization has to serve its statutory goals (art. 20 p. 4). It means that this activity may only have a subsidiary character and may not constitute a main statutory activity of the organization.