

M. Supera-Markowska

System zlecania zadań publicznych organizacjom pozarządowym przez administrację publiczną (centralną i samorządową) w Hiszpanii na tle rozwiązań polskich

Maria Supera-Markowska¹

**SYSTEM ZLECANIA ZADAŃ PUBLICZNYCH ORGANIZACJOM
POZARZĄDOWYM
PRZEZ ADMINISTRACJĘ PUBLICZNĄ (CENTRALNĄ I SAMORZĄDOWĄ)
W HISZPANII NA TLE ROZWIĄZAŃ POLSKICH**

24.12.2023 r., Warszawa

¹ Dr. M. Supera-Markowska, adiunkt i kierownik Centrum Prawa Hiszpańskiego i Europejskiego na Uniwersytecie Warszawskim, koordynator akademicki Stałego Seminarium Prawa Polskiego na Uniwersytecie w Murcji, ORCID: 0000-0003-1599-0740.

SPIS TREŚCI

I. WSTĘP	3
II. ZASADA SUBSYDIARNOŚCI	3
III. FORMY SAMORGANIZACJI SPOŁECZEŃSTWA OBYWATELSKIEGO	6
IV. ŹRÓDŁA PRAWA	7
V. ZAKRES REGULACJI ORAZ PODSTAWOWE KATEGORIE POJĘCIOWE	9
V.1. System polski	9
V.1.1. Ustawa o działalności pożytku publicznego i zakres jej regulacji	9
V.1.2. Organizacje pozarządowe i tzw. podmioty z nimi zrównane	9
V.1.3. Działalność pożytku publicznego	10
V.2. System hiszpański	14
V.2.1. Zakres regulacji najważniejszych ustaw	14
V.2.2. Jednostki nienastawione na zysk (<i>entidades sin fines lucrativos</i>)	16
V.2.3. Działalność w interesie ogólnym (<i>de interés general</i>)	17
VI. WSPÓŁPRACA ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ Z TRZECIM SEKTOREM	18
VI.1. System polski	18
VI.1.1. Podstawy prawne współpracy i jej formy	18
VI.1.2. Przekazywanie dotacji na zleconą realizację zadań publicznych	19
VI.2. System hiszpański	21
VI.2.1. Podstawy prawne współpracy i jej formy	21
VI.2.2. Przekazywanie dotacji na działalność w interesie ogólnym (<i>de interés general</i>)	22
VI.3. Podatkowe ujęcie dotacji	23
VII. WNIOSKI KOŃCOWE	29
WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH	31

I. WSTĘP

Zadanie publiczne to obowiązek podjęcia określonej działalności przez organ administracji publicznej – centralnej lub samorządowej - któremu zadanie to zostało prawnie powierzone. Przy realizacji tych zadań organy administracji publicznej często mogą, a czasem nawet powinny, współpracować z organizacjami pozarządowymi. Postulat tej współpracy wywodzi się z założenia, iż w społeczeństwie demokratycznym organizacje obywateli, skupiające najaktywniejsze i najbardziej wrażliwe na sprawy społeczne jednostki, powinny zostać włączone w system funkcjonowania państwa: zarówno na szczeblu lokalnym, jak i regionalnym, a także centralnym. Dzięki temu ma następować realizacja **zasady pomocniczości** (inaczej **subsydiarności**), w myśl której ani państwo, ani też jednostki samorządu terytorialnego nie powinny ingerować w sprawy, z którymi poszczególne jednostki są w stanie poradzić sobie same, a jedynie tam gdzie pomoc jest niezbędna. Streszczają ją zdania: "tyle władzy, na ile to konieczne, tyle wolności, na ile to możliwe" oraz "tyle państwa, na ile to konieczne, tyle społeczeństwa, na ile to możliwe".

II. ZASADA SUBSYDIARNOŚCI

Zasada subsydiarności została systematycznie sformułowana w encyklice Piusa XI *Quadragesimo anno* w 1931 roku: „Co jednostka z własnej inicjatywy i własnymi siłami może zdziałać, tego nie wolno wydzierać na rzecz społeczeństwa; podobnie niesprawiedliwością, szkodą społeczną i zakłócaniem ustroju jest zabieranie mniejszym i niższym społecznościom tych zadań, które mogą spełnić, i przekazywanie ich społecznościom większym i wyższym. Każda akcja społeczna z uwagi na cel i ze swej natury ma charakter pomocniczy; winna pomagać członkom organizmu społecznego, a nie niszczyć go i wchłaniać.” Obecnie zasada pomocniczości przyjmowana jest w doktrynie prawa publicznego (najwcześniej od lat 70 XX wieku w Niemczech), a także ujęta w niektórych konstytucjach². W prawie unijnym zasada subsydiarności sformułowana została w *Traktacie z Maastricht*³, na mocy którego określono,

² H. Izdebski, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 7.

³ *Traktat o Unii Europejskiej* podpisany 7 lutego 1992 r. w Maastricht (Dz. Urz. UE C 191, z 29.7.1992 r., s. 1-112).

że Unia Europejska ma prawo działać tylko w interesie wszystkich państw Wspólnoty i tylko w takich przypadkach, gdy dany kraj nie jest w stanie samodzielnie zrealizować postawionego zadania.

Zasada subsydiarności (pomocniczości) jako zasada generalna, tj. zasada znajdująca zastosowanie do całego funkcjonowania Unii Europejskiej, wyrażona była w art. 5 *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską*⁴: „Wspólnota działa w granicach kompetencji powierzonych jej niniejszym Traktatem oraz celów w nim wyznaczonych. W dziedzinach, które nie należą do jej kompetencji wyłącznej, Wspólnota podejmuje działania, zgodnie z zasadą pomocniczości, tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele proponowanych działań nie mogą być osiągnięte w sposób wystarczający przez Państwa Członkowskie, natomiast z uwagi na rozmiary lub skutki proponowanych działań możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Wspólnoty. Działanie Wspólnoty nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów niniejszego Traktatu.”

Natomiast obecnie obowiązujący art. 5 *Traktatu o Unii Europejskiej*⁵, który zastąpił art. 5 *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską*, stanowi w ust. 3: „Zgodnie z zasadą pomocniczości, w dziedzinach, które nie należą do jej wyłącznej kompetencji, Unia podejmuje działania tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez Państwa Członkowskie, zarówno na poziomie centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym, i jeśli ze względu na rozmiary lub skutki proponowanego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii. Instytucje Unii stosują zasadę pomocniczości zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności. Parlamenti narodowe czuwają nad przestrzeganiem zasady pomocniczości zgodnie z procedurą przewidzianą w tym protokole.” Konsekwencją takiego określenia zasady pomocniczości jest włączenie organów państw członkowskich (zarówno administracji rządowej, jak i samorządowej) oraz ich organizacji pozarządowych

⁴ Wersja skonsolidowana *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską* (Dz. Urz. UE C 321 E, z 29.12.2006 r., s. 37-186).

⁵ Wersja skonsolidowana *Traktatu o Unii Europejskiej* (Dz. Urz. UE C 202, z 7.6.2016 r., s. 13-46).

w prace prowadzone w ramach Unii Europejskiej m.in. poprzez włączenie ich przedstawicieli do Komitetu Ekonomiczno-Społecznego⁶ oraz Komitetu Regionów⁷.

W polskiej Konstytucji⁸ **zasada pomocniczości** występuje w **ujęciu wertykalnym** (pomocniczość pionowa) w art. 163 i art.164 ust. 3. Zgodnie z art.163 Konstytucji RP samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne niezastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Natomiast na mocy art.164 ust. 3 Konstytucji RP gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych jednostek samorządu terytorialnego.

Zasada pomocniczości horyzontalnej (pomocniczości poziomej) opiera się na założeniu współdziałania i komplementarności obywateli i instytucji publicznych. Zgodnie z tą zasadą, jeżeli dane zadanie publiczne może zostać efektywnie wykonane przez podmiot niepubliczny, w szczególności przez organizację pozarządową, to podmiot publiczny może (powinien) je zlecić (z dofinansowaniem lub z całkowitym sfinansowaniem kosztów jego realizacji). Jednocześnie organizacje pozarządowe i inne jednostki o podobnym do nich statusie mają prawo do prowadzenia działalności ukierunkowanej na interes ogólny bez ubiegania się o upoważnienie lub zezwolenie władz publicznych, a ich samodzielna działalność powinna być popierana przez władze publiczne. Celem tak rozumianej zasady subsydiarności jest usprawnienie i ulepszenie dobra publicznego (a nie przeniesienie działalności z sektora publicznego do sektora społecznego czy prywatnego). Warto w tym kontekście przytoczyć fragment preambuły do Konstytucji RP, w której znajduje się następujące stwierdzenie: „ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa oparte na poszanowaniu wolności i sprawiedliwości, współdziałaniu władz, dialogu

⁶ Komitet Ekonomiczno-Społeczny został powołany w 1957 r. na mocy postanowień *Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą*. Jest organem doradczym składającym się z przedstawicieli pracodawców, związków zawodowych, rolników, konsumentów oraz pozostałych grup interesu. Choć członkowie Komitetu są wyznaczani przez państwa członkowskie, ich decyzje są niezawisłe i nieograniczone instrukcjami państw, które ich powołały. Członkowie są mianowani przez Radę na okres pięciu lat. Obecnie Komitet liczy 329 członków, w tym 21 z Polski.

⁷ Komitet Regionów został powołany w 1994 r. na mocy postanowień *Traktatu z Maastricht*. Jest on organem doradczym składającym się z przedstawicieli władz regionalnych i lokalnych poszczególnych państw członkowskich. Przedstawiciele wyznaczają wprawdzie rządy krajów UE, jednak w ramach Komitetu są oni całkowicie niezależni politycznie. Mianuje ich Rada na pięcioletnią kadencję. Obecnie Komitet liczy 329 członków, w tym 21 z Polski.

⁸ *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm., dalej: Konstytucja RP.

społecznym oraz na zasadzie pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot”. Z kolei w hiszpańskim systemie **prawo obywateli do udziału w sprawach publicznych** zagwarantowane jest art. 23 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii⁹, zgodnie z którym „obywatele mają prawo do uczestniczenia w sprawach publicznych, bezpośrednio lub za pośrednictwem swoich przedstawicieli, wybieranych w periodycznych wolnych wyborach powszechnych”¹⁰.

III. FORMY SAMORGANIZACJI SPOŁECZEŃSTWA OBYWATELSKIEGO

Wśród możliwych form prawnych samoorganizacji obywateli chcących działać na rzecz dobra publicznego należy wymienić przede wszystkim stowarzyszenia, a także fundacje, lub - posługując się terminem ogólnym - organizacje pozarządowe. W tym kontekście należy zauważyć, iż zarówno Konstytucja RP, jak i Konstytucja Hiszpanii przewidują prawo do (wolność) zrzeszania się (art. 22 ust. 1¹¹ Konstytucji Hiszpanii i art. 58 ust. 1¹² Konstytucji RP), Konstytucja Hiszpanii w art. 34 ust. 1¹³ uznaje prawo do tworzenia fundacji w interesie ogólnym (*de interés general*), a Konstytucja RP w art. 12¹⁴ gwarantuje wolność tworzenia i działania m. in. stowarzyszeń oraz fundacji.

Stowarzyszenia (a następnie fundacje) stanowią najczęstszą formę samoorganizacji społeczeństwa obywatelskiego w Polsce. Zgodnie z danymi prezentowanymi przez Główny Urząd Statystyczny¹⁵ w 2018 r. aktywną działalność prowadziło 101 tys. rejestrowych organizacji non-profit. Najliczniejszą wśród nich grupę stanowiły stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne - 69,1 tys. podmiotów (68,4%), a następnie fundacje - 14,5 tys. (14,4%)¹⁶. W 2020 r. aktywną działalność prowadziło 95,1 tys. rejestrowych organizacji non-profit, wśród

⁹ *Konstytucja Hiszpanii z 31 października 1978 r. (Constitución Española de 31 de octubre de 1978)*, BOE Nr 311, z 29.12.1978 r., ze zm., dalej: Konstytucja Hiszpanii.

¹⁰ W oryginale: “Los ciudadanos tienen el derecho a participar en los asuntos públicos, directamente o por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas por sufragio universal.”

¹¹ W oryginale: “Se reconoce el derecho de asociación.”

¹² „Każdemu zapewnia się wolność zrzeszania się.”

¹³ W oryginale: “Se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley.”

¹⁴ „Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno-zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji.”

¹⁵ *Zob. Sektor non-profit w 2018 r. The non-profit sector in 2018*, red. K. Goś-Wójcicka, Warszawa-Kraków 2020.

¹⁶ *Sektor non-profit w 2018 r. The non-profit sector in 2018*, red. K. Goś-Wójcicka, Warszawa-Kraków 2020, s. 30.

których ponownie najliczniejszą grupę stanowiły stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne wraz z fundacjami, z czego stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych było 66,7 tys. (70,1% wszystkich podmiotów), a fundacji – 16 tys. (16,8%).¹⁷ W analogicznym okresie (2020 r.) w Hiszpanii, według danych prezentowanych przez hiszpańskie Ministerstwo Spraw Wewnętrznych, zarejestrowanych we właściwym rejestrze było 60,1 tys. stowarzyszeń¹⁸. W tym samym okresie liczba fundacji wyniosła 15,8 tys. (z czego 10,5 tys. stanowiły fundacje prowadzące aktywną działalność)¹⁹.

IV. ŹRÓDŁA PRAWA

Zasada subsydiarności w ujęciu horyzontalnym (udziału obywateli w sprawach publicznych) może być realizowana między innymi poprzez **współpracę** administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi, **w ramach której organy administracji publicznej zlecająca organizacjom pozarządowym realizację zadań publicznych i przekazują dotacje na ich sfinansowanie (dofinansowanie)**. System zlecania tych zadań, zwłaszcza gdy towarzyszą mu przepływy środków publicznych w postaci udzielanych dotacji, wymaga odpowiedniej regulacji prawnej.

Są to zagadnienia na styku prawa konstytucyjnego, administracyjnego oraz finansowego, a ich **odpowiednie regulacje wynikają przede wszystkim z:**

- ustawy zasadniczej, tj.:
 - ✓ w Polsce: Konstytucji RP,
 - ✓ w Hiszpanii: Konstytucji Hiszpanii,
- a także przepisów innych aktów prawnych, w tym zwłaszcza:
 - ✓ określających zadania państwa i samorządów terytorialnych²⁰,

¹⁷ Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy. *The non-profit sector in 2020. Associations, foundations, faith-based charities, business and professional association*, red. K. Goś-Wójcicka, Warszawa-Kraków 2022, s. 28.

¹⁸ Gobierno de España, *Anuario estadístico del Ministerio del Interior 2020*, Madrid 2021, s. 30.

¹⁹ Asociación Española de Fundaciones, *Análisis de la contribución económica y social de las fundaciones españolas*, Madrid 2023, s. 7.

²⁰ Tj. w Polsce przede wszystkim tzw. ustaw ustrojowych jednostek samorządu terytorialnego, a w Hiszpanii przede wszystkim tzw. Statutów (o) Autonomii.

- ✓ regulujących kwestie finansów publicznych, tj. przede wszystkim:
 - w Polsce: ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²¹,
 - w Hiszpanii: ustawy 47/2003, z 26 listopada, generalnej budżetowej²² oraz ustawy 38/2003, z 17 listopada, generalnej o dotacjach²³,

- ✓ określających zasady działalności organizacji pozarządowych w danym systemie prawa, tj. przede wszystkim:
 - w Polsce: ustawy z 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie²⁴, ustawy z 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach²⁵ oraz ustawy z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach²⁶,
 - w Hiszpanii: ustawy 49/2002, z 23 grudnia, o systemie podatkowym jednostek niestawionych na zysk i podatkowym wspieraniu mecenatu²⁷, ustawy organicznej 1/2002, z 22 marca, regulującej prawo do zrzeszania się²⁸ oraz ustawy 50/2002, z 26 grudnia, o fundacjach²⁹.

²¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 1270, ze zm., dalej u.f.p.

²² Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, BOE Nr 284, z 27.11.2003 r., ze zm.

²³ Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, BOE Nr 276, z 18.11.2003 r., ze zm.

²⁴ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 571, dalej: u.dz.p.p.w.

²⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r., poz. 2261, dalej: p.s.

²⁶ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 166, dalej: u.f.

²⁷ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, BOE Nr 307, z 24.12.2002, ze zm., dalej: Ley 49/2002.

²⁸ Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, BOE Nr 73, z 26.3.2002 r., ze zm., dalej: LO 1/2002.

²⁹ Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, BOE Nr 310, z 27.12.2002 r., ze zm., dalej: Ley 50/2002.

V. ZAKRES REGULACJI ORAZ PODSTAWOWE KATEGORIE POJĘCIOWE

V.1. System polski

V.1.1. Ustawa o działalności pożytku publicznego i zakres jej regulacji

W Polsce podstawowym aktem prawnym dla wszystkich organizacji pozarządowych jest *ustawa z 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*³⁰. Ustawa reguluje zasady:

- prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych, współpracy organów administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi oraz współpracy, o której mowa w art. 4d u.dz.p.p.w.,
- uzyskiwania przez organizacje pozarządowe statusu organizacji pożytku publicznego oraz funkcjonowania organizacji pożytku publicznego,
- sprawowania nadzoru nad prowadzeniem działalności pożytku publicznego,
- tworzenia i funkcjonowania rad działalności pożytku publicznego,
- wykonywania świadczeń przez wolontariuszy oraz korzystania z tych świadczeń³¹.

Ustawa zawiera też definicje legalne m. in. następujących pojęć istotnych w kontekście tematyki niniejszego opracowania: organizacja pozarządowa i działalność pożytku publicznego.

V.1.2. Organizacje pozarządowe i tzw. podmioty z nimi zrównane

Organizacje pozarządowe, zgodnie z art. 3 ust. 2 u.dz.p.p.w., to niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, ani przedsiębiorstwami państwowymi, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi, **niedziałające w celu osiągnięcia zysku**, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia. Natomiast definicje poszczególnych form

³⁰ U.dz.p.p.w.

³¹ Zob. art. 1 u.dz.p.p.w.

organizacji pozarządowych określają właściwe dla nich akty prawne, tj. przede wszystkim (biorąc pod uwagę ich liczebność) p.s.³² i u.f.³³

Zasadniczo organizacje pozarządowe powinny koncentrować swoją działalność na realizacji celów społecznie użytecznych w ramach prowadzonej przez nie działalności pożytku publicznego. Cele te mogą realizować też tzw. **podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi**, tj.:

- osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (między innymi parafie, diecezje, zakony, opactwa, klasztory, kustodie, zbory, Caritas, Bractwo Młodzieży Prawosławnej, gminy żydowskie, gminy muzułmańskie), jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego,
- stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego,
- spółdzielnie socjalne³⁴,
- spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów *ustawy z 25 czerwca 2010 r. o sporcie*³⁵, które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników³⁶.

V.1.3. Działalność pożytku publicznego

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.dz.p.p.w. **działalność pożytku publicznego** stanowi działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań

³² Zob. art. 2 ust. 1 p.s., zgodnie z którym „stowarzyszenie jest dobrowolnym, samorządnym, trwałym zrzeszeniem o celach niezarobkowych.”

³³ Zob. zwłaszcza art. 1 u.f., zgodnie z którym „fundacja może być ustanowiona dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich, jak: ochrona zdrowia, rozwój gospodarki i nauki, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, opieka i pomoc społeczna, ochrona środowiska oraz opieka nad zabytkami”.

³⁴ Z tym że do spółdzielni socjalnych nie stosuje się przepisów art. 19b–41i u.dz.p.p.w.

³⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 2048.

³⁶ Zob. art. 3 ust. 3 u.dz.p.p.w.

publicznych określonych w ustawie. Definicja działalności pożytku publicznego opiera się na trzech elementach:

- prowadzą ją organizacje pozarządowe lub tzw. podmioty z nimi zrównane (zakres podmiotowy),
- ma **charakter społecznie użyteczny** (charakter społecznej użyteczności),
- prowadzona jest w sferze zadań publicznych określonych w art. 4 u.dz.p.p.w. (zakres przedmiotowy).

W myśl przepisów u.dz.p.p.w. działalność pożytku publicznego może być prowadzona jako działalność odpłatna lub nieodpłatna. **Odpłatna działalność pożytku publicznego** zgodnie z art. 8 ust. 1 u.dz.p.p.w. to:

- 1) „działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które pobierają one wynagrodzenie”, a także
- 2) sprzedaż wytworzonych towarów lub świadczenie usług w zakresie:
 - a) rehabilitacji społecznej i zawodowej osób niepełnosprawnych na zasadach określonych w *ustawie z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*³⁷ lub
 - b) integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, o których mowa w *ustawie z 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym*³⁸ oraz *ustawie z 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych*³⁹, jak również
- 3) sprzedaż przedmiotów darowizny.

Natomiast **działalność nieodpłatna pożytku publicznego** to działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i tzw. podmioty z nimi zrównane, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4 u.dz.p.p.w., za które nie pobierają one wynagrodzenia⁴⁰

Zgodnie z art. 6 u.dz.p.p.w., **działalność pożytku publicznego nie stanowi**, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1 u.dz.p.p.w., **działalności gospodarczej** w rozumieniu przepisów *Prawa przedsiębiorców*⁴¹. Nie wyklucza to jednak uznania jej za działalność gospodarczą na

³⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.

³⁸ Tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 176 ze zm.

³⁹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 802 ze zm.

⁴⁰ Zob. art. 7 u.dz.p.p.w.

⁴¹ *Ustawa z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców* (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.).

gruncie innych przepisów, w szczególności przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁴², zawierających autonomiczną definicję działalności gospodarczej⁴³, co kreować może pewne problemy w praktyce rozliczeń NGO-sów⁴⁴.

Jako **zadania publiczne** należy rozumieć zadania, które zostały ustawowo wskazane jako zadania władz publicznych lub tworzonych przez nie jednostek organizacyjnych. Sfera zadań publicznych, które mogą stanowić przedmiot działalności pożytku publicznego, określona jest w art. 4 ust. 1 u.d.z.p.p.w.; jest ona bardzo szeroka i obejmuje zadania w zakresie:

- pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób;
- wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- tworzenia warunków do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych wspólnoty samorządowej;
- udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej oraz zwiększania świadomości prawnej społeczeństwa;
- działalności na rzecz integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym;
- działalności charytatywnej;
- podtrzymywania i upowszechniania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej;
- działalności na rzecz mniejszości narodowych i etnicznych oraz języka regionalnego;
- działalności na rzecz integracji cudzoziemców;
- ochrony i promocji zdrowia, w tym działalności leczniczej w rozumieniu *ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej*⁴⁵;
- działalności na rzecz osób niepełnosprawnych;
- promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;
- działalności na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;

⁴² Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.), dalej: u.p.t.u.

⁴³ Zob. art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

⁴⁴ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, Nr 7/2023 oraz przywołana tam literatura.

⁴⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 991 ze zm.

- działalności na rzecz osób w wieku emerytalnym;
- działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;
- działalności wspomagającej rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności oraz rozpowszechnianie i wdrażanie nowych rozwiązań technicznych w praktyce gospodarczej;
- działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;
- nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania;
- działalności na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży;
- kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego;
- wspierania i upowszechniania kultury fizycznej;
- ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego;
- turystyki i krajoznawstwa;
- porządku i bezpieczeństwa publicznego;
- obronności państwa i działalności Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej;
- upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;
- udzielania nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego;
- ratownictwa i ochrony ludności;
- pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;
- upowszechniania i ochrony praw konsumentów;
- działalności na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;
- promocji i organizacji wolontariatu;
- pomocy Polonii i Polakom za granicą;
- działalności na rzecz kombatantów i osób represjonowanych;
- działalności na rzecz weteranów i weteranów poszkodowanych w rozumieniu *ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa*⁴⁶;
- promocji Rzeczypospolitej Polskiej za granicą;
- działalności na rzecz rodziny, macierzyństwa, rodzicielstwa, upowszechniania i ochrony praw dziecka;

⁴⁶ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2112.

- przeciwdziałania uzależnieniom i patologiom społecznym;
- rewitalizacji;
- działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3, w zakresie określonym w powyższych punktach;
- działalności na rzecz podmiotów ekonomii społecznej i przedsiębiorstw społecznych, o których mowa w *ustawie z 5 sierpnia 2022 r. o ekonomii społecznej*⁴⁷.

Katalog zadań zaliczanych w u.dz.p.p.w. do sfery zadań publicznych jest **zamknięty** (wyliczenie ma charakter wyczerpujący – enumeratywny), z tym że na podstawie art. 4 ust. 2 u.dz.p.p.w. 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 organizacje pozarządowe oraz podmioty z nimi zrównane w sposób zapewniający wystarczające zaspokajanie potrzeb społecznych. Jak wynika jednak z powyższego wyliczenia, katalog sfery zadań publicznych określony w art. 4 ust. 1 u.dz.p.p.w. obejmuje praktycznie wszystkie istotniejsze przedmioty realnego i potencjalnego wspólnego zainteresowania organów administracji publicznej i podmiotów trzeciego sektora (poza katalogiem została między innymi geodezja, planowanie przestrzenne, administracja architektoniczno-budowlana). Stąd też Rada Ministrów nie skorzystała do tej pory z upoważnienia zawartego w art. 4 ust. 2 u.dz.p.p.w. i mało prawdopodobne wydaje się, by skorzystała z niego w przyszłości.

V.2. System hiszpański

V.2.1. Zakres regulacji najważniejszych ustaw

W Hiszpanii nie występuje akt prawny wprost analogiczny do u.dz.p.p.w. Jednocześnie jednak ponieważ najczęstszą formą samoorganizacji społeczeństwa obywatelskiego są tam (podobnie jak w Polsce) stowarzyszenia, podstawowe znaczenie dla funkcjonowania większości NGO-sów w tym kraju mają regulacje *ustawy organicznej 1/2002, z 22 marca, regulującej prawo do zrzeszania się*⁴⁸. Ustawa nie tylko określa zasady tworzenia i działania

⁴⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1287 ze zm.

⁴⁸ *Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación*, BOE Nr 73, z 26.3.2002 r., ze zm., dalej: LO 1/2002.

stowarzyszeń (jako jednej z możliwych form prawnych realizowania prawa do zrzeszania się⁴⁹), ale szerzej reguluje kwestie związane z realizacją prawa do zrzeszania się, w tym wspierania przez administrację publiczną działalności w interesie ogólnym (*de interés general*). Zgodnie z art. 1 ust. 1 LO 1/2002 jej celem jest „rozwiniecie” prawa do zrzeszania się, o którym mowa w art. 22 Konstytucji Hiszpanii, oraz ustanowienie zasad ustroju prawnego wszelkich zrzeszeń, których regulacja leży w gestii państwa⁵⁰.

Ustawa ta dotyczy wszelkich zrzeszeń (stowarzyszeń) nienastawionych na zysk (*sin fin de lucro*), które nie podlegają⁵¹ regulacji szczególnej⁵². Natomiast jeśli chodzi o fundacje, w tym fundacje o interesie ogólnym, których prawo tworzenia gwarantuje art. 34 ust. 1 Konstytucji Hiszpanii, to podlegają one odrębnej regulacji prawnej zawartej w *ustawie 50/2002, z 26 grudnia, o fundacjach*⁵³.

Ponadto w Hiszpanii obowiązuje *ustawa 49/2002, z 23 grudnia, o systemie podatkowym jednostek nienastawionych na zysk i zachętach podatkowych dla mecenatu*⁵⁴, który to z kolei akt prawny nie znajduje wprost swojego odpowiednika w polskim systemie prawnym⁵⁵. Celem tej ustawy jest uregulowanie szczególnego systemu podatkowego jednostek nienastawionych na zysk, z uwzględnieniem ich funkcji społecznej, specyfiki działalności i szczególnych cech oraz ustanowienie systemu zachęt podatkowych dla ich wspierania.

⁴⁹ I w tym kontekście jest aktem prawnym odpowiadającym p.s. w polskim systemie prawnym.

⁵⁰ W hiszpańskim systemie prawa wiele kwestii pozostaje w kompetencji prawodawczej wspólnot autonomicznych, stąd też pewne zagadnienia mogą być odmienne uregulowane w poszczególnych wspólnotach, a nawet w razie podobnej lub takiej samej regulacji – ich źródłem mogą być odmienne (regionalne) akty prawa.

⁵¹ Art. 1 ust. 2 LO 1/2002 (w oryginale: „El derecho de asociación se registrará con carácter general por lo dispuesto en la presente Ley Orgánica, dentro de cuyo ámbito de aplicación se incluyen todas las asociaciones que no tengan fin de lucro y que no estén sometidas a un régimen asociativo específico.”).

⁵² Takiej regulacji podlegają m. in. partie polityczne, związki zawodowe i organizacje pracodawców. Warto zauważyć, iż w polskim systemie prawa – co do zasady podlegają one przepisom u.dz.p.p.w. - z wyłączeniem stosowania do nich niektórych z regulacji tej ustawy (a mianowicie przepisów działu II – zob. art. 3 ust. 4 u.dz.p.p.w.).

⁵³ *Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones*, BOE Nr 310, z 27.12.2002 r., ze zm., dalej: *Ley 50/2002*.

⁵⁴ *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, BOE Nr 307, z 24.12.2002, ze zm., dalej: *Ley 49/2002*.

⁵⁵ Ewentualne szczególne regulacje podatkowe dotyczące organizacji pozarządowych jako jednostek nienastawionych na zysk zawarte są w poszczególnych regulacjach dotyczących podatków i „zwykłych” podatników, tj. ustawach o podatkach dochodowych czy u.p.t.u., itd. Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Warszawa 2016.

V.2.2. Jednostki nienastawione na zysk (*entidades sin fines lucrativos*)

Szukając w systemie hiszpańskim pojęcia najbardziej analogicznego do terminu organizacje pozarządowe w systemie polskim, można wskazać, iż z uwagi na nacisk kładziony na nienastawienie na zysk (*sin fin de lucro*), terminem takim⁵⁶ są **jednostki nienastawione na zysk** (*entidades sin fines lucrativos*).

Termin ten jest definiowany w art. 2 w zw. z art. 3 Ley 49/2002, zgodnie z którymi uznaje się za jednostki nienastawione na zysk (*entidades sin fines lucrativos*) m. in. stowarzyszenia użyteczności publicznej oraz fundacje (a także pewne inne podmioty)⁵⁷ spełniające w szczególności następujące warunki:

- realizowania celów w interesie ogólnym (*de interés general*), takich jak w zakresie m.in. ochrony praw człowieka, ofiar terroryzmu i aktów przemocy, pomocy społecznej i włączenia społecznego, działalności obywatelskiej, edukacyjnej, kulturalnej, naukowej, sportu, zdrowia, zatrudnienia, wzmocnienia instytucjonalnego, współpracy na rzecz rozwoju, promowania wolontariatu, promowania działań społecznych, ochrony środowiska naturalnego, promocji i troski o osoby zagrożone wykluczeniem z przyczyn fizycznych, ekonomicznych lub kulturowych, propagowania wartości konstytucyjnych i ochrony zasad demokratycznych, promowania tolerancji, promowania gospodarki społecznej, rozwoju społeczeństwa informacyjnego, badań naukowych, rozwoju technologicznego lub innowacji oraz ich transferu do sektora produkcyjnego,
- przeznaczania na realizację tych celów co najmniej 70% określonych dochodów lub przychodów organizacji,
- inne⁵⁸.

Kategoria stowarzyszeń użyteczności publicznej jest uregulowana w LO 1/2002. Stowarzyszenia mogą, po spełnieniu pewnych warunków⁵⁹, uzyskać status użyteczności publicznej. Ich cele statutowe mają zmierzać do realizacji interesu ogólnego i mieć charakter: obywatelski, edukacyjny, naukowy, kulturalny, sportowy, zdrowotny, promocji wartości konstytucyjnych, promocji praw człowieka, ofiar terroryzmu, pomocy społecznej, współpracy

⁵⁶ Dotyczącym bardzo podobnej - jakkolwiek nie o takim samym zakresie - kategorii.

⁵⁷ Zob. art. 2 Ley 49/2002.

⁵⁸ Zob. art. 3 Ley 49/2002.

⁵⁹ Zob. art. 32 LO 1/2002.

na rzecz rozwoju, promocji kobiet, promocji i ochrony rodziny, ochrony dzieciństwa, ochrony rodziny, promocji równych szans i tolerancji, ochrony środowiska naturalnego, promocji ekonomii społecznej lub badań naukowych, promocji wolontariatu społecznego, ochrony konsumentów i użytkowników, promocji i pomocy osobom zagrożonym wykluczeniem z przyczyn fizycznych, społecznych, gospodarczych, kulturalnych i innych o podobnym charakterze. Stowarzyszenia spełniające warunek celu (i pewne inne warunki) podlegają odpowiedniej rejestracji jako **stowarzyszenia użyteczności publicznej** (*asociaciones de utilidad publica*). Stowarzyszeniom tym, zgodnie z art. 33 LO 1/2002, przysługują prawa m. in. do: używania wzmianki o posiadaniu takiego statusu, korzystania z pewnych zwolnień podatkowych oraz nieodpłatnej pomocy prawnej.

Oddzielnej regulacji prawnej⁶⁰ podlegają **fundacje**, co jest o tyle logiczne, iż fundacje opierają swoją rację bytu na substracie kapitałowym. Ponadto z punktu widzenia idei samoorganizacji społeczeństwa obywatelskiego to stowarzyszenia bardziej odpowiadają jej założeniom, co nie zmienia oczywiście konieczności stosownej regulacji normatywnej fundacji mogących też realizować cele społecznie użyteczne. Zgodnie z art. 1 Ley 50/2002 fundacje to organizacje nienastawione na zysk, które z woli swoich twórców (założycieli, fundatorów) przeznaczyły trwale swój majątek na realizację „celów interesu ogólnego” (*de fines de interés general*)⁶¹.

V.2.3. Działalność w interesie ogólnym (*de interés general*)

Z kolei jeśli chodzi o polskie pojęcie działalności pożytku publicznego, to najbliższym mu pojęciem w hiszpańskim systemie jest **działalność w interesie ogólnym** (hiszp.: *actividades de interés general*). Pojęcie to – w przeciwieństwie do pojęcia działalności pożytku publicznego z u.d.z.p.p.w. - nie posiada jednak definicji legalnej (w szczególności nie ma ustalonego zamkniętego katalogu rodzajów przedmiotowych takiej działalności). Niemniej jednak pojęcie to wydaje się być najbardziej zbliżonym do polskiego terminu „działalność pożytku publicznego”, gdyż w obydwu tych kategoriach kluczowy jest cel tej działalności:

⁶⁰ Zob. Ley 50/2002.

⁶¹ W oryginale: “Son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.”

„społecznej użyteczności” w u.dz.p.p.w. i „interesu ogólnego” (*de interés general*) w systemie hiszpańskim.

Cel „interesu ogólnego” występuje w przytoczonych już wcześniej przepisach Ley 49/2002⁶² oraz LO 1/2002⁶³. Występuje też w art. 3 ust. 1 Ley 50/2002, zgodnie z którym fundacje mają realizować cele interesu ogólnego, takie jak między innymi obrona praw człowieka, ofiar terroryzmu i aktów przemocy, pomocy społecznej i włączenia społecznego, obywatelstwa, edukacji, kultury, nauki, sportu, zdrowia, pracy, wzmocnienia instytucjonalnego, współpracy na rzecz rozwoju, promowania wolontariatu, promowania działań społecznych, ochrony środowiska i promowania gospodarki społecznej, promocji i opieki nad osobami zagrożonymi wykluczeniem z przyczyn fizycznych, społecznych lub kulturowych, propagowania wartości konstytucyjnych i ochrony zasad demokratycznych, promowania tolerancji, rozwoju społeczeństwa informacyjnego, badań naukowych i rozwoju technologicznego.

VI. WSPÓŁPRACA ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ Z TRZECIM SEKTOREM

VI.1. System polski

VI.1.1. Podstawy prawne współpracy i jej formy

Zgodnie z art. 5 ust. 1 u.dz.p.p.w. organy administracji publicznej prowadzą działalność w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, we współpracy z organizacjami pozarządowymi oraz tzw. podmiotami z nimi zrównanymi, prowadzącymi, odpowiednio do terytorialnego zakresu działania organów administracji publicznej, działalność pożytku publicznego w zakresie odpowiadającym zadaniom tych organów.

Współpraca może odbywać się w szczególności w formie:

- zlecenia przez organy administracji realizacji zadań publicznych na zasadach określonych w ustawie,

⁶² Zob. art. 2 w zw. z art. 3 Ley 49/2002.

⁶³ Zob. art. 32 LO 1/2002.

- wzajemnego informowania się o planowanych kierunkach działalności,
- konsultowania projektów aktów normatywnych w określonych dziedzinach,
- tworzenia wspólnych zespołów o charakterze doradczym i inicjatywnym,
- umowy o wykonanie inicjatywy lokalnej na zasadach określonych w ustawie,
- umowy partnerskiej, porozumienia albo umowy o partnerstwie określonych w stosownych przepisach prawnych⁶⁴.

VI.1.2. Przekazywanie dotacji na zleconą realizację zadań publicznych

Jedną z możliwych form tej współpracy jest zlecenie organizacjom pozarządowym oraz podmiotom z nimi zrównanym realizacji zadań publicznych na zasadach określonych w u.dz.p.p.w. (art. 5 ust. 2 pkt 1 u.dz.p.p.w.).

Zgodnie z art. 5 ust. 4 u.dz.p.p.w. zlecenie przez organy administracji publicznej organizacjom pozarządowym i zrównanym z nimi podmiotom realizacji zadań publicznych, określonych w art. 4 ustawy, może mieć formy:

- **powierzenia** wykonywania zadań publicznych, wraz z udzieleniem dotacji na finansowanie ich realizacji,
- **wspierania** wykonywania takich zadań, wraz z udzieleniem dotacji na dofinansowanie ich realizacji.

Należy rozróżnić wspieranie realizacji zadań publicznych i jej powierzenie. Zarówno wspieranie, jak i powierzenie jest jedną z form zlecania zadań publicznych przez organy administracji publicznej. Wspieranie polega na udzieleniu dotacji na dofinansowanie realizacji zadań publicznych wykonywanych przez organizacje pozarządowe oraz podmioty z nimi zrównane, prowadzące działalność statutową w danej dziedzinie, przy czym wsparcie realizacji zadania oznacza częściowe dofinansowanie za pośrednictwem dotacji. Natomiast powierzenie polega na udzielaniu dotacji na sfinansowanie realizacji zadań publicznych wykonywanych przez organizacje pozarządowe oraz podmioty z nimi zrównane, prowadzące

⁶⁴ Zob. art. 5 ust. 2 u.dz.p.p.w.

działalność statutową w danej dziedzinie. Powierzenie wykonania zadania oznacza przekazanie dotacji w całości pokrywającej koszty wykonania zadania.

Zlecenie realizacji zadań publicznych następuje zatem poprzez powierzenie wykonywania zadań publicznych lub wspieranie realizacji takich zadań, przy czym obydwie te formy wiążą się z **udzieleniem dotacji** – odpowiednio na sfinansowanie lub dofinansowanie realizacji tych zadań. Podkreślić należy, iż dotacja jest przekazywana na realizację zadania, a nie na dofinansowanie organizacji. Wynika to zarówno z przepisów u.dz.p.p.w., jak i u.f.p.

Art. 127 ust. 1 pkt. 1 lit. e) u.f.p. przewiduje możliwość **udzielania z budżetu państwa dotacji na sfinansowanie lub dofinansowanie zadań zleconych do realizacji** organizacjom pozarządowym. Natomiast art. 221 u.f.p. przewiduje możliwość **udzielania z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dotacji** dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych i nie działających w celu osiągnięcia zysku. Wprawdzie w art. 221 ust. 1 u.f.p. ustawodawca nie posłużył się terminem organizacje pozarządowe, ale podmioty spełniające kryteria definicji organizacji pozarządowych zawarte w art. 3 ust. 2 u.dz.p.p.w. zarazem spełniają kryteria zawarte w tym przepisie. Podmioty te mogą uzyskać dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z tym że:

- dotacje te mają być przeznaczone na cele publiczne,
- te cele publiczne mają być związane z realizacją zadań danej jednostki samorządu terytorialnego,
- dotacje mogą też być przekazane na dofinansowanie inwestycji związanych z realizacją tych zadań.

Jeżeli powyższe warunki zostaną spełnione, to jednostka samorządu terytorialnego może udzielić dotacji organizacji pozarządowej.

Przed udzielenie dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dla organizacji pozarządowej na realizację pewnych zadań, należy zbadać, czy dane zadanie należy do zadań jednostki samorządu terytorialnego. W tym celu należy odwołać się do ustaw ustrojowych jednostek samorządu terytorialnego. Porównując katalog zadań określonych w u.dz.p.p.w. oraz ustawach ustrojowych, widać, że się one niemal pokrywają. W takich przypadkach, zgodnie z art. 221 ust. 2 u.f.p. zlecenie zadania i udzielanie dotacji następuje zgodnie z przepisami

u.dz.p.p.w. Jeśli natomiast dotyczy ono innych zadań niż określone w tej ustawie – na podstawie umowy jednostki samorządu terytorialnego z organizacją pozarządową lub podmiotem z nią zrównanym. Na podstawie bowiem art. 221 ust. 2 u.f.p. zlecenie zadania i udzielenie dotacji następuje zgodnie z przepisami u.dz.p.p.w., a jeżeli dotyczy ono innych zadań niż określone w tej ustawie – na podstawie umowy jednostki samorządu terytorialnego z podmiotem, o którym mowa w ust. 1. Treść takiej umowy określa art. 221 ust. 3 u.f.p. Sam tryb postępowania o udzielenie dotacji na inne zadania niż określone w u.dz.p.p.w., sposób jej rozliczania oraz sposób kontroli wykonywania zleconego zadania określa w drodze uchwały organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, mając na uwadze zapewnienie jawności postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczania (art. 221 ust. 4 u.f.p.). Z uwagi na bardzo szeroko określoną sferę zadań publicznych w art. 4 u.dz.p.p.w., sfera zadań publicznych znajdujących poza tą ustawą jest bardzo wąska, a co za tym idzie sfera, w której o trybie zlecania zadań publicznych decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, o ile wystąpi, to także w bardzo wąskim zakresie.

VI.2. System hiszpański

VI.2.1. Podstawy prawne współpracy i jej formy

W hiszpańskim systemie prawnym punkt wyjścia dla współpracy administracji publicznej ze stowarzyszeniami stanowi art. 4 LO 1/2002. Zgodnie z jego ustępem 1 władza publiczna, w zakresie swoich kompetencji, ma sprzyjać zakładaniu i rozwojowi stowarzyszeń prowadzących działalność w interesie ogólnym (*de interés general*)⁶⁵. Wśród możliwych form wsparcia działalności w interesie ogólnym ustawodawca wskazuje doradztwo i poradnictwo⁶⁶, a także m.in. przekazywanie dotacji⁶⁷. Zaznaczyć przy tym należy, iż ustawodawca hiszpański przedmiotowe regulacje określa jako środki wspierania (*medidas de fomento*), kładąc nacisk na aspekt wspierania działalności w interesie ogólnym, a nie na samą współpracę pierwszego i trzeciego sektora; w efekcie jednak – i pomimo nieco innego podejścia normatywnego i odmiennego nazewnictwa niż stosowane w systemie polskim - chodzi właśnie o kwestie

⁶⁵ W oryginale: “Los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias, fomentarán la constitución y el desarrollo de las asociaciones que realicen actividades de interés general.”

⁶⁶ Art. 4 ust. 4 LO 1/2002.

⁶⁷ Zob. art. 31 ust. 3 i art. 4 ust. 3 LO 1/2002.

realizacji zadań publicznych przez NGO-sy i przekazywanie na taką działalność trzeciego sektora dotacji publicznych, dzięki czemu następuje realizacja zasady subsydiarności w ujęciu horyzontalnym. Bardziej szczegółowe kwestie związane z przekazywaniem dotacji na działalność w interesie ogólnym reguluje art. 31 i n. LO 1/2002 zawarte w rozdziale ustawy zatytułowanym „Środki rozwoju”⁶⁸. W rozdziale tym, w art. 31 LO 1/2002, wskazano m.in., iż:

- administracja publiczna ma wspierać i ułatwiać rozwój stowarzyszeń, federacji, konfederacji i związków, które realizują cele leżące w interesie ogólnym⁶⁹,
- państwowa administracja publiczna, w zakresie swoich kompetencji, ma sprzyjać tworzeniu mechanizmów pomocowych, usług informacyjnych oraz kampanii upowszechniających i uznających działalność zrzeszeń realizujących cele interesu ogólnego⁷⁰.
- administracja publiczna, w zakresie swoich uprawnień, może zawierać umowy o współpracy w zakresie programów interesu społecznego ze stowarzyszeniami realizującymi cele interesu ogólnego⁷¹.

VI.2.2. Przekazywanie dotacji na działalność w interesie ogólnym (*de interés general*)

Zgodnie z art. 4 ust. 3 LO 1/2002 przyznanie dotacji na działalność w interesie ogólnym uzależnione jest od zgodności z wymogami określonymi w każdym danym przypadku, przy czym sama LO 1/2002 kładzie nacisk na dotrzymywanie pewnych ogólnych standardów (m.in. zakazu dyskryminacji). Nie określa natomiast szczególnej procedury, ani trybu przyznawania takich dotacji, pozostawiając to regulacjom innych aktów prawnych. Jak wskazuje art. 31 ust.

⁶⁸ W oryginale: “Medidas de fomento”.

⁶⁹ Art. 31 ust. 1 LO 1/2002. W oryginale: “Las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, promoverán y facilitarán el desarrollo de las asociaciones y federaciones, confederaciones y uniones que persigan finalidades de interés general, respetando siempre la libertad y autonomía frente a los poderes públicos. Asimismo, las Administraciones públicas ofrecerán la colaboración necesaria a las personas que pretendan emprender cualquier proyecto asociativo.”

⁷⁰ Art. 31 ust. 2 LO 1/2002. W oryginale: “La Administración General del Estado, en el ámbito de su competencia, fomentará el establecimiento de mecanismos de asistencia, servicios de información y campañas de divulgación y reconocimiento de las actividades de las asociaciones que persigan objetivos de interés general.”

⁷¹ Art. 31 ust. 5 LO 1/2002. W oryginale: “Las subvenciones públicas concedidas para el desarrollo de determinadas actividades y proyectos sólo podrán destinarse a ese fin y estarán sujetas a la normativa general de subvenciones públicas.”

3⁷² LO 1/2002, dotacje przyznawane na określone działania i projekty mogą być wykorzystywane wyłącznie na ten cel i podlegają ogólnym przepisom dotyczącym dotacji publicznych. Przepisy te są zawarte w oddzielnym akcie prawnym: **ustawie 38/2003, z 17 listopada, generalnej o dotacjach**⁷³. Ustawa ta reguluje zarówno przekazywanie dotacji przez organy administracji centralnej, jak i regionalnej oraz lokalnej. Ma ona na celu jednolite uregulowanie systemu prawnego dotacji publicznych. Takie podejście uzasadnione jest tym, iż interes publiczny wymaga jednorodnego traktowania stosunku prawnego dotacji, niezależnie od poziomu administracji publicznej (państwowej, centralnej i lokalnej)⁷⁴. W ustawie tej nie ma szczególnych regulacji dotyczących NGO-sów odpowiadających regulacjom dotyczącym otwartego konkursu ofert z u.d.p.p.w. Kwestie związane z systemem dotacyjnym rozwija **dekret królewski 887/2006, z 21 lipca 2006 r., zatwierdzający rozporządzenie do ustawy 38/2003, z 17 listopada, generalnej o dotacjach**⁷⁵ oraz szczegółowe akty prawne dotyczące określonych kierunków wsparcia przez dane organy administracji, w tym dotyczące udzielania dotacji na działalność w interesie ogólnym prowadzoną przez NGO-sy⁷⁶.

VI.3. Podatkowe ujęcie dotacji

Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁷⁷ otrzymane dotacje budżetowe (zarówno z budżetu państwa, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego) stanowią przychody podlegające zwolnieniu przedmiotowemu z opodatkowania. Wynika ono z art. 17 ust.1 pkt 47 u.p.d.o.p., zgodnie z którym wolne od podatku są „dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu

⁷² W oryginale: “El otorgamiento de ayudas o subvenciones públicas y, en su caso, el reconocimiento de otros beneficios legal o reglamentariamente previstos, estará condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos en cada caso”.

⁷³ *Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones*, BOE Nr 276, z 18.11.2003 r., ze zm., dalej: LGS.

⁷⁴ Zob. *Exposición de Motivos* (uzasadnienie) LGS.

⁷⁵ *Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones*, BOE Nr 176, z 25 lipca 2006 r., ze zm..

⁷⁶ Np. *dekret królewski 821/2021, z 28 września 2021 r., ustanawiający podstawy regulacyjne przyznawania dotacji na prowadzenie działalności w interesie ogólnym uznawanej za leżącą w interesie społecznym należących do właściwości Sekretarza Stanu ds. Praw Socjalnych (Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre, por el que se establecen las bases reguladoras de la concesión de subvenciones para la realización de actividades de interés general consideradas de interés social, correspondientes a la Secretaría de Estado de Derechos Sociales*, BOE Nr 236, z 2.10.2021 r.).

⁷⁷ *Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach”. W konsekwencji tego zwolnienia koszty sfinansowane z dotacji nie mogą być kosztami uzyskania przychodu, co wprost wynika z art. 16 ust. 1 pkt 58 u.p.d.o.p. Takie uregulowanie zasadniczo zapewnia neutralność podatkową dotacji przyznawanych na realizację zleconych zadań publicznych na gruncie przepisów o podatku dochodowym. Dotacje takie są też zasadniczo neutralne podatkowe w hiszpańskim systemie podatków dochodowych, co wynika z odpowiedniego zastosowania przepisów tamtejszej ustawy o CIT⁷⁸ w związku z przepisami Ley 49/2002, wprowadzającą specjalny system opodatkowania dla podmiotów nienastawionych na zysk.

Natomiast jeśli chodzi o ujęcie dotacji na gruncie przepisów o VAT, to kwestie te są wynikiem implementacji przepisów unijnych⁷⁹ i opierają się na założeniu uwzględniania w podstawie opodatkowania jedynie dotacji mających bezpośredni wpływ na cenę. Implementacja nastąpiła w Polsce w ramach odpowiednich przepisów u.p.t.u., a w Hiszpanii - ustawy 37/1992 r., z 28 grudnia, o podatku od wartości dodanej⁸⁰. Kluczowe znaczenie mają tu odpowiednio przepisy art. 29a u.p.t.u. i art. 78 Ley 37/1992, przewidujące ujęcie w postawie opodatkowania „dotacji mających bezpośredni wpływ na cenę”.

VAT jest podatkiem profesjonalnym, zasadniczo nakładanym na podmioty prowadzące działalność gospodarczą. To założenie może sprawiać pewne trudności w praktyce rozliczeń tego podatku w przypadku NGO-sów w Polsce z uwagi na wprowadzenie w przepisach u.dz.p.p.w. szczególnego rodzaju ich działalności jaką jest działalność pożytku publicznego, niestanowiąca, co do zasady⁸¹, działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów *Prawa przedsiębiorców*⁸². Natomiast w systemie hiszpańskim w określaniu istoty działalności NGO-sów nacisk jest położony na cel interesu ogólnego, a kwestia tego, czy organizacja prowadzi działalność gospodarczą czy też pozyskuje środki z innych źródeł (np. dotacji) nie skutkuje

⁷⁸ Tj. ustawy 27/2014, z 27 listopada, o podatku od spółek (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), BOE Nr 288, z 28.11.2014 r., ze zm.

⁷⁹ Obecnie dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006 r., s. 1-118).

⁸⁰ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE Nr 312, z 29.12.1992 r. ze zm., dalej: Ley 37/1992.

⁸¹ Z wyjątkiem sytuacji określonych w art. 9 ust. 1 u.dz.p.p.w.

⁸² Zob. art. 6 u.dz.p.p.w.

jakimś szczególnym ujęciem jej działalności ekonomicznej (w szczególności przyjęcia swoistej fikcji prawnej, iż nie jest to działalność gospodarcza).

Wobec powyższego w polskim systemie dla celów podatku od towarów i usług prowadzące ją organizacje muszą dokonać odrębnej oceny charakteru swojej działalności od wynikającego z przepisów u.dz.p.p.w. Jakkolwiek stanowić to może pewną trudność, jest to niezbędne dla ustalenia, czy organizacja jest podatnikiem VAT. Na podstawie bowiem art. 15 ust. 1 u.p.t.u. w związku z jego ust. 2 organizacje pozarządowe (jako osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), o ile wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu tejże ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, są podatnikami VAT. Definicja podatnika VAT ma przy tym zasadnicze znaczenie dla zakresu opodatkowania. O ile bowiem określenie czynności podlegających opodatkowaniu wyznacza zakres przedmiotowy opodatkowania, o tyle zdefiniowanie pojęcia podatnika wskazuje na zakres podmiotowy. W efekcie opodatkowaniu mogą podlegać te czynności, w których przypadku spełniony został zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres opodatkowania, tzn. zaistniała czynność określona jako opodatkowana, która została wykonana przez podmiot mający cechę podatnika, przy czym oba te warunki powinny zostać spełnione jednocześnie.

Czynnikiem istotnym dla uznania danego podmiotu za podatnika VAT jest prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u., nawet jeśli nie jest to działalność nastawiona na osiągnięcie zysku i nie jest to działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów *Prawa przedsiębiorców*. Definicja działalności gospodarczej w ustawie o VAT ma bowiem charakter autonomiczny i jest znacznie szersza niż zawarta w przepisach *Prawa przedsiębiorców*. Może się zatem zdarzyć, że organizacja pozarządowa, niebędąca przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów *Prawa przedsiębiorców* jest podatnikiem VAT z uwagi na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów u.p.t.u. Te różnice pojęciowe mogą sprawiać pewne problemy praktyczne i nie sprzyjają realizacji postulatu spójności systemu prawa. W systemie hiszpańskim działalność ekonomiczna nie traci natomiast charakteru działalności gospodarczej z uwagi na prowadzenie jej przez NGO-sy w związku z realizacją celów społecznie użytecznych i nie ma podstaw do tak licznych wątpliwości w praktyce rozliczeń VAT trzeciego sektora jak w systemie polskim.

Ze względu na powyższe i w świetle regulacji art. 15 ust. 1 u.p.t.u. w związku z jego ust. 2 organizacje pozarządowe, o ile prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów tej ustawy (nawet jeśli nie jest to działalność gospodarcza w rozumieniu u.dz.p.p.w.), mogą się stać podatnikami podatku od towarów i usług i podlegać pewnym obowiązkom w zakresie jego rozliczania. W praktyce w przypadku organizacji pozarządowych wiąże się to z sytuacjami prowadzenia przez nie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów *Prawa przedsiębiorców* lub odpłatnego świadczenia usług lub dostawy towarów w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego niestanowiącej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów tej ustawy.

Organizacje pozarządowe, dokonujące wyłącznie czynności nieodpłatnych, zasadniczo nie są podatnikami VAT. W sytuacji natomiast, gdy ich czynności mają charakter odpłatny (są dokonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów *Prawa przedsiębiorców* lub odpłatnej działalności pożytku publicznego), mogą nabywać status podatnika VAT i podlegać wszelkim obowiązkom z tym związanym. Wtedy też w ich przypadku nieodpłatne przekazanie towarów lub świadczenie usług może kreować obowiązek podatkowy, gdy zastosowanie znajdzie art. 7 ust. 2 lub art. 8 ust. 2 u.p.t.u.

Jednakże – w pewnych szczególnych sytuacjach – obowiązek podatkowy może powstać w związku z działalnością nieodpłatną, finansowaną z dotacji. O ujęciu dotacji w systemie VAT nie decyduje bowiem sama nazwa świadczenia, lecz jego faktyczna treść. Możliwe jest zatem, iż pewne świadczenia nazywane dotacjami i niezwiązane bezpośrednio z innymi czynnościami - mają jednocześnie charakter faktycznego wynagrodzenia za usługę. Kwestie te analizował Trybunał Sprawiedliwości UE.

W wyroku z 29 lutego 1996 r.⁸³ (dotyczącym powstrzymywania się za opłatą od produkcji mleka) oraz wyroku z 18 grudnia 1997 r.⁸⁴ (dotyczącym powstrzymywania się za opłatą od produkcji ziemniaków) Trybunał wskazał, że dotacje nie mogą być traktowane jako zapłata za świadczenie usług (zaniechanie pewnych działań), gdyż zaniechania te nie miały konkretnego konsumenta. Jednocześnie jednak Trybunał nie przekreślił możliwości uznania, że pewne świadczenia nazywane dotacjami w istocie mogą stanowić (jakkolwiek nie w rzeczonych sprawach) wynagrodzenie za świadczenie usług.

⁸³ Wyrok w sprawie C-215/94 *Jürgen Mohr* przeciw *Finanzamt Bad Segeberg*.

⁸⁴ Wyrok w sprawie C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG* przeciw *Finanzamt Calau*.

Z kolei w wyroku z 13 czerwca 2002 r.⁸⁵ (dotyczącym dopłat za doradztwo w zakresie poprawy energochłonności w określonych kwotach w stosunku do jednej porady) Trybunał uznał, że jeśli osoba trzecia, w tym także organ publiczny, wpłaca określoną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej, kwota ta podlega ujęciu w podstawie opodatkowania.

Ostatnio w wyroku z 30 marca 2023 r.⁸⁶ Trybunał, odwołując się do swojego wcześniejszego orzecznictwa, wskazał, że aby transakcje mogły zostać uznane za dokonane odpłatnie, nie jest konieczne, aby świadczenie wzajemne za dostawę towarów lub świadczenie usług zostało uzyskane bezpośrednio od ich odbiorcy - owo świadczenie wzajemne może bowiem pochodzić także od osoby trzeciej. Może się zatem zdarzyć, że dotacja pokrywająca całą kwotę należną za dostawę towarów bądź świadczenie usług na rzecz innego podmiotu niż przekazujący dotację powinna zostać ujęta w podstawie opodatkowania.

Taka właśnie sytuacja potencjalnie może w szczególności wystąpić w przypadku NGO-sów w związku z ich nieodpłatną działalnością pożytku publicznego, finansowaną z dotacji, jak uznano np. w interpretacji przepisów prawa podatkowego z 26 sierpnia 2022 r.⁸⁷ Wnioskodawca, prowadzący nieodpłatną działalność pożytku publicznego, w jej ramach realizował projekt dofinansowywany z dotacji (pozostałą część kosztów pokrywał wkład własny wnioskodawcy). Organ podatkowy wskazał, że skoro projekt jest konkretnym zadaniem, wyodrębnionym z ogólnej działalności wnioskodawcy i dofinansowanie nie jest udzielane do jego ogólnych kosztów funkcjonowania ani do ogólnych kosztów projektu, lecz służy m.in. do pokrycia kosztów usług dla indywidualnych uczestników projektu, to owo dofinansowanie należy uznać za mające bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych w ramach projektu, gdyż dzięki niemu uczestnicy projektu biorą w nim udział bezpłatnie, podczas gdy w warunkach rynkowych musieliby zapłacić cenę za usługi w wysokości co najmniej równej wydatkom związanym z ich świadczeniem. Dofinansowanie to zatem bezpośrednio kształtuje cenę usługi na rzecz konkretnych podmiotów lub osób fizycznych wybranych w ramach projektu i ma charakter cenotwórczy. Jakkolwiek zatem konkretny uczestnik projektu nie wnosi opłaty za usługi wykonane na jego rzecz w projekcie, nie oznacza to, że wnioskodawca świadczy nieodpłatne usługi, gdyż to przyznane dofinansowanie stanowi zapłatę za te usługi, bezpośrednio

⁸⁵ Wyrok w sprawie C-353/00 *Keeping Newcastle Warm Limited* przeciw *Commissioners of Customs and Excise*.

⁸⁶ Wyrok w sprawie C-612/21 *Gmina O.* przeciw *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*.

⁸⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26 sierpnia 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.293.2022.3.DP.

wpływa więc na wartość świadczonych usług i zwiększa podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u., a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Organ podkreślił przy tym, że „zarówno z ustawy, jak i orzecznictwa TSUE, jasno wynika, że usługobiorca nie musi być podmiotem tożsamym z podmiotem przekazującym wynagrodzenie usługodawcy. Usługodawca (jak i dostawca towaru) może otrzymać zapłatę od osoby trzeciej”⁷⁰.

Stanu faktycznego, w którym zapłata wynagrodzenia nastąpiła właśnie przez osobę trzecią, dotyczył wyrok WSA w Łodzi z 14 marca 2007 r.⁸⁸ W wyroku tym wskazano, iż w sytuacji, „gdy całość lub część zapłaty dokonana jest przez osobę inną niż odbiorca usługi, ale działającą za odbiorcę usługi i w zamian za tę usługę (czyli należną za tę usługę), to czynność świadczenia usług należy uznać za odpłatną”⁸⁹, a otrzymaną pomoc trzeba traktować jak dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, która ma bezpośredni wpływ na cenę świadczonej usługi i która powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania. Ze sformułowania w art. 29a ust. 1 u.p.t.u. „bezpośredni wpływ na cenę” nie można bowiem wywodzić, że w przypadku sfinansowania dotacją całej kwoty należnej za dostarczany towar lub świadczoną usługę (gdy zatem ich nabywca nie ponosi żadnego kosztu z tytułu ich nabycia) dotacja taka nie podlega ujęciu w podstawie opodatkowania. Takie odczytanie treści regulacji prowadziłyby do sytuacji, w której podatnik otrzymujący dotację pozwalającą jedynie na częściowe obniżenie ceny musiałby kwotę tej dotacji uwzględnić w podstawie opodatkowania (podstawę tę stanowiłoby zatem całe wynagrodzenie z tytułu dostawy towaru lub świadczenia usługi), podatnik otrzymujący 100% wynagrodzenia w formie dotacji nie byłby zaś zobowiązany do uwzględnienia całej należnej z tego tytułu kwoty w podstawie opodatkowania. Uznać więc należy, że dotacja pokrywająca w całości cenę danego świadczenia powinna zostać włączona do podstawy opodatkowania, gdyż zastępuje ona wynagrodzenie należne od nabywcy towaru lub usługi.

Otrzymywanie dotacji na działalność pożytku publicznego może zatem powodować pewne obowiązki podatkowe na gruncie przepisów o VAT. Już sama ocena w tym zakresie może być jednak trudna, zwłaszcza w przypadku podmiotów często opierających swoją działalność na pracy wolontarystycznej, niedysponujących tak szerokimi zasobami

⁸⁸ I SA/Łd 721/06.

⁸⁹ Tamże.

(kadrowymi, czasowymi, finansowymi) jak przedsiębiorcy, podczas gdy ryzyko podatkowe z tym związane – w głównej mierze wobec dużego znaczenia dotacji w finansowaniu działalności pożytku publicznego – jest znaczne. W tym kontekście w szczególności należy zwrócić uwagę, że członkowie zarządu organizacji pozarządowych (a czasem ich członkowie) mogą ponosić odpowiedzialność za ich zaległości podatkowe jako osoby trzecie⁹⁰. Odpowiedzialność ta praktycznie jest często ich właściwą nieograniczoną odpowiedzialnością osobistą ze względu na brak (ograniczone) możliwości powołania się na przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność⁹¹.

VII. WNIOSKI KOŃCOWE

Zadanie publiczne to obowiązek podjęcia określonej działalności przez organ administracji publicznej – centralnej lub samorządowej - któremu zadanie to zostało prawnie powierzone. Przy realizacji tych zadań organy administracji publicznej często mogą, a czasem nawet powinny, współpracować z organizacjami pozarządowymi. Punkt wyjścia dla idei tej współpracy stanowi zasada subsydiarności i prawo udziału obywateli w sprawach publicznych.

Współpraca ta może przyjmować różne formy, w szczególności realizowania zadań należących do sfery zadań publicznych przez NGO-sy. W polskim systemie prawnym kwestie te reguluje przede wszystkim u.d.z.p.p.w. W systemie hiszpańskim nie ma aktu prawnego wprost analogicznego; z uwagi jednak na to, iż najczęstszą formą NGO-sów są stowarzyszenia trzon regulacji normatywnie przedmiotowej problematyki zawiera LO 1/2002. Określa ona w szczególności definicję stowarzyszenia użyteczności publicznej. Z kolei ustawa o fundacjach definiuje fundacje, wskazując jakie cele interesu ogólnego mogą one realizować. Jedne i drugie formy są podstawową kategorię jednostek nienastawionych na zysk (*entidades sin fines lucrativos*), które to pojęcie wydaje się najbardziej zbliżone do polskiej kategorii organizacji pozarządowych.

Kluczowe w polskim prawie w kontekście zlecania realizacji zadań publicznych pojęcie działalność pożytku publicznego nie znajduje analogicznej definicji legalnej w prawie

⁹⁰ Zob. art. 116a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: o.p.).

⁹¹ Zob. art. 116 w zw. z art. 116a o.p.

hiszpańskim. Z najważniejszych zbliżonych kategorii normatywnych wskazać należy pojęcie działalności w interesie ogólnym (*de interés general*), co zbliża je do pojęcia działalności pożytku publicznego. Nie jest ono jednak definiowane przez zamknięty katalog rodzajów działalności, ani wskazanie jej zakresu podmiotowego – jak to ma miejsce w prawie polskim.

Na działalność w interesie ogólnym (czyli zasadniczo związaną z realizacją zadań publicznych) mogą być przekazywane dotacje; w Hiszpanii nie ma jednak przewidzianego szczególnego trybu ich przyznawania NGO-som odpowiadającego otwartemu konkursowi ofert z u.d.p.p.w. Stosowne regulacje określa ogólne prawo dotacyjne, które zawiera podstawy prawne do dalszych uregulowań szczegółowych, odpowiednich dla konkretnych działań i właściwych dla zlecających jednostek administracji.

Dotacje na realizację zadań publicznych zasadniczo są neutralne podatkowo w zakresie podatków dochodowych, jakkolwiek w systemie hiszpańskim istnieje specjalny akt prawny przewidujący szczególny reżim podatkowy dla NGO-sów, podczas gdy w systemie polskim zwolnienie takich dotacji z opodatkowania (i odpowiednie ujęcie finansowych z nich kosztów lub wydatków) wynika z ogólnych przepisów ustawy o CIT dotyczących zwolnień przedmiotowych (dotacji budżetowych). Natomiast podejście do ujęcia dotacji w systemie VAT – z uwagi na zharmonizowanie w UE przepisów dotyczących tego podatku - z założenia i w swojej istocie powinno być takie same we wszystkich państwach członkowskich i opierać się na ujęciu w podstawie opodatkowania jedynie dotacji bezpośrednio związanych z ceną. Jednakże w systemie polskim - z uwagi na swoistą fikcję prawną nieprowadzenia, co do zasady, działalności gospodarczej przez NGO-sy w przypadku ich działalności pożytku publicznego – kwestie rozliczeń VAT mogą kreować liczne problemy w praktyce.

WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH

Akty prawa unijnego

Traktat o Unii Europejskiej podpisany 7 lutego 1992 r. w Maastricht, Dz. Urz. UE C 191, z 29.07.1992 r., s. 1-112

Wersja skonsolidowana *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską*, Dz. Urz. UE C 321 E, z 29.12.2006 r., s. 37 -186

Wersja skonsolidowana *Traktatu o Unii Europejskiej*, Dz. Urz. UE C 202, z 7.6.2016 r., s. 13-46

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006 r., s. 1-118

Akty prawa hiszpańskiego

Konstytucja Hiszpanii z 31 października 1978 r. (Constitución Española de 31 de octubre de 1978), BOE Nr 311, z 29.12.1978 r., ze zm.

Ustawa 37/1992, z 28 grudnia, o podatku od wartości dodanej (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), BOE Nr 312, z 29.12.1992 r., ze zm.

Ustawa organiczna 1/2002, z 22 marca, regulująca prawo do zrzeszania się (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación), BOE Nr 73, z 26.3.2002, ze zm.

Ustawa 49/2002, z 23 grudnia, o systemie podatkowym jednostek niestawionych na zysk i podatkowym wspieraniu mecenatu (Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), BOE Nr 307, z 24.12.2002 r., ze zm.

Ustawa 50/2002, z 26 grudnia, o fundacjach (Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones), BOE Nr 310, z 27.12.2002 r., ze zm.

Ustawa 38/2003, z 17 listopada, generalna o dotacjach (Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones), BOE Nr 276, z 18.11.2003 r., ze zm.

Ustawa 47/2003, z 26 listopada, generalna budżetowa (Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria), BOE Nr 284, z 27.11.2003 r., ze zm.

Ustawa 27/2014, z 27 listopada, o podatku od spółek (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), BOE Nr 288, z 28.11.2014 r., ze zm.

Dekret królewski 887/2006, z 21 lipca 2006 r., zatwierdzający rozporządzenie do ustawy 38/2003, z 17 listopada, generalnej o dotacjach (Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones), BOE Nr 176, z 25 lipca 2006 r., ze zm.

Dekret królewski 821/2021, z 28 września 2021 r., ustanawiający podstawy regulacyjne przyznawania dotacji na prowadzenie działalności w interesie ogólnym uznawanej za leżącą w interesie społecznym należących do właściwości Sekretarza Stanu ds. Praw Socjalnych (Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre, por el que se establecen las bases reguladoras de la concesión de subvenciones para la realización de actividades de interés general consideradas de interés social, correspondientes a la Secretaría de Estado de Derechos Sociales), BOE Nr 236, z 2.10.2021 r.

Akty prawa polskiego

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.

Ustawa z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 166

Ustawa z 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r., poz. 2261

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r., poz. 2587, ze zm.

Ustawa z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 100, ze zm.

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383

Ustawa z 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 571

Ustawa z 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym, tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 176, ze zm.

Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1570, ze zm.

Ustawa z 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 802, ze zm.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.

Ustawa z 25 czerwca 2010 r. o sporcie, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2048

Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 991, ze zm.

Ustawa z 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 2112

Ustawa z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 221, ze zm.

Ustawa z 5 sierpnia 2022 r. o ekonomii społecznej, tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1287, ze zm.