

W POSZUKIWANIU PERPETUUM MOBILE

DOBRE PRAWO DLA TRZECIEGO SEKTORA

REDAKCJA NAUKOWA

Magdalena Szafranek, Szymon Wójcik

Iceland 
Liechtenstein 
Norway 
**Active
citizens fund**

 **FORUM
DARCZYŃCÓW**



Publikacja powstała w ramach projektu
„Silniejszy głos organizacji społecznych w działaniach rzeczniczych”
realizowanego z dotacji programu
Aktywni Obywatele – Fundusz Krajowy
finansowanego przez Islandię, Liechtenstein i Norwegię
w ramach Funduszy EOG

W POSZUKIWANIU PERPETUUM MOBILE

DOBRE PRAWO
DLA TRZECIEGO SEKTORA

REDAKCJA NAUKOWA

Magdalena Szafranek, Szymon Wójcik

Magdalena Szafranek, Szymon Wójcik
Uniwersytet Warszawski, Wydział Stosowanych Nauk Społecznych i Resocjalizacji,
Instytut Stosowanych Nauk Społecznych, Zakład Socjologicznych Analiz Polityk Publicznych,
ul. Nowy Świat 69, 00-046 Warszawa

RECENZENCI

dr hab. Ewa Bogacz-Wojtanowska, prof. UJ
dr hab. Marcin Boryczko, prof. UG
dr hab. Galia Chimiak, prof. PAN

REDAKCJA JĘZYKOWA I KOREKTA

Adam Czetwertyński

KOREKTA TECHNICZNA

Anna Jakubczyk

OPRACOWANIE GRAFICZNE I EDYTORSKIE

Grzegorz Całek

ZDJĘCIE NA OKŁADCE

Adobe Stock (QC Creations)

WYDAWCA

Uniwersytet Warszawski, Instytut Stosowanych Nauk Społecznych
ul. Nowy Świat 69, 00-046 Warszawa

Wydanie pierwsze

Warszawa 2023

ISBN 978-83-61493-29-7 (wersja drukowana)

ISBN 978-83-61493-33-4 (wersja elektroniczna)



Ten utwór jest dostępny na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa – Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe

SPIS TREŚCI

Przedmowa i podziękowania	7
Wstęp	11
Piotr Frączak <i>Kilka słów o instytucji fundacji</i>	16
Piotr Stec <i>Cele fundacji</i>	26
Maria Supera-Markowska <i>Odliczenia darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego w polskim systemie podatkowym – stan obecny i postulowane zmiany</i>	38
Tomasz Schimanek <i>Istota kapitału żelaznego i wskazówki dotyczące jego wykorzystania przez organizacje pozarządowe działające w Polsce</i>	68
Magdalena Szafranek, Szymon Wójcik <i>Opinie przedstawicieli organizacji pozarządowych na temat otoczenia prawnego i propozycji zmian prawnych – wyniki badań empirycznych</i>	88
Manifest Forum Darczyńców o dobrym prawie dla fundacji	142
Dobre prawo dla fundacji – rekomendacje kierunków rozwoju regulacji prawnych dotyczących fundacji	148
Informacje o autorkach i autorach	157

PRZEDMOWA I PODZIĘKOWANIA

Prawo dotyczące organizacji społecznych jest niejasne, często się zmienia i nie odpowiada specyfice ani potrzebom tych podmiotów. Regulacje, praktyka ich stosowania przez urzędy i instytucje, a także sposób stanowienia prawa przysparzają organizacjom wielu wyzwań. Dodatkowo ponad 70% respondentów naszego badania stwierdziło, że głos organizacji nie jest brany pod uwagę w tworzeniu nowych przepisów.

Działalność rzecznicza, którą Forum Darczyńców zajmuje się od 2006 r., to pasmo naprzemiennych sukcesów i porażek. Liczba niepowodzeń jest zapewne większa, ale satysfakcja, płynąca z zainicjowania i doprowadzenia do pozytywnych zmian lub zahamowania negatywnych, jest ogromna. W swoim dorobku mamy spektakularne sukcesy, np. doprowadzenie po 6 latach wysiłków do uchwalenia nowej ustawy o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych w 2014 r., utrzymanie ulg dla darczyńców w PIT i w CIT w roku 2007 czy ustalenie wzoru sprawozdania finansowego dla organizacji społecznych w roku 2016. Są niestety i porażki: nie udało nam się przekonać decydentów, że podmiot, mający cele prywatne, nie powinien zostać nazwany „fundacją” (mowa o ustawie o fundacji rodzinnej z roku 2023).

Rzecznictwo w większości przypadków ma charakter reaktywny, odpowiadamy na pomysły i propozycje decydentów. Tych pomysłów i inicjatyw jest – na ogół – tak wiele i pojawiają się z tak dużą częstotliwością, że nie starcza już czasu na działania proaktywne. W Forum Darczyńców od dłuższego czasu mieliśmy potrzebę pogłębionej refleksji nad prawem fundacyjnym. Przed laty przeprowadziliśmy rozważania i debatę na ten temat w ramach cyklu seminariów, spotkań i badania „Rola i modele fundacji w Polsce i w Europie”. Jej efekty są ujęte w publikacji o tym samym tytule. Ponowne przeprowadzenie takiego przedsięwzięcia stało się możliwe dzięki uzyskaniu dotacji na realizację projektu „Silniejszy głos organizacji społecznych w działaniach rzeczniczych” z programu Aktywni Obywatele – Fundusz Krajowy, finansowanego przez Islandię, Liechtenstein i Norwegię w ramach Funduszy EOG.

W ramach projektu, wspólnie z partnerem, Instytutem Stosowanych Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego, zorganizowaliśmy cykl dyskusji w postaci pięciu seminariów i pięciu warsztatów obejmujących takie tematy, jak: nadzór nad fundacjami, obowiązki sprawozdawcze, finansowanie działań, niezależność fundacji. Podczas seminariów goście z zagranicy, m.in. z Niemiec, Francji, Belgii i USA, zaprezentowali rozwiązania prawne, które przyczyniły się do rozwoju organizacji społecznych i filantropii w ich krajach. W te wydarzenia zaangażowało się ponad 250 osób z organizacji społecznych.

Dyskusje doprowadziły do wypracowania rekomendacji dotyczących pożądaných zmian prawa dla fundacji i szerzej – organizacji społecznych. Wstępnie wypracowane rekomendacje zostały poddane konsultacjom w czasie prac badawczych, przeprowadzonych przez badaczki i badaczy z Instytutu Stosowanych Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego. Raport z tego badania stanowi istotną część niniejszej publikacji.

Na podstawie wniosków z warsztatów oraz z badania wypracowaliśmy dwa dokumenty: „Manifest Forum Darczyńców o dobrym prawie dla fundacji” oraz „Rekomendacje kierunków rozwoju regulacji prawnych dotyczących fundacji”, w których zawarliśmy najważniejsze postulaty, dotyczące pożądaných zmian w otoczeniu prawnym fundacji i innych organizacji społecznych.

Czego potrzebujemy? Zmian w trzech obszarach:

1. Realnego dialogu obywatelskiego, w którym głos organizacji w sprawach publicznych będzie wysłuchany i uwzględniony.
2. Zniesienia utrudnień biurokratycznych i tworzenia prawa opartego na zasadzie zaufania do obywateli/lek.
3. Finansowania działań społecznych i wspierania filantropii.

W publikacji zamieściliśmy ponadto pięć ekspertyz, które stanowią analizę potencjalnych możliwości realizacji wypracowanych postulatów. Ekspertyzy dotyczą tematów: instytucji fundacji, celów jej działania, kapitału żelaznego, podatków oraz finansowania organizacji z zagranicy.

Nasze przedsięwzięcie nie udałooby się, gdyby nie zaangażowanie wielu osób, którym chcielibyśmy tu podziękować. Dziękujemy wszystkim osobom, które poświęciły czas na dyskusje i pracę w trakcie warsztatów oraz tym, które odpowiedziały na ankietę, wzięły udział w wywiadach grupowych i indywidualnych. Dziękujemy Komitetowi Sterującemu projektu w składzie: Monika Chrzczonowicz, Karolina

Dreszer-Smalec, Justyna Duriasz-Bułhak, Piotr Frączak, Łukasz Gorczyński, Filip Pazderski, Tomasz Perkowski, Tomasz Schimanek, prof. Piotr Stec, dr hab. Magdalena Szafranek, Przemysław Żak za wsparcie nas w określeniu zakresu dyskutowanych zagadnień, a także konsultacje wypracowanych postulatów. Dziękujemy Zarządowi Forum Darczyńców, a w szczególności Justynie Duriasz-Bułhak, jego ówczesnej przewodniczącej, za nieustające wsparcie, rady i konsultacje pomysłów przez cały czas trwania przedsięwzięcia. Dziękujemy Agacie Urbanik za facylitację seminariów i warsztatów, które nie tylko doprowadziły do konkretnych wniosków, ale przebiegały w miłej atmosferze współpracy i skupienia na wspólnym celu, jakim jest poprawa otoczenia prawnego organizacji. Dziękujemy także Filipowi Pazderskiemu za skrupulatne podsumowywanie prowadzonych w trakcie warsztatów dyskusji i zaangażowanie w przygotowanie „Manifestu” i „Rekomendacji”. I na koniec ogromne podziękowania kierujemy do dr hab. Magdaleny Szafranek i dr. Szymona Wójcika za dwa lata owocnej współpracy, w szczególności za przeprowadzenie badania i przygotowanie raportu oraz zredagowanie niniejszej publikacji, ale także za rozmowy, inspiracje i współtworzenie cyklu wydarzeń projektowych.

Mamy nadzieję, że niniejsza publikacja przyczyni się do tego, że głos organizacji w działaniach rzeczniczych będzie silniejszy, tj. bardziej słyszalny i brany pod uwagę, a postulaty w niej podniesione już wkrótce znajdą odzwierciedlenie w zmianach legislacyjnych.

ZESPÓŁ FORUM DARCYŃCÓW

WSTĘP

Drogi Czytelniku, Droga Czytelniczko, czy pamiętasz, czym jest *perpetuum mobile*? Z języka łacińskiego oznacza „wiecznie się poruszające”¹. Pojęcie to wywodzi się z zakresu fizyki teoretycznej. Jest to hipotetyczna maszyna, która wbrew zasadom fizyki klasycznej miałaby móc pracować w nieskończoność bez dostarczania energii z zewnątrz. Marzono o niej od setek lat, a pierwsze próby zbudowania takiego urządzenia miały miejsc już w XIII w.² Nie trzeba chyba dodawać, że mimo wielu prób nigdy nie udało się jej skonstruować. Gdy myślimy o trzecim sektorze, to często chcielibyśmy, żeby działał właśnie jak *perpetuum mobile* – bez zewnętrznego zasilania – aby był samowystarczalny i niezależny od działania czynników zewnętrznych. Tymczasem na sektor społeczny oddziałują przemiany społeczne, uwarunkowania ekonomiczne i polityczne.

Naszym celem jest analiza wybranych czynników mających wpływ na aktywność trzeciego sektora i określenie odpowiedzi na pytanie: jak powinno zmieniać się prawo regulujące działania organizacji pozarządowych, tak aby mogły one funkcjonować, realizując stawiane im cele i rozwijać się bez barier. Wiemy, że nie zbudujemy *perpetuum mobile*, ale dobre prawo dla trzeciego sektora jest możliwe.

Tom otwiera analiza autorstwa **Piotra Frączaka**, zatytułowana „Kilka słów o instytucji fundacji”. Tekst ten jest próbą odpowiedzi na pytanie, czy fundacje w Polsce powinny być instytucjami odwołującymi się do tradycyjnych fundacji rozumianych jako majątek, który ma pracować na cele społeczne, czy raczej tym, czym są w obecnym systemie społeczno-prawnym – inną formą prowadzenia działalności społecznej. Frączak, analizując rozwój tej instytucji począwszy od czasów średniowiecza, wskazuje, że dziś nie widzi się w majątku fundacji potencjału dla ich rozwoju, a tymczasem powinno być to podstawowym obowiązkiem każdej

¹ Witold Doroszewski (red.): *Perpetuum mobile*, w: *Słownik języka polskiego* [online], Wydawnictwo Naukowe PWN.

² <https://fizyka.uniedu.pl/perpetuum-mobile/>

fundacji. Frączak odwołuje się do pojęcia „fundacji żebraczych”, którego w dyskursie i literaturze przedmiotu używa się do opisywania tych fundacji, które nie posiadają majątku generującego przychód. Stawia tezę, że fundacje te są „wynikiem postępującej atomizacji społeczeństwa i budowaniem chęci do podmiotowej (indywidualnej) aktywności na rzecz dobra wspólnego”. Konkludując swoje rozważania, autor podkreśla, że majątek fundacji, niezależnie od początkowego kapitału założycielskiego, buduje się dziesiątkami, jeśli nie setkami lat.

Z kolei **Piotr Stec** analizuje zakres celów fundacji. Ustawa o fundacjach wskazuje w art. 1, że 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. Z uwagi na to, że treść tego przepisu od lat budzi dyskusje ekspertów, a kategoria podstawowych interesów państwa nie występuje w prawie polskim poza Ustawą o fundacjach, Stec stawia pytanie: „czy jest to przesłanka, z którą przyjdzie nam żyć jeszcze przez lata, bo jest to standardowy bezpiecznik wbudowywany w prawo fundacyjne, czy może po prostu mamy do czynienia z reliktem niedemokratycznego systemu prawnego, który należy po prostu jak najszybciej wyeliminować z obrotu? A może po prostu jest to przepis bez większego znaczenia lub taki, który przy umiejętnej wykładni da się po prostu pogodzić z zasadami demokratycznego państwa prawnego?”. Poszukując odpowiedzi na tak postawione pytanie, Stec porównawczo odnosi się do treści ustawodawstw krajowych, m.in. do prawa włoskiego, hiszpańskiego czy czeskiego, i wskazuje, że polski ustawodawca wyraźnie chciał określić cele fundacji tak, by poddać je większej kontroli politycznej. Podkreśla, że polskie ujęcie celów fundacji różni się nie tylko od tego, jakie pojawia się w najnowszych ustawach fundacyjnych, ale nawet w systemach prawnych tradycyjnie uważanych za niechętne fundacjom. Stec postuluje, że jedyną przesłanką dopuszczalności tworzenia fundacji winna być zgodność jej celów z prawem, w tym z normami konstytucyjnymi.

Jeśli szukać fundamentu dla stabilności trzeciego sektora, to należy przyrzeć się finansowemu aspektowi jego działania, dlatego też kolejne trzy teksty prezentowane w monografii dotyczą tego obszaru. Niewątpliwą zachętą do wspierania działalności organizacji pozarządowych są odliczenia podatkowe, które otrzymać można w zamian za realizację darowizn. W kolejnym tekście zawartym w prezentowanym tomie **Maria Supera-Markowska** analizuje to zagadnienie, odnosząc się zarówno do stanu obecnego, jak i możliwych kierunków ewentualnych zmian

dla zachęcania do wspierania trzeciego sektora przez darczyńców. Prawniczka w toku analizy wyjaśnia, że w polskim systemie prawa podatkowego odliczenia z tytułu darowizn przyjmują formę odliczenia od dochodu, co oznacza, iż maksymalny „zysk” podatkowy wynikający z odliczenia odpowiada wartości podatku od kwoty darowizny, a nie całej darowiznie. Alternatywnym rozwiązaniem do tak skonstruowanego odliczenia jest odliczenie od podatku (ulga od podatku). Niewątpliwym atutem tekstu jest prawnoporównawcze odniesienie do porządków podatkowych takich krajów, jak Hiszpania, Francja, Niemcy czy Słowacja. Supera-Markowska dowodzi, że istniejące w polskim prawie podatkowym rozwiązania w zakresie odliczeń podatkowych z tytułu darowizn dokonywanych na rzecz organizacji pozarządowych są uzależnione od spełnienia szeregu warunków dotyczących: celu, na który została przekazana darowizna, odbiorcy darowizny, prowadzenia przez odbiorcę darowizny działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizowania przez niego określonego celu. Autorka dodaje, że ustawodawca określił ponadto limity odliczeń, pewne wyłączenia z możliwości ich dokonywania oraz ustalił pewne obowiązki informacyjne.

Kolejnym czynnikiem mającym wpływ na budowanie stabilności trzeciego sektora jest kapitał żelazny. Można definiować go jako zbiór aktywów pieniężnych i niepieniężnych, które są inwestowane w celu osiągnięcia przychodów, służących finansowaniu działalności społecznie użytecznej. Kapitał żelazny służy przede wszystkim utrzymywaniu majątku, inwestowaniu go i przeznaczaniu zysków z inwestycji na cele społecznie użyteczne. **Tomasz Schimanek** w swoim tekście analizuje istotę kapitału żelaznego oraz formułuje wskazówki, dotyczące jego wykorzystania przez organizacje pozarządowe działające w Polsce. W swoim opracowaniu Schimanek wyjaśnia, na czym polega i jak działa kapitał żelazny, odwołując się do amerykańskiego wzorca oraz polskich możliwości jego zastosowania. Pokazuje także doświadczenia i przykłady wykorzystywania kapitału żelaznego w Stanach Zjednoczonych oraz w Europie. Autor opisuje ponadto przykłady polskich doświadczeń w zakresie stosowania kapitałów żelaznych oraz przedstawia najważniejsze funkcje kapitału żelaznego oraz kluczowe warunki niezbędne do jego tworzenia przez polskie organizacje pozarządowe.

Kolejne opracowanie w tomie zawiera obszerną analizę wyników badania opinii przedstawicieli organizacji pozarządowych na temat otoczenia prawnego i propozycji zmian prawnych, którego autorami są piszący te słowa – **Magdalena Szafranek** i **Szymon Wójcik**. W raporcie z badań, który jest włączony do tego tomu, przedstawiamy wyniki badania, dotyczącego możliwych ulepszeń prawa

dla organizacji pozarządowych w Polsce, w czterech kluczowych obszarach: ogólnym kontekście prawnym, zarządzaniu i kontroli wewnętrznej, sprawozdawczości i nadzorze oraz finansach i działalności ekonomicznej. Przeprowadzone badanie miało charakter ilościowy i jakościowy. Jeśli chodzi o kluczowe wnioski, to warto podkreślić, iż znacząca większość organizacji ma poczucie, że ich zdanie nie jest brane pod uwagę przy tworzeniu nowych regulacji, a urzędy nie informują ich dostatecznie o aktualnych przepisach i ich bieżącej interpretacji. Szczególnie mniejsze i młodsze organizacje czują, że nie mają wpływu na kształt przepisów. Większość badanych wyraziła również pogląd, że potrzebne są zmiany w zachętach finansowych dla darczyńców indywidualnych i instytucjonalnych w postaci zwiększenia możliwych odliczeń darowizn zarówno od podatku dochodowego od osób prawnych, jak i fizycznych. Wreszcie – co nie dziwi – zdecydowana większość badanych organizacji zgodziła się ze stwierdzeniem, że sprawozdawczość dla organizacji pozarządowych jest zbyt rozbudowana. Badani nie mieli też poczucia, że państwo sprawuje realny nadzór nad organizacjami, a zbierane dane są istotne i potrzebne.

W miejsce podsumowania monografii prezentujemy dwa dokumenty, wypracowane w toku realizacji projektu „Silniejszy głos organizacji społecznych w działaniach rzeczniczych”. Pierwszy z nich to „**Manifest Forum Darczyńców o dobrym prawie dla fundacji**”, który stanowi apel kierowany do polityków, z oczekiwaniami, że zawarte w nim postulaty znajdą odzwierciedlenie w programach wyborczych i działaniach władzy wykonawczej. Drugi z dokumentów nosi tytuł „**Dobre prawo dla fundacji – rekomendacje kierunków rozwoju regulacji prawnych dotyczących fundacji**”. Rekomendacje te sformułowano na podstawie materiału zgromadzonego podczas pięciu seminariów i pięciu warsztatów, w których wzięło udział ponad 250 osób – pracujących w organizacjach społecznych, zarządzających nimi lub badających organizacje z perspektywy akademickiej. Kluczowym postulatem sformułowanym w dokumencie jest założenie, że prawo dla trzeciego sektora powinno być oparte na zaufaniu do obywateli, być stabilne, dawać poczucie bezpieczeństwa i chronić obywateli, którzy chcą działać na rzecz dobra wspólnego. W świetle postulatów praktyków sektora, akademików i ekspertów, podstawą współpracy administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi powinny być zasady: swobody i wolności działalności społecznej i obywatelskiej, domniemania uczciwości organizacji i osób nią zarządzających, przyjaznej interpretacji przepisów, proporcjonalności, odpowiedzialności i niezależności.

Wiemy, że choć perpetuum mobile jest nieosiągalne, to jednak dobre prawo dla trzeciego sektora w takich obszarach, jak sprawozdawczość, nadzór i kontrola, stosowane sankcje oraz finansowanie jest na wyciągnięcie ręki. Zapraszamy do lektury!

MAGDALENA SZAFRANEK
SZYMON WÓJCIK

PIOTR FRĄCZAK

KILKA SŁÓW O INSTYTUCJI FUNDACJI



Tekst poniższy jest próbą odpowiedzi na pytanie, czy fundacje w Polsce powinny być raczej instytucjami odwołującymi się do tradycyjnych fundacji rozumianych jako majątek, który ma pracować na cele społeczne, czy raczej tym, czym są w obecnym systemie społeczno-prawnym – bezpośrednio formą prowadzenia działalności społecznej? Wiele osób i wiele argumentów przekonuje nas do drugiego rozwiązania. Rozsądne wydaje się bowiem twierdzenie, że nie ma sensu próbować zawracać dziejącego się już procesu, w którym instytucja fundacji jest po prostu „niedemokratycznym” (nieposiadającym członków) stowarzyszeniem, czyli np. rodzajem „jednoosobowej działalności społecznej” (za-trudniającej podwykonawców) albo też małej „spółdzielni pracowniczej”, działającej na polu pożytku publicznego.

Poniżej spróbuję przedstawić argumenty za rozwiązaniem, które mogłoby pozwolić na odrodzenie się fundacji w jej tradycyjnym znaczeniu, nie hamując jednocześnie rozwijającej się dotychczas działalności rodzimych fundacji, które – często zwane „żebraczymi” czy „operacyjnymi” – mają znaczący udział w rozwoju sektora pozarządowego w Polsce po 1989 r. Sam problem jest od dawna dostrzegany w środowisku organizacji pozarządowych¹, a i sama propozycja możliwego rozwiązania – powołania nowej formy prawnej pod nazwą np. „spółki non-profit” – nie jest również nowa². W tym tekście chciałbym jedynie zebrać argumenty, które przemawiają za takim rozwiązaniem. Poszukiwanie nowych, zapewniających niezależność, w tym szczególnie od środków publicznych, źródeł finansowania jest jednym z głównych wyzwań, przed którym stoją organizacje społeczne. Silne, tradycyjne fundacje, potrafiące profesjonalnie generować środki na działalność społeczną, mogłyby być jednym z rozwiązań tego problemu.

TRADYCYJNE ROZUMIENIE FUNDACJI

Historia instytucji fundacji, która w kontekście historii Polski jest raczej słabo opisana, przyda się do uzmysłowienia sobie, jaką rolę pełniła kiedyś, a pewnie i dziś pełnić by mogła, fundacja jako spersonalizowany (posiadający osobowość prawną) majątek. Fundacja nie była tylko, czy nawet przede wszystkim, sfinansowaniem jakiejś inwestycji czy darowaniem majątku. Chodziło o to, by stworzyć instytucję, która mogłaby trwać wiecznie (tzn. po śmierci fundatora). Tak więc

¹ Por. np. Piotr Frączak, Ewa Kulik-Bielińska, *Instytucja fundacji w Polsce*, w: Magdalena Arczewska (red.), *Rola i miejsce fundacji w Polsce i na świecie*, Warszawa 2009.

² Por. np. Maciej Kisilowski, *Prawo sektora pozarządowego*, Warszawa 2008.

nie chodziło np. jedynie o budowanie fundamentów nieruchomości, ale także zapewnienie jej trwałego funkcjonowania. Bo przecież fundowało się nie tylko budynki kościoła czy klasztoru, lecz funkcjonowanie osadzonego w nim księdza czy wspólnoty zakonnej. Zresztą kwestia przekazywania własności początkowo wcale nie była oczywistością. Pierwotnie właścicielem majątku pozostawał fundator, mający nie tylko możliwość odebrania darowanej własności (i np. przekazania jej innej wspólnotie zakonnej), ale także prawo decydowania o osobie proboszcza czy opata. To ostatnie prawo w praktyce funkcjonowało i w wiekach późniejszych – w formie bardziej lub mniej formalnego patronatu³. Fundator mógł więc oddać pewną własność, z której dochody przeznaczone były na utrzymanie działalności, mógł też zapewnić same tylko dochody z kapitałów czy własności⁴ albo nawet mógł się jedynie zobowiązać do pokrywania pewnych kosztów. Oczywiście miało to swoje złe strony, gdy trzeba było dochodzić obiecanych środków. Dla przykładu warto tu wspomnieć fundację klasztoru jezuitów w Braniewie, gdzie „[a]kt fundacyjny gwarantował roczną pensję na remont budynków, ale kapituła nie chciała jej wypłacać”⁵.

Wielki sukces instytucji fundacji wyznaniowych w średniowieczu był też przyczyną ich klęski i skończyło się to wielkimi kasatami majątków kościelnych⁶. Tu trzeba wyraźnie podkreślić, że kasaty przełomu XVIII i XIX wieku nie były wyłącznie efektem rewolucji i działalności państw niekatolickich (jak Rosja czy Prusy), miały miejsce również w krajach katolickich, jak Austria i... Królestwo Polskie w 1819 r. Silne podstawy współczesnych państw zostały stworzone, w sporej części, wskutek upaństwowienia majątku fundacji wyznaniowych⁷.

Jednak instytucja fundacji nie upadła, choć na terenie Polski kształtowała się ona różnie w zależności od tego, w którym z zaborów przyszło jej funkcjonować. Ale istota pozostała ta sama, chodziło o zapewnienie stałego finansowania. Doskona-

³ Por. np. Władysław Abraham, *Początki prawa patronatu w Polsce*, Lwów 1889.

⁴ Por. np. Gerard Labuda, *Szkice historyczne XI wieku. Początki klasztoru benedyktynów w Tyńcu*, „Studia Źródłoznawcze”, nr 35 z 1994 r., gdzie obok wielkich nadań opisuje się też i niewielkie stosunkowo, ale różnorodne źródła przychodów, takie jak „dwie jatki w Krakowie, dalej cztery warzelnie soli w Sidzinie, a także dwie karczmy i wywar z zawartości każdego kotła” albo „nadanie targowego i dwóch karczem w Bytomiu, w Siewierzu zaś targowego, jednej karczmy i jednej jatki” czy w końcu „dochodów z targu, karczmy i z opłat przeprawy na Wiśle”.

⁵ Ludwik Piechnik, *Gimnazjum w Braniewie w XVI w. Studium o początkach szkolnictwa jezuickiego w Polsce*, „Nasza Przeszłość”, tom 7, 1958, s. 17.

⁶ Por. Piotr Frączak, *Poprzednicy dzisiejszych organizacji pozarządowych. Najstarsze zakony w Europie – rzecz o samorozwoju i przetrwaniu*, Warszawa 2020.

⁷ Szczególną rolę pełniła tu kasata zakonu jezuitów i tak w Rzeczypospolitej majątek ich stał się podstawą działań Komisji Edukacji Narodowej, a w cesarstwie austriackim funduszu oświatowego.

łym przykładem myślenia, o którym tu mowa, jest testament Stanisława Staszica. Ten działacz i filantrop, który miał naprawdę dalekosiężne plany, zapisał m.in. z „sumy [...] hipotekowanej na całym kluczu Wysznic [...] dwakroć sto tysięcy złotych polskich na Szpital Dzieciątka Jezus w Warszawie”. Postawił jednak warunki, jak to fundator. Pierwsze sto tysięcy „robiły fundusz stały, od którego procent, czyli roczny dochód, ma być stałym corocznie dochodem na opłacenie mamek wiejskich”. Kolejne sto miało „być wiecznie stałym kapitałem zarobkowym, od którego coroczny procent ma być jedynie obracany na ciągle powiększanie powyższego funduszu opłacającego mamki, tak że procent rocznie pobierany, jeśliby wynosił pięć od sta, powiększałby co lat dwadzieścia stu tysiącem złotych fundusz opłaty mamek”. Staszic starał się więc nie tylko zapewnić stałość instytucji (na cel społeczny przekazywane były tylko odsetki od kapitału), ale zadbał również o to, by ten kapitał systematycznie się zwiększał.

Oczywiście fundacje były różne. Ktoś fundował cały szpital i jego funkcjonowanie, ktoś finansował jedynie koszty jednego łóżka w tymże szpitalu. Działyły stare fundacje i powstawały nowe. Znow tylko dla przykładu – jeszcze przed I wojną światową nadal istniały fundacje edukacyjne przy kapitule gnieźnieńskiej, z których najstarszą była fundacja arcybiskupa gnieźnieńskiego Stanisława Karnkowskiego z 1599 r., która zapewniała stypendia lub wsparcie kilkunastu gimnazjalistom, klerykom i studentom⁸. Natomiast w takich Kowarach od końca XVIII do początków XX wieku wymienia się kilkanaście mniejszych czy większych fundacji, w tym fundację zmarłego w 1816 r. Salomona Gottlieba Wäbera, z której m.in. odsetki od 1000 talarów otrzymywał zasłużony nauczyciel (bez względu na wyznanie), a od 7000 talarów – szły na wspomnienie rzemieślników, którzy „się odpowiednio prowadzą i nie z własnej winy popadli w potrzebę”⁹.

W czasie II Rzeczypospolitej nie udało się ujednoczyć prawa fundacyjnego (poza pomocą społeczną) na obszarze sklejonej z różnych zaborczych systemów prawnych Polski. Warto jednak przypomnieć, że „[u]strój prawno-ekonomiczny każdej fundacji opierał się o zasadę trwałości i nienaruszalności majątku fundacyjnego. Występował on pod postacią ziemi, nieruchomości miejskich (wiejskich), papierów wartościowych, wkładów gotówkowych zdeponowanych w instytucjach pożyczkowo-oszczędnościowych, sum zhipotekowanych na różnego rodzaju nieruchomościach lub najczęściej w postaci mieszanej, będącej kombinacją powyższych form. Cele statutowe realizowano jedynie z uzyskanych dochodów,

⁸ Witold Molik, *Inteligencja polska w Poznańskim w XIX i początkach XX wieku*, Poznań 2009.

⁹ Theodor Eisenmänger, *Historia miasta Kowary w Karkonoszach*, Bukowiec 2011.

w zależności od formy majątku odpowiednio: z opłat z tytułu dzierżawy ziemi (rzadziej z dochodu wypracowanego własnym sumptem), czynszów, a w pozostałych przypadkach z procentów, te ostatnie – w świetle archiwaliów – kształtowały się przeciętnie od kilku do kilkunastu procent rocznie¹⁰. Ówczesne fundacje otrzymywały też subwencje czy pobierały opłaty, ale podstawą działalności były przychody z ich majątku.

FUNDACJE PO ROKU 1984

W Polsce Ludowej w 1947 r. ustawowo rozciągnięto obowiązujący przed wojną jedynie na terenie byłego zaboru rosyjskiego dekret z roku 1919 o fundacjach na teren całej Polski, by już w 1952 r. zlikwidować wszystkie fundacje, mające siedzibę w Polsce, uzasadniając, że „cele, którym służyły fundacje w okresie feudalizmu i kapitalizmu, są w ustroju socjalistycznym realizowane – i to w najszerszym zakresie – przez państwo, co czyni je instytucjami zbędnymi, o ile nie szkodliwymi”¹¹. W tym czasie to państwo przejęło rolę fundatorów i według własnej polityki wspierało licencjonowaną aktywność społeczną.

Dopiero w latach 80. wróciła idea fundacji, ale w sposób wypaczony. Oto stworzono tę instytucję w zasadzie po to, by umożliwić przekazanie pomocy amerykańskiej dla rolnictwa polskiego (1,8 mld dolarów) poza kontrolą państwa. Ustawę uchwalono, a choć nie odegrała ona w tym momencie swojej roli (Fundacja Rolna wówczas nie powstała), nowy byt prawny pozostał. Ustawa jednak nie definiowała instytucji fundacji, a do tego określała możliwe cele jako zgodne z podstawowymi interesami PRL (późniejsza zmiana na podstawowe interesy Rzeczypospolitej Polskiej nie zmieniła istoty tego zapisu). I tak w wyniku niekonkretnych zapisów tej ustawy, niekonsekwentnej polityki nowej władzy wobec tej formy prawnej¹² i wspólnoty interesów fundacji i stowarzyszeń w walce o swoje prawa u progu transformacji ustrojowej utrwaliła się praktyka, która instytucję fundacji zbliżała do instytucji stowarzyszenia. Oznaczało to, że ustanowienie fundacji zależało nie tyle od decyzji fundatora o przeznaczeniu swojego majątku, co od określenia celu działania – niezależnie od rzeczywistych możliwości.

¹⁰ Krzysztof Jasiewicz, *Dawne fundacje dobroczynne w Drugiej Rzeczypospolitej. Społeczne, prawno-organizacyjne i ekonomiczne uwarunkowania działalności statutowej*, „Kwartalnik Historyczny”, 3–4, 1990, s. 141.

¹¹ Hubert Izdebski, *Fundacje i stowarzyszenia*, Warszawa 1994.

¹² Por. Piotr Frączak, *Bitwa na Fundacje*, Warszawa 1996.

Efektom było powstawanie fundacji, które nie miały żadnego majątku lub był on śmiesznie mały w stosunku do planowanych działań. Doprowadziło to do radykalnego przekształcenia fundacji z instytucji generującej przychód na działalność społeczną w organizację pozarządową, która konkuruje na rynku grantów i realizuje cele na podstawie przekazanych jej dotacji publicznych lub darowizn ze wskazaniem. Z instytucji, która mogła stabilizować gospodarkę stałymi inwestycjami i dostarczać **dodatkowe** środki „na rynek działalności społecznej”, utworzono instytucję, która, działając na rzecz często indywidualnie zdefiniowanych celów fundatora, konkuruje z powodzeniem (z uwagi na swoje przewagi zarządcze – brak wewnętrznej demokracji) na rynku dotacji i darowizn ze stowarzyszeniami. Również w systemie reprezentacji sektora instytucja fundacji została zrównana z instytucją stowarzyszenia, zmniejszając rolę zrzeszeń jako demokratycznych struktur samoorganizacji na rzecz pozbawionych często wewnętrznej demokratycznej kontroli instytucji o czasem budzących wątpliwość konstrukcji (np. fundator jedynym członkiem zarządu) i komercyjnych celach (zdarzały się m.in. poważne porady, jak prowadzić działalność gospodarczą w formie fundacji).

Systematycznie zwiększająca się liczba fundacji w stosunku do stowarzyszeń¹³, podobnie jak zwiększająca się liczba podmiotów założycielskich nad zrzeszonymi w ramach ekonomii społecznej, to zjawisko niepokojące. Oznacza odejście od tradycyjnej roli wolności zrzeszania się jako sposobu na wspólne rozwiązywanie problemów społecznych i samoorganizacji społecznej w kierunku działań indywidualnych, autorskich. Stąd potrzeba poszukiwania kolejnej formy prawnej, która pozwalałaby wykorzystać w pełni zalety dotychczasowych rozwiązań (z jednej doceni rolę współpracy, z drugiej strony potencjał kapitałów wieczystych), a równocześnie zapewnić możliwość jednostkom angażowania się w formie posiadającej osobowość prawną w realizowanie celów społecznych,

TRZECIA FORMA PRAWNA

Jak wspomniałem na wstępie, przekonanie, że „należy poszukiwać innych form, które będą odróżniać się zarówno od stowarzyszenia (brak członków), jak i fundacji (brak kapitału) i przyjmować formy np. przedsiębiorstwa społecznego czy instytucji pozarządowej”¹⁴ towarzyszy dyskusjom w sektorze od dawna. W obszarze

¹³ Beata Charycka, Marta Gumkowska, Julia Bednarek, *Kondycja organizacji pozarządowych. Trendy 2002–2022*, Warszawa 2022.

¹⁴ P. Frączak, E. Kulik-Bielińska, op. cit.

ekonomii społecznej powstała zresztą swoista proteza takiej formy. Oto w ustawie o pożytku w art. 3 pkt 3 ust. 4 dopuszcza się do działalności pożytku publicznego „spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością [...], które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników”¹⁵. Dla tych spółek używa się potocznie określenia „spółki non profit”, choć zasada non profit jest tu zapisana jedynie w statucie spółek i tym samym może być w każdej chwili – wolą udziałowców lub akcjonariuszy – zlikwidowana. Nie są one też organizacjami pozarządowymi, dlatego należy je traktować jako swoiste protezy i, być może, docelowo zlikwidować. W zamian można by pomyśleć o nowej formie prawnej, która „lepiej odpowie na zróżnicowane potrzeby trzeciego sektora”. Taką formą według Kisilowskiego¹⁶ jest instytucja oparta „na schemacie podobnym do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, czyli spółki z udziałowcami”. Miałyby ona pełnić funkcję wentylu bezpieczeństwa, elastycznej formy „korporacyjnej osoby prawnej, która mogłaby okazać się atrakcyjna dla wielu typów »specjalistycznych« organizacji pozarządowych”. Dawałaby możliwość swobodnego dookreślenia celów działalności społecznej w zależności od potrzeb i decyzji aktualnych udziałowców, a „[n]iewielkie wymagania w zakresie minimalnego kapitału, a także możliwość przenoszenia udziałów wyłącznie w drodze darowizny albo po cenie minimalnej, sprawiałyby, że udziały byłyby w istocie wyłącznie instrumentem do elastycznego kształtowania podziału władzy (i odpowiedzialności) w spółkach, zgodnie z potrzebami założycieli”. Różniłyby się tym od struktur opartych na „wiecznych” zarządach „poszerzanych w drodze kooptacji”, które w istocie mają dbać przede wszystkim o majątek i realizację celów wyznaczonych przez fundatora.

PATRZĄC NA FUNDACJE RODZINNE...

Oczywiste jest, że powstające dziś fundacje „żebracze” (w znaczeniu nieposiadające generującego przychód majątku) są zapewne wynikiem postępującej atomizacji społeczeństwa i budowaniem chęci do podmiotowej (indywidualnej) aktywności na rzecz dobra wspólnego. Jednak nie wydaje się, że właśnie forma fundacji – dziś do tego rodzaju działalności stosowana – jest najlepszym wyjściem. Specjalizacja – poszukiwanie różnych narzędzi, mających różne modele finansowania

¹⁵ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie Dz.U. 2003 nr 96 poz. 873.

¹⁶ Maciej Kisilowski, *Prawo sektora pozarządowego*, Warszawa 2008.

– może oznaczać optymalizację zasobów do realizacji celów społecznych. Rozdzielenie fundacji majątkowych, których działalność opiera się w dużej mierze na generowaniu przychodu kapitału założycielskiego i tworzące fundusze żelazne – od indywidualnej działalności społecznej, jest zasadne nie tylko z przyczyn doktrynalnych (odwołania się do istoty fundacji), ale przede wszystkim z powodów pragmatycznych. Jeżeli chcemy tworzyć instytucje, których celem jest generowanie (z majątku) przychodów na cele społeczne, to konieczne są inne rozwiązania (instytucjonalne i podatkowe) niż dla zwykłych organizacji pozarządowych, żyjących z dnia na dzień i z projektu na projekt. Nie rezygnując więc z potencjału, jaki tkwi w indywidualnej, niedemokratycznej działalności filantropów bez majątku – czyli wspomnianych wyżej organizacji pozarządowych w formie spółek non profit – należy szukać rozwiązań, które pozwolą zasilić działalność społeczną dodatkowymi środkami nie pochodzącymi od darczyńców i z budżetu administracji publicznej. W tym kontekście mamy w tej chwili w polskim systemie prawnym eksperymentalne fundacje rodzinne¹⁷.

Organizacje pozarządowe bardzo broniły się przed pojęciem fundacji rodzinnej. To zupełnie zrozumiało. Jednak teraz – gdy mamy już taką konstrukcję prawną – należy zastanowić się, na ile można będzie uczyć się na tych wypracowanych rozwiązaniach. Przypomnijmy, że fundacja rodzinna to majątek przekazany w zarządzanie specjalnie do tego celu powołanej instytucji po to, by generować zyski dla określonych beneficjentów. Ponieważ takim beneficjentem może być też organizacja pozarządowa prowadząca działalność pożytku publicznego (na szczęście w konsultacjach publicznych udało się sektorowi zaproponować takie rozszerzające sformułowanie), to wyobraźmy sobie, że ktoś powołuje fundację rodzinną, która – poza zabezpieczeniem roszczeń spadkobierców – cały zysk przekazuje na jedną lub kilka organizacji pozarządowych. Możliwe? Trzymajmy się więc tego przykładu. Rodzina polskich Rockefellerów, posiadająca kilka przedsiębiorstw, przeznaczają praktycznie cały zysk z ich działalności na cele pożytku publicznego kilku fundacji. Czy to nie jest piękna wizja? Czy to nie jest wizja fundacji, o którą nam chodzi?

Czy nie byłoby dobrze dla rozwoju organizacji pozarządowych w Polsce, gdyby istniało dodatkowo kilka tradycyjnych fundacji, które umiałyby dobrze zarządzać powierzonym im majątkiem i generować systematycznie nawet niewielkie, ale dodatkowe i niezależne od bieżących koniunktur politycznych i mód społecznych środki na cele publiczne? Ale by taki majątek mieć i dobrze nim gospodarować,

¹⁷ Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, Dz.U. 2023 poz. 326.

potrzeba jednak innych umiejętności i innych możliwości (w tym prawnych) działania, niż oczekuje się dzisiaj w typowych fundacjach. Ustawa o fundacjach rodzinnych może się okazać doskonałym polem doświadczalnym dla sanacji instytucji fundacji w Polsce.

Dziś nie widzi się w majątku fundacji potencjału dla ich rozwoju. Głównie dlatego, że patrzy się na niego przez pryzmat zasobów finansowych ulokowanych na kontach bankowych lub obligacjach. Tu wróćmy na chwilę do II Rzeczypospolitej, gdzie „ustrój prawno-ekonomiczny każdej fundacji opierał się o zasadę trwałości i nienaruszalności majątku fundacyjnego, a obowiązkiem administracji było dążyć przede wszystkim do jak najdokładniejszego zrealizowania woli fundatorów”¹⁸. Przypomnijmy, że to nie gotówka była podstawą majątku fundacji.

Co więcej – ten początkowy kapitał czy majątek założycielski był powiększany dziesiątkami, jeśli nie setkami lat. Likwidacja instytucji fundacji, a następnie odtworzenie jej w ułomnej formie odbija się na obrazie sektora organizacji pozarządowych dzisiaj. Dlatego tak ważne jest, by tworzenie nienaruszalnego majątku (choćby na początek kapitału żelaznego) stało się jednym z głównych powodów ulg i zwolnień podatkowych dla fundacji. Powinien to być także podstawowy obowiązek każdej fundacji. Powiększać swój majątek. To też powinno odróżniać fundacje od innych organizacji pozarządowych.

¹⁸ Krzysztof Jasiewicz, *Dawne fundacje dobroczynne w Drugiej Rzeczypospolitej. Społeczne, prawno-organizacyjne i ekonomiczne uwarunkowania działalności statutowej*, „Kwartalnik Historyczny”, 3–4, 1990, s. 141 i 145.



PIOTR STEC

CELE FUNDACJI



WPROWADZENIE

Polska ustawa o fundacjach liczy sobie kilkadziesiąt lat i choć jest aktem prawnym, jeśli nie nowoczesnym, bo bazującym na jeszcze starszych wzorcach międzynarodowych, to dobrze napisanym. Dowodzi tego wieloletnia praktyka jej stosowania: większość kwestii wątpliwych udało się wyjaśnić w drodze wykładni przepisów, utrwaliła się też praktyka sądowa. Istnieje wciąż jednak kilka spraw budzących od lat wątpliwości tak w praktyce, jak i w nauce prawa. Jedną z nich jest sposób określenia celów fundacji, a zwłaszcza przesłanka jego zgodności z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej. Powstaje więc pytanie, czy jest to przesłanka, z którą przyjdzie nam żyć jeszcze przez lata, bo jest to standardowy bezpiecznik wbudowywany w prawo fundacyjne, czy może po prostu mamy do czynienia z reliktem niedemokratycznego systemu prawnego, który należy po prostu jak najszybciej wyeliminować z obrotu? A może po prostu jest to przepis bez większego znaczenia lub taki, który przy umiejętnej wykładni da się po prostu pogodzić z zasadami demokratycznego państwa prawnego?

By odpowiedzieć na to pytanie, wypada sięgnąć do obcych systemów prawnych i zobaczyć, jak w nich określane są cele fundacji. W szczególności, czy państwo ma możliwość sprzeciwienia się utworzeniu fundacji o celach niezgodnych z jego polityką?

Oczywiście w krótkim tekście nie sposób przeprowadzić kompleksowej analizy prawnoporównawczej choćby tylko regulacji fundacji w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Fundacje, inaczej niż spółki prawa handlowego, występują bowiem w wielu odmianach, kształtach, smakach i kolorach niczym Fasolki Wszystkich Smaków Bertiego Botta z cyklu o Harrym Potterze. Nie ma nawet zgody co do tego, czy fundacja może realizować wyłącznie cele użyteczności społecznej (idealne), czy także prywatne, w tym być powołana wyłącznie w celu zarządzania majątkiem. W Europie są państwa dopuszczające tylko fundacje sensu stricto, fundacje o dowolnym celu lub wyodrębniające kilka kategorii fundacji, od użyteczności publicznej przez użyteczność prywatną aż po fundacje zarządzane przez administrację publiczną (czeski ustaw). Konieczne zatem było dokonanie nieco arbitralnego wyboru. Dlatego przegląd prawnoporównawczy obejmie jeden kraj, którego prawo fundacyjne ma wciąż korzenie w czasach rządów autorytarnych (Włochy) oraz państwa, które w ostatnich latach na nowo uregulowały swoje prawo fundacyjne: Hiszpanię, Czechy, Wyspę Man i Wyspę Jersey. Następnie spróbuję pokazać, jak cele fundacji w prawie polskim wpisują się w najnowsze trendy legislacyjne, a także czy ich obecna konstrukcja wymaga pilnej zmiany.

CELE FUNDACJI W WYBRANYCH SYSTEMACH OBCYCH

W prawie włoskim fundacje uregulowane są w Kodeksie cywilnym. Regulacja ta, jeśli chodzi o cele fundacji, jest szcążkowa, jeśli nie wprost – nieistniejąca. Przyjmuje się zatem, że fundacje mogą realizować cele użyteczności publicznej (skierowane do ogółu) lub prywatnej – nakierowane na wąski krąg osób. Cele te muszą jednak być społecznie użyteczne, takie jak np. wsparcie badań naukowych, edukacji, sztuki, ochrona i konserwacja zabytków, ochrona i promocja zdrowia.

Stosunkowo liberalne określenie celów fundacji nie oznacza jednak, że można zarejestrować bez przeszkód fundację realizującą dowolny cel. Przeciwnie, przepisy o rejestracji fundacji są tak skonstruowane, że dają organom rejestrowym dość dużo swobodnego uznania. Ich decyzje nie są oczywiście arbitralne, ale pozwalają na odmówienie rejestracji, jeśli organ rejestrowy uzna cel fundacji za nieodpowiedni.

Podobnie jak nasza przesłanka zgodności z podstawowymi interesami RP, także taka swoboda odmowy rejestracji kojarzy się raczej z niedemokratycznymi systemami prawnymi pragnącymi mieć kontrolę nad społeczeństwem obywatelskim. Oczywiście współczesna praktyka stosowania prawa wymaga prokonstytucyjnej i zgodnej z prawami człowieka wykładni, państwo nie nadużywa więc swojej władzy i nie zakazuje tworzenia fundacji „nieprawomyślnych”¹.

W prawie hiszpańskim przepisy o fundacjach pojawiają się w Kodeksie cywilnym oraz w ustawie nr 50/2002 o fundacjach². Cele fundacji w ścisłym tego słowa znaczeniu określa art. 3 ust. 1 tej ustawy. Zgodnie z nim fundacje muszą realizować cele leżące w interesie ogółu, takie jak w szczególności ochrona praw człowieka, ofiar terroryzmu i aktów przemocy, pomoc i integracja społeczna, działalność obywatelska, edukacyjna, kulturalna, naukowa, sportowa, zdrowotna, pracownicza, wzmocnienie instytucji, współpraca na rzecz rozwoju, promocja wolontariatu, promocja akcji społecznych, obrona środowiska i wspieranie ekonomii społecznej, promocja i opieka nad osobami zagrożonymi wykluczeniem z powodów zdrowotnych, społecznych lub kulturowych, promocja wartości konstytucyjnych i obrona ekonomii społecznej, promocja i opieka nad osobami zagrożonymi wy-

¹ Chiara Prele, *The Civil Code and the Special Laws Ruling Foundations in Italy*, w: Chiara Prele (red.), *Developments in Foundation law in Europe*, Springer, Dodrecht-Heidelberg-New York, London 2014, s. 155–174; A. Sacchi, G. Baldi, *Foundations in Italy*, „Trusts & Trustees”, vol. 11, No. 5/2005, s. 40–42.

² Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, «BOE» núm. 310, de 27/12/2002, Permalink: <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/26/50/con>

kluczeniem z powodów fizycznych, społecznych lub kulturowych, promowanie działań społecznych, promowanie wartości konstytucyjnych i obrona zasad demokracji, wspieranie tolerancji, rozwój społeczeństwa informacyjnego oraz badania naukowe i rozwój technologiczny.

Jak widać, poza obszernym wyliczeniem przykładowych pól działalności fundacji, ustawodawca hiszpański ograniczył się do wymogu realizacji przez nie celów społecznie użytecznych.

Ograniczenia natomiast dotyczą kręgu beneficjentów, czyli osób, na rzecz których ma działać fundacja. W art. 3 ust. 2 wskazano, że beneficjentami może być określona grupa osób, w tym pracownicy danego zakładu pracy i ich rodziny.

Istotnym ograniczeniem jest zakaz ustanawiania beneficjentami fundatora, jego małżonka i krewnych do czwartego stopnia pokrewieństwa oraz osób prawnych nierealizujących celów społecznie użytecznych (art. 3.3 hiszpańskiej ustawy o fundacjach). Chodzi tu w istocie o zakaz tworzenia fundacji rodzinnych czy innych podmiotów, służących do akumulacji kapitału w ręku wąskiej grupy podmiotów. Wyjątek stanowią fundacje, których celem jest ochrona hiszpańskiego dziedzictwa kulturowego, o ile objęte działalnością fundacji majątki spełniają kryteria określone w przepisach o ochronie zabytków, zwłaszcza w zakresie ich udostępniania do zwiedzania publiczności³.

Na Wyspy Kanału La Manche patrzymy stosunkowo rzadko, zapewne dlatego, że są to niszowe systemy prawne, rzadko badane przez komparatystów. Tymczasem wyspy te przyciągają inwestorów, głównie nieszablonowymi przepisami o zarządzaniu majątkiem. Rzadko pamięta się, że takim instrumentem jest także fundacja. Chciałbym w tym miejscu popatrzeć na dwa systemy prawne – Jersey i Wyspy Man. Obie ustawy fundacyjne są względnie nowe, pokazują więc współczesne podejście do budowania celów fundacji w krajach, których prawo było kształtowane przez wpływy europejskie i brytyjskie.

Zgodnie z art. 5 Foundations (Jersey) Law 2009⁴ fundacja może realizować dowolny cel (*objective*) zgodny z prawem. Może to być cel dobroczynny, inny cel lub mieszanka celów dobroczynnych i innych. Przy tak szeroko zakreślonych celach wymaga się jednak wyraźnego określenia beneficjentów (wskazanych w statucie

³ Isabel Penalosa-Esteban, *Foundations Law in Spain*, w: Chiara Prele (red.), *Developments...*, s. 253–281.

⁴ <https://www.jerseylaw.je/laws/current/Pages/13.265.aspx>

osób lub grup osób) lub realizacji określonego zadania (*purpose*). Te fundacje nie mają charakteru wieczystego. Jest to związane z zakazem tworzenia wieczystych majątków powierniczych, istniejącym w prawie angielskim, i obawą, by martwi nie rządzą z za grobu.

Foundations Act 2011, obowiązujący na Wyspie Man⁵, przewiduje w art. 7 następujące wymogi odnośnie do celów fundacji: przede wszystkim cele fundacji muszą być precyzyjnie określone (*certain*), rozsądne (*reasonable*) i możliwe do osiągnięcia (*possible*). Prawdopodobnie jest to echo praktyki sądów *common law*, niedopuszczających do tworzenia „frywolnych” trustów, których celem jest np. wyłącznie stawianie pomników fundatora. Cel fundacji może być dowolny, przy czym podobnie jak w prawie Jersey możliwe jest realizowanie jednocześnie celów dobroczynnych i innych.

Prawo czeskie zna kilka typów fundacji: fundacje sensu stricto, które będą nas tu interesować (*nadace*), fundacje niesamodzielne i powiernictwa. W prawie czeskim fundacje regulowane są w kodeksie cywilnym⁶. W czasach przedkodyfikacyjnych prawo fundacyjne było stosunkowo restrykcyjne, by nie powiedzieć – niechętne fundacjom, natomiast obecnie zliberalizowano przepisy tak o fundacjach w ścisłym tego słowa znaczeniu, jak i o wspomnianych wyżej instytucjach pokrewnych.

Zgodnie § 306 czeskiego Kodeksu cywilnego fundacje służą osiągnięciu trwałego celu społecznego lub gospodarczego. Cel fundacji może służyć dobru wspólnemu, jeśli przyczynia się do powszechnego dobrobytu lub służyć dobru wspólnemu konkretnej grupy osób zindywidualizowanych lub nie. Czeski kodeks zakazuje natomiast zakładania fundacji w celu popierania partii lub ruchów politycznych i w celach wyłącznie zarobkowych⁷.

Podsumowując powyższy przegląd, możemy stwierdzić, że we współczesnym prawie fundacyjnym trudno mówić o jakimś wspólnym rdzeniu, jeśli chodzi o cele fundacji. Jedyne, co jest wspólne dla wszystkich omówionych wyżej systemów, to to, że dają one obywatelom znaczną swobodę określania celów fundacji. Widać

⁵ http://www.legislation.gov.im/cms/images/LEGISLATION/PRINCIPAL/2011/2011-0017/Foundation-sAct2011_3.pdf

⁶ Zákon č. 89/2012 Sb. Zákon občanský zákoník. <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

⁷ Kateřina Ronovská, *Foundations in the Czech Republic. Yesterday, Today and Tomorrow*, w: Chiara Prele (red.), *Developments in Foundation Law in Europe*, Springer, Dordrecht-Heidelberg-New York, London 2014, s. 43–46; Kateřina Ronovská, Petr Lavický, *New Czech Foundation and Trust (like) Law: initial experience and reactions*, „Trusts & Trustees”, vol. 22, No. 6, July 2016, s. 641–646.

także podział na systemy, w których fundacje służą wyłącznie celom społecznie użytecznym i systemy prawne, w których fundacje mogą realizować cel dowolny. Ewentualne ograniczenia, jeśli się one pojawiają w prawie danego państwa, podyktowane są interesem publicznym i są precyzyjnie i dość wąsko określone. Zabezpiecza to należycie prawa fundatorów.

CELE FUNDACJI W PRAWIE POLSKIM

Jak na tym tle wypada prawo polskie? Jak wiadomo, nasza ustawa o fundacjach jest aktem pochodzącym z lat osiemdziesiątych zeszłego stulecia, będącym ustępstwem socjalistycznego państwa na rzecz społeczeństwa obywatelskiego. Inaczej niż stowarzyszenia, fundacje były bowiem mocno kojarzone ze społeczeństwem kapitalistycznym jako „danina, którą bogacz spłaca społeczeństwu”. Stąd też nietypowa redakcja art. 1 u. fund., zgodnie z którym fundacje mogą być tworzone dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, przy czym komentowany przepis zawiera przykładowe wyliczenie dopuszczalnych celów fundacji.

Jak widać, ustawodawca wyraźnie chciał określić cele fundacji, tak by poddać je większej kontroli politycznej. Zważywszy, że ustawa ta powstawała w czasach PRL, można przyjąć, że jest to także przejaw obawy, że opozycja demokratyczna mogłaby znaleźć oparcie w sektorze pozarządowym wyposażonym w majątek, a poza kontrolą państwa. W tym zakresie przepis definiujący cele fundacji jest anachronizmem⁸.

Z politycznymi ograniczeniami celów fundacji, dającymi państwu dużą, jeśli nie arbitralną w założeniu, władzę nad tymi podmiotami, kontrastuje liberalne ujęcie celów fundacji rodzinnej, wprowadzonej do polskiego porządku prawnego w 2023 r.⁹ Zgodnie z art. 2 ust. 1 u. fund. rodz. *Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Fundator określa w statucie szczegółowo cel fundacji rodzinnej.* Z treści tego przepisu wynikają zadania fundacji (akumulacja kapitału, zarząd majątkiem, dystrybucja świadczeń) i niemal nieograniczona swoboda określania celów przez fundatora. Inaczej niż w przypadku „zwykłych”

⁸ Tak też trafnie Agnieszka Rzetecka-Gil, *Ustawa o fundacjach. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, LEX electronica, Teza 5 do art. 2 z postulatem zniesienia tego ograniczenia.

⁹ Ustawa z 23 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, Dz.U. z 2023 r., poz. 326.

fundacji nie ma tu ograniczenia w zakresie zgodności z podstawowymi interesami RP, ani nawet odwołania do klauzul generalnych dobrych obyczajów, zasad współżycia społecznego albo porządku publicznego. Jedynym więc ogranicznikiem autonomii woli ustanawiającego fundację rodzinną będzie zgodność celów z prawem. W przypadkach wątpliwych może się więc okazać, że łatwiej będzie powołać fundację rodzinną, realizującą cele społecznie użyteczne (co jest dopuszczalne), niż ryzykować spór sądowy i opóźnienie rozpoczęcia działalności.

Z analizy prawnoporównawczej wynika także, że polskie ujęcie celów fundacji różni się nie tylko od tego, jaki pojawia się w najnowszych ustawach fundacyjnych, ale nawet w systemach prawnych tradycyjnie uważanych za niechętne fundacjom. W systemach tych pojawiają się takie ograniczenia, jak zgodność z prawem, rodzaj celu, zgodność celu z dobrymi obyczajami, możliwość realizacji. Nie pojawiają się natomiast ograniczenia o charakterze politycznym, pozwalające państwu na zniweczenie prób powołania fundacji „nieprawomyślnych”. Najdalej idące ograniczenia to zakazy tworzenia fundacji wspierających partie polityczne, utworzonych wyłącznie w celu prowadzenia działalności gospodarczej lub wsparcia fundatora. Fundacje mocno kontrolowane przez organy państwa wydają się odchodzić do przeszłości. Z przyczyn, o których niżej, narzędzia pozwalające sterować działalnością fundacji pojawiają się na poziomie makro i są związane z prawem podatkowym i statusem szeroko pojętej organizacji charytatywnej (a w naszym prawie – organizacji pożytku publicznego).

PROBLEM ZGODNOŚCI CELÓW FUNDACJI Z PODSTAWOWYMI INTERESAMI RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ – PRZEGLĄD STANOWISK

Powstaje więc pytanie, czy obecna definicja celów fundacji jest do utrzymania w demokratycznym państwie prawa, i czy w związku z tym konieczna jest jej zmiana. Odpowiedź na nie jest, jeśli nie niejednoznaczna, to przynajmniej nieintuicyjna.

Problem zgodności celów fundacji z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej część doktryny potraktowała jako marginalny, odnotowując tę przesłankę, ale nie analizując jej dogłębnie¹⁰. Niektórzy autorzy zauważali, że przy ocenie

¹⁰ Henryk Cioch, *Fundacje w ujęciu prawa polskiego*, Lublin 1995, s. 56–57; Tenże, *Prawo fundacyjne*, Warszawa 2011; Hubert Izdebski, *Fundacje i stowarzyszenia. Komentarz. Orzecznictwo. Skorowidz*, Oficyna Wydawnicza Transit, Warszawa 1998, s. 40. Problem ten pomija np. Leopold Stecki, *Fundacja. Część Pierwsza*. TNOiK, Toruń 1996, s. 177 i nast. oraz Piotr Staszczuk, *Ustawa o fundacjach. Komentarz praktyczny*. Difin, Warszawa 2015, s. 15 i nast.

dopuszczalności celów fundacji trzeba brać pod uwagę dwa elementy: ich zgodność z prawem oraz niesprzeczność z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej. Przyjmowali oni, że zakresy znaczeniowe obu pojęć się nie pokrywają i możliwa jest sytuacja, w której cele fundacji byłyby zgodne z prawem, ale sprzeczne z podstawowymi interesami państwa¹¹.

Jako ważny, choć odosobniony, należy potraktować głos Jolanty Blicharz, której zdaniem cele fundacji mają charakter polityczny, co skutkuje również politycznym charakterem fundacji¹². Gdyby uznać, że stanowisko przywołanej tu autorki jest trafne, zmieniałoby to zupełnie ustrojowe położenie fundacji jako podmiotów trzeciego sektora. Byłyby one jedynymi organizacjami pozarządowymi, których istnienie zależy od oceny politycznej ich działalności. W dodatku co do zasady od oceny dokonywanej przez sąd z natury rzeczy niepowołany do dokonywania tego rodzaju ocen.

Przy dość szczupłej i niepogłębionej analizie doktrynalnej problemu sądy reje-strowe skazane są na samodzielne poszukiwanie rozwiązań tam, gdzie pojawia się wątpliwość, czy cel fundacji jest zgodny z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej. Orzecznictwo Sądu Najwyższego w tych sprawach również nie jest szczególnie obfite, bo ogranicza się do analizy dopuszczalności powoła-nia fundacji finansującej pracownikom zakup akcji prywatyzowanego przedsię-wiorstwa. Tam jednak bardziej chodziło o dopuszczalność realizacji przez funda-cję celów gospodarczo użytecznych z wąskim kręgiem beneficjentów. Ten brak orzecznictwa nie oznacza nieistnienia problemów, a raczej rozsądne podejście założycieli fundacji: zależy im na szybkim powołaniu nowego podmiotu. Jeśli więc sądy kwestionują cele fundacji, to albo dokonują stosownej korekty, albo po-wołują inny niż fundacja podmiot realizujący analogiczne cele. Zaskarżenie od-mowy, zwłaszcza przy bardzo nieprzewidywalnym podejściu do problemu przez sądy wyższej instancji, zwiększa ryzyko porażki, a niezależnie od wyniku sprawy – opóźnia powołanie nowego podmiotu.

Istotę problemu oddaje sprawa odmowy rejestracji fundacji Trans–Akcja znana ze sprawozdania opublikowanego na łamach portalu www.ngo.pl¹³. W tej sprawie sąd rejestrowy odmówił zarejestrowania fundacji ze względu na sprzeczność

¹¹ Zob. przegląd stanowisk w: Grzegorz Gura, *Ustawa o fundacjach. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021, Legalis, teza 3 do art. 2.

¹² Jolanta Blicharz, *Ustawa o fundacjach. Komentarz*, Kolonia Limited, Wrocław 2022, s. 25.

¹³ Magda Dobranowska-Wittels, *Piszesz statut fundacji? Sprawdź, czy jest zgodny z interesami RP*, <https://publicystyka.ngo.pl/piszesz-statut-fundacji-sprawdz-czy-jest-zgodny-z-interesami-rp> (odsłona 17.03.2022).

(w ocenie referendarza) jej celów z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej. Fundacja stawiała sobie za cel pomoc osobom transpłciowym, w tym działanie na rzecz przełamywania stereotypów, zmian prawa, by ułatwić tranzycję i zmniejszenia kosztów procedury. Referendarz uznał, że te cele są wprawdzie zgodne z prawem, ale nie realizują podstawowych interesów państwa. W uzasadnieniu wskazano, że cele fundacji są celami kwalifikowanymi, wyjątkowymi, „szczególnego znaczenia”, a co za tym idzie, fundacje jako podmioty szczególne mogą realizować wyłącznie cele realizujące podstawowe interesy Rzeczypospolitej Polskiej. *A contrario*, choć nie wskazano tego wprost w uzasadnieniu, realizacja przez fundacje celów społecznie użytecznych, realizujących inne niż podstawowe interesy państwa jest niedopuszczalna. Przy czym w uzasadnieniu zauważono, że pojęcie „podstawowe interesy RP” nie jest nigdzie definiowane, a współcześnie pojawia się wyłącznie w ustawie o fundacjach, stąd wyciągnięto wniosek, że cele zgodne z podstawowymi interesami państwa to tylko te wymienione wprost w art. 1 u. fund.

Zaprezentowane tu rozumowanie jest obarczone podstawowym błędem: rozstrzygając o odmowie rejestracji fundacji przyjęto, że art. 1 u. fund. ogranicza zakres przedmiotowy celów fundacji, tworząc z nich narzędzia polityczne realizacji enumeratywnie wskazanych podstawowych celów państwa. Tak nie jest, co wynika wprost z brzmienia analizowanego przepisu. Czymś innym jest „realizacja podstawowych interesów Rzeczypospolitej Polskiej”, a czymś innym „realizacja celów zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej”. Gdyby art. 1 był sformułowany w ten pierwszy sposób, mielibyśmy w istocie do czynienia z zawężeniem dopuszczalnych celów fundacji i skonstruowaniem podmiotu będącego narzędziem realizacji polityki państwa. Byłoby to sprzeczne z naturą fundacji. Co więcej, trudno z art. 1 wywodzić istnienie jakiegoś katalogu celów zgodnych z podstawowymi interesami państwa, choćby dlatego, że cele tam wskazane to generyczne, typowe cele fundacji. Ponadto wyliczenie to ma charakter oczywiście przykładowy, o czym świadczy użycie zwrotu „w szczególności”.

PROPOZYCJA PROKONSTYTUCYJNEJ WYKŁADNI PRZESŁANKI ZGODNOŚCI CELÓW FUNDACJI Z PODSTAWOWYMI INTERESAMI RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Uważam, że wykładnia art. 1 u. fund. powinna być dokonywana w sposób racjonalny, tak by nie ograniczać swobody kreowania podmiotów trzeciego sektora poza niezbędne minimum, wynikające z konieczności ochrony wartości konstytucyjnych. W pierwszym rzędzie należy więc zwrócić uwagę na art. 12 Konstytucji RP, zgodnie z którym *Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno-zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji*. Jak wynika wyraźnie z tego przepisu, norma konstytucyjna nie różnicuje organizacji pozarządowych i nie wprowadza dodatkowych ograniczeń w ich tworzeniu w zależności od formy organizacyjnoprawnej. Co więcej, szerokie ujęcie wolności zrzeszania powoduje, że także upodmiotowione majątki, jakimi są fundacje, traktowane są na równi ze zrzeszeniami¹⁴. Nie ulega też wątpliwości, że fundacje razem z innymi organizacjami pozarządowymi stanowią na gruncie konstytucyjnym elementy społeczeństwa obywatelskiego¹⁵. Nic więc nie wskazuje na to, by fundacje miały być jakimiś podmiotami szczególnymi o zawężonym zakresie dopuszczalnych celów funkcjonowania. Ograniczenia swobody tworzenia fundacji ze względu na przesłankę podstawowych interesów powinna być zatem dokonywana tak, by nie naruszyć gwarancji konstytucyjnej zawartej w art. 12 Konstytucji. Dotyczy to także oceny zgodności celu fundacji z interesami Rzeczypospolitej Polskiej.

Jak zatem rozumieć to pojęcie i jak je stosować, oceniając cele statutowe fundacji? Przede wszystkim musimy sobie zdawać sprawę z tego, że kategoria podstawowych interesów państwa nie występuje w prawie polskim poza ustawą o fundacjach. Wykładni tego pojęcia nie można więc dokonać, odwołując się do innych kontekstów, w których się ono pojawia. W języku prawnym i prawniczym występują natomiast pojęcia „interesu publicznego”, „ważnego interesu publicznego”, „dobrych obyczajów” czy „porządku publicznego”, dające organowi stosującemu prawo m.in. możliwość odmowy udzielenia ochrony prawnej. W przypadku interesu publicznego pojawia się on w postaci zwykłej i kwalifikowanej jako ważny interes publiczny. Czyli jeśli coś leży w interesie publicznym, niekoniecznie oznacza to, że ów interes jest ważny. Podobnie jest z interesami Rzeczypospolitej

¹⁴ Bogusław Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012, teza 6 do art. 12, Legalis.

¹⁵ Łukasz Pisarczyk, teza 37 do art. 12 Konstytucji. SIP Legalis.

Polskiej. Niezależnie od tego, jaką treścią wypełnimy to pojęcie, możemy przyjąć, że dopuszczalna jest tu gradacja: interes państwa, ważny interes państwa oraz podstawowy interes państwa. Ta ostatnie grupa musi obejmować więc wąskie grono przypadków, w których ochrona newralgicznych, fundamentalnych, absolutnie podstawowych interesów państwa uzasadniałaby ograniczenie wolności tworzenia fundacji. Co więcej, musiałoby tu chodzić o przypadki wykraczające poza prostą sprzeczność celów fundacji z prawem. Możliwe są tu dwie wykładnie: pierwsza, i jak wydaje się bardziej racjonalna, to taka, że sprzeczne z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej byłyby cele fundacji wprost zakazane przez przepisy Konstytucji. Chodziłoby tu przede wszystkim o art. 13 Konstytucji zakazujący funkcjonowania organizacji totalitarnych, promujących przemoc lub nienawiść rasową czy świątopoglądową. Pogląd ten wspiera także treść art. 58 Konstytucji, dopuszczający sprzeczność celów organizacji z Konstytucją jako ograniczenie wolności zrzeszania. Przy szerokim ujmowaniu w naszej Ustawie Zasadniczej zrzeszeń, przepisem tym objęte są także fundacje¹⁶. Druga możliwa wykładnia prowadziłaby do wniosku, że ustawodawca dał sądowi rejestrowemu możliwość odmowy rejestracji fundacji w przypadkach skrajnych. Chodziłoby tu o sytuacje, w których cel fundacji jest zgodny z prawem, jednak jego realizacja godziłaby bardzo mocno w dobro Rzeczypospolitej. W tych rzadkich przypadkach sąd rejestrowy, odmawiając wpisu fundacji do rejestru musiałby, wskazać wzorzec kontroli i uzasadnić sprzeczność celów fundacji z tym wzorcem. Innymi słowy, musiałby zrekonstruować konkretny, nazwany interes Rzeczypospolitej Polskiej, wskazać, że jest to interes podwójnie kwalifikowany, bo podstawowy, a następnie wykazać, że cele fundacji są sprzeczne z tak zrekonstruowanym podstawowym interesem Rzeczypospolitej. Ciężar wykazania tych wszystkich okoliczności spoczywa na sędzie, to nie wnioskodawca ma wykazać, że cel tworzonej fundacji jest zgodny z podstawowymi interesami państwa.

CEL GOSPODARCZO UŻYTECZNY CZY CEL GOSPODARCZY?

Pewne wątpliwości może budzić też cel gospodarczo użyteczny fundacji. W literaturze utożsamia się go z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁷. Wydaje się, że to ujęcie jest nietrafne – czymś innym jest cel gospodarczy (nieutożsamiany w literaturze z prowadzeniem działalności gospodarczej, a z uzyskiwaniem np.

¹⁶ Łukasz Pisarczyk, teza 39 do art. 58 Konstytucji. SIP Legalis.

¹⁷ Piotr Staszczuk, op. cit., s. 15–19; Leopold Stecki, op. cit., s. 178, który widzi w tym przepisie możliwość ustanawiania fundacji będących jedynymi akcjonariuszami przedsiębiorstwa lub banku.

oszczędności) i czymś innym cel zarobkowy (działalność gospodarcza nastawiona na zysk). Należy podkreślić, że cel gospodarczo użyteczny pojawia się także np. w prawie czeskim, więc nie jest to ani „wypadek przy pracy” albo pomyłka ustawodawcy, tylko jeden z licznych dopuszczalnych celów fundacji znanych także systemom obcym.

WNIOSKI

Podsumowując dotychczasowe rozważania, możemy stwierdzić, że mamy dwa nurty w prawie fundacyjnym. Albo przepisy prawa fundacyjnego nie różnicują fundacji dobroczynnych i rodzinnych oraz innych użyteczności prywatnej, albo wprowadzają takie rozróżnienie. Wybór modelu jest raczej uzasadniony historycznie niż merytorycznie i żaden z tych modeli nie jest lepszy albo gorszy. Tam, gdzie jest większa swoboda ustalania celów fundacji, przepisy prawa publicznego decydują o możliwości uzyskania zwolnień podatkowych czy specjalnego statusu podmiotu realizującego cele dobroczynne lub społecznie użyteczne. Tam, gdzie takiego podziału nie ma, fundacje realizujące cele społecznie użyteczne od początku są zwolnione od podatków, ewentualnie, po spełnieniu dodatkowych warunków mogą uzyskać szczególny status (u nas: organizacji pożytku publicznego). Jednocześnie niezależnie od przyjętego modelu ograniczenia celów fundacji dotyczą zgodności z prawem, ewentualnie możliwości realizacji (nie można powołać fundacji o celach niemożliwych do spełnienia) i racjonalności. W prawie polskim, ze względu na daleko idące konstytucyjne gwarancje swobody zrzeszania się obecne brzmienie art. 1 u. fund jest trudne do utrzymania. Jak pokazałem, możliwa jest jednak jego racjonalna, prokonstytucyjna i nieograniczająca autonomii woli fundatora wykładnia. Praktyka stosowania prawa poszła jednak, jak się wydaje, w kierunku umożliwiającym niemal arbitralną odmowę rejestracji fundacji, a przynajmniej utrudnienie życia fundatorowi. Dlatego opowiadam się za nowelizacją tego przepisu i nadanie mu niewykluczającego brzmienia: *fundację można powołać dla realizacji celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności...*

W ten sposób jedyną przesłanką dopuszczalności tworzenia fundacji byłaby zgodność jej celów z prawem, w tym z zakazami konstytucyjnymi. Wprowadzenie dalej idących ograniczeń, jak np. sprzeczności z *public policy* czy interesem publicznym, byłoby ryzykowne: stanowiłoby ograniczenie nieobjęte wyjątkami konstytucyjnymi, a w dodatku dawałoby organom władzy publicznej możliwość ręcznego sterowania celami fundacji i blokowania powstawania tych, które byłyby z tej czy innej przyczyny niewygodne dla danej ekipy rządzącej.

MARIA SUPERA-MARKOWSKA

**ODLICZENIA DAROWIZN
DOKONYWANYCH NA CELE
DZIAŁALNOŚCI POŻYTKU
PUBLICZNEGO W POLSKIM
SYSTEMIE PODATKOWYM – STAN
OBECNY I POSTULOWANE ZMIANY**



W ramach niniejszego opracowania zostanie przeprowadzona analiza dogmatycznoprawna regulacji dotyczących podatkowego odliczenia darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego w polskim systemie podatkowym, w tym na tle prawno-porównawczym i z uwzględnieniem danych empirycznych, w celu sformułowania pewnych postulatów ich zmian. **Hipoteza badawcza** zakłada bowiem, iż w wielu aspektach system ten, zwłaszcza na tle rozwiązań innych krajów unijnych, powinien zostać zreformowany. Wprowadzenie pewnych zmian nie tylko zapewniłoby realizację postulatu spójności systemowej wewnątrz prawa podatkowego oraz prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa, ale mogłoby też przyczynić się do wzmocnienia finansowego trzeciego sektora w prowadzeniu działalności pożytku publicznego dzięki jego zwiększonemu wsparciu przez darczyńców, do czego impuls miałyby dać odpowiednio zreformowane przepisy prawa podatkowego.

I. WPROWADZENIE

Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia darowizny. Odpowiednie regulacje w tym zakresie zawarte są w art. 888–902 kodeksu cywilnego¹. **Zgodnie z art. 888 § 1 k.c. „przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku”**. Darowizny mogą mieć charakter pieniężny, jak i niepieniężny.

Umowa darowizny to umowa, w ramach której darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Tak sformułowana definicja darowizny wyklucza uznanie za nią w szczególności świadczeń wolontariusza, co dodatkowo potwierdza treść art. 50 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie², zgodnie z którym „wartość świadczeń wolontariusza nie stanowi darowizny na rzecz korzystającego w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego oraz przepisów podatkowych”³. Za darowiznę nie można też uznać kwoty odpisu z podatku dochodowego od osób fizycznych na

¹ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.), dalej: k.c.

² Ustawa z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz.U. z 2023 r., poz. 571), dalej: u.d.p.p.w.

³ Szerzej na ten temat zob. Maria Supera-Markowska, *Podatkowe aspekty wolontariatu*, „Praca Socjalna”, nr 4/2021, s. 48–50.

rzecz organizacji pożytku publicznego (OPP)⁴, w związku z którego ukształtowaniem toczą się pewne dyskusje zarówno naukowe⁵, jak i w środowisku trzeciego sektora⁶.

Za darowiznę nie można uznać w szczególności świadczeń wolontariusza, ani odpisu z podatku dochodowego na rzecz OPP.

Zgodnie z art. 890 § 1 k.c. „oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione”⁷.

Stosowne regulacje podatkowe, dotyczące możliwości odliczenia przez podatników podatków dochodowych pewnych kwot z tytułu darowizn na cele działalności pożytku publicznego, zawierają przede wszystkim art. 18 ust. 1 pkt 1⁸ ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹ oraz art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a)¹⁰

⁴ Zob. art. 45c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f., a także art. 21b ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 2540), dalej: u.z.p.d.n.p.o.f.

⁵ Zob. Maria Supera-Markowska, *Równość i nierówność w prawie podatkowym – studium przypadku instytucji odpisu z podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego*, „Studia Iuridica”, Nr 94/2023, s. 354–377 i literatura tam przywołana.

⁶ Zob. m.in. *1% z podatku CIT dla organizacji pożytku publicznego? Czy samorząd na tym straci, czy zyska?*, <https://instytutprawobywatelskich.pl/1-z-podatku-cit-dla-organizacji-pozytku-publicznego-czy-samorzad-na-tym-straci-czy-zyska/> (dostęp: 1.08.2023 r.) lub *Czas na równe traktowanie podatników*, <https://instytutprawobywatelskich.pl/czas-na-rowne-traktowanie-podatnikow/> (dostęp: 1.08.2023 r.).

⁷ Z tym że zgodnie z art. 890 § 2 k.c. „przepisy powyższe nie uchybiają przepisom, które ze względu na przedmiot darowizny wymagają zachowania szczególnej formy dla oświadczeń obu stron”.

⁸ Zgodnie z którym „podstawę opodatkowania (...) stanowi dochód (...) po odliczeniu (...) darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1”.

⁹ 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.

¹⁰ Zgodnie z którym „podstawę obliczenia podatku (...) stanowi dochód (...) po odliczeniu kwot (...) darowizn przekazanych na cele (...) określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego, organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele (...) – w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej 6% dochodu”.

u.p.d.o.f. Analogicznej regulacji nie zawiera natomiast ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, co wynika ze specyficznych zasad opodatkowania określonych w tej ustawie, z tym że na podstawie art. 11 ust. 1 u.z.p.d.n.p.o.f. podatnik, opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, może odliczyć od przychodów m.in. wydatki określone w art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., jeżeli nie zostały one odliczone od dochodu lub nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie przepisów u.p.d.o.f.

II. STAN OBECNY

II.1. Regulacje prawne i warunki odliczenia

II.1.1. Warunki

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.) w celu ustalenia podstawy opodatkowania (obliczenia podatku) dochód można pomniejszyć m.in. o darowizny przekazane na cele określone w art. 4 u.d.p.p.w. organizacjom pozarządowym lub tzw. podmiotom z nimi zrównanym (lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego), prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych) albo 6% (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych) dochodu.

Z tak sformułowanych przepisów wynikają **warunki do skorzystania z odliczenia dotyczące:**

- celu, na który została przekazana darowizna,
- statusu podmiotowego odbiorcy darowizny,
- prowadzenia przez odbiorcę darowizny działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizowania określonych celów,

przy czym ustawodawca określił jeszcze **limity odliczeń, obowiązki dokumentacyjne i informacyjne oraz pewne wyłączenia z możliwości dokonywania odliczeń.**

Warunki, które trzeba spełnić, aby skorzystać z podatkowego odliczenia darowizn, dotyczą:

- celu darowizny,
- statusu podmiotowego odbiorcy darowizny,
- przedmiotu działalności odbiorcy darowizny i realizowania określonych celów.

Ponadto ustawodawca określił jeszcze limity odliczeń, obowiązki dokumentacyjne i informacyjne oraz pewne wyłączenia z możliwości dokonywania odliczeń.

Spśród przedstawionych powyżej pojęć przepisy ustaw o podatkach dochodowych, posługując się terminem „działalność pożytku publicznego”, nie zawierają jednakże jego własnej (autonomicznej) definicji. Z kolei określenie „organizacje pozarządowe” używane jest poprzez zastosowanie sformułowania „organizacje, o których mowa w art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w.”, a w przypadku tzw. podmiotów z nimi zrównywanych – odwołując się do art. 3 ust. 3 u.d.p.p.w. **Oznacza to, że używane na potrzeby podatkowe zwroty: „organizacje pozarządowe” oraz „działalność pożytku publicznego” należy stosować w rozumieniu wynikającym z ich definicji legalnych zawartych w u.d.p.p.w.** Odesłanie do przepisów tej ustawy **dotyczy też celów** (wskazanych w art. 4 u.d.p.p.w.), na jakie może być przekazana podlegająca odliczeniu darowizna i które ma realizować jej odbiorca.

II.1.2. Cel darowizny

Pierwszy z warunków skorzystania z odliczenia dotyczy celu, na realizację którego ma być przekazana darowizna; katalog tych celów zawarty jest w art. 4 ust. 1 u.d.p.p.w., który wymienia zadania **w zakresie:**

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

- 7) podtrzymywania i upowszechniania tradycji narodowej, pielęgnowania polskości oraz rozwoju świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej;
- 8) działalności na rzecz mniejszości narodowych i etnicznych oraz języka regionalnego;
- 9) działalności na rzecz integracji cudzoziemców;
- 10) ochrony i promocji zdrowia, w tym działalności leczniczej w rozumieniu ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej¹¹;
- 11) działalności na rzecz osób niepełnosprawnych;
- 12) promocji zatrudnienia i aktywizacji zawodowej osób pozostających bez pracy i zagrożonych zwolnieniem z pracy;
- 13) działalności na rzecz równych praw kobiet i mężczyzn;
- 14) działalności na rzecz osób w wieku emerytalnym;
- 15) działalności wspomagającej rozwój gospodarczy, w tym rozwój przedsiębiorczości;
- 16) działalności wspomagającej rozwój techniki, wynalazczości i innowacyjności oraz rozpowszechnianie i wdrażanie nowych rozwiązań technicznych w praktyce gospodarczej;
- 17) działalności wspomagającej rozwój wspólnot i społeczności lokalnych;
- 18) nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania;
- 19) działalności na rzecz dzieci i młodzieży, w tym wypoczynku dzieci i młodzieży;
- 20) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego;
- 21) wspierania i upowszechniania kultury fizycznej;
- 22) ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego;
- 23) turystyki i krajoznawstwa;
- 24) porządku i bezpieczeństwa publicznego;
- 25) obronności państwa i działalności Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej;
- 26) upowszechniania i ochrony wolności i praw człowieka oraz swobód obywatelskich, a także działań wspomagających rozwój demokracji;
- 27) udzielania nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego;
- 28) ratownictwa i ochrony ludności;
- 29) pomocy ofiarom katastrof, klęsk żywiołowych, konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą;
- 30) upowszechniania i ochrony praw konsumentów;
- 31) działalności na rzecz integracji europejskiej oraz rozwijania kontaktów i współpracy między społeczeństwami;
- 32) promocji i organizacji wolontariatu;

¹¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2023 r., poz. 991.

- 33) pomocy Polonii i Polakom za granicą;
- 34) działalności na rzecz kombatantów i osób represjonowanych;
- 35) działalności na rzecz weteranów i weteranów poszkodowanych w rozumieniu ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o weteranach działań poza granicami państwa¹²;
- 36) promocji Rzeczypospolitej Polskiej za granicą;
- 37) działalności na rzecz rodziny, macierzyństwa, rodzicielstwa, upowszechniania i ochrony praw dziecka;
- 38) przeciwdziałania uzależnieniom i patologiom społecznym;
- 39) rewitalizacji;
- 40) działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3, w zakresie określonym powyżej;
- 41) działalności na rzecz podmiotów ekonomii społecznej i przedsiębiorstw społecznych, o których mowa w ustawie z 5 sierpnia 2022 r. o ekonomii społecznej¹³.

Darowizny przekazane na którykolwiek z celów wynikających z art. 4 u.d.p.p.w., o ile spełnione są pozostałe warunki, określone w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.), podlegają stosownemu odliczeniu podatkowemu.

Ponadto na podstawie art. 4 ust. 2 u.d.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. Z tego uprawnienia Rada Ministrów do tej pory nie skorzystała, natomiast katalog zadań określonych w art. 4 ust. 1 u.d.p.p.w. ulegał stopniowemu rozszerzeniu.

II.1.3. Status podmiotowy odbiorcy darowizny

II.1.3.1. Definicje legalne

Kolejny z warunków skorzystania z odliczenia dotyczy podmiotu, na rzecz którego ma być dokonana darowizna: mogą to być „organizacje, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy¹⁴, lub równoważne organizacje określone w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym

¹² Tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 2205 ze zm.

¹³ Tekst jedn.: Dz.U. z 2023 r., poz. 1287.

¹⁴ Chodzi o u.d.p.p.w.

niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego”. W art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w. mowa jest o **organizacjach pozarządowych**, natomiast w art. 3 ust. 3 u.d.p.p.w. o **tw. podmiotach z nimi zrównanych**.

Darowizny podlegające odliczeniu na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.) mogą być przekazane na rzecz organizacji pozarządowych lub tzw. podmiotów z nimi zrównanych. Obydwie te kategorie podmiotowe są zdefiniowane w przepisach u.d.p.p.w.

Na podstawie art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w. „**organizacjami pozarządowymi** są:

- 1) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁵ lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi,
 - 2) niedziałające w celu osiągnięcia zysku
- osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia”.

Natomiast w art. 3 ust. 3 u.d.p.p.w. mowa jest o tym, iż „działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez:

- 1) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;
- 2) stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) spółdzielnie socjalne;
- 4) spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz.U. z 2022 r., poz. 1599 i 2185), które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników” (**tw. podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi**)¹⁶.

¹⁵ Tekst jedn.: Dz.U. z 2023 r., poz. 1270 ze zm.

¹⁶ Szerzej zob. np. Maria Supera-Markowska, *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Warszawa 2015.

II.1.3.2. Formy prawne

Biorąc pod uwagę konkretne formy prawne przyjmowane przez organizacje pozarządowe w Polsce, **największą ich grupę stanowią stowarzyszenia i fundacje**. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego w 2020 r. aktywną działalność prowadziło 95,1 tys. rejestrowych organizacji non-profit. Wśród nich najliczniejsze były stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne wraz z fundacjami, z czego stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych było 66,7 tys. (70,1% wszystkich podmiotów)¹⁷, a fundacji – 16,0 tys. (16,8%). Następną pod względem liczebności grupą były koła gospodyń wiejskich – 8,5 tys. podmiotów (8,9%). Liczba organizacji samorządu gospodarczego i zawodowego prowadzących aktywną działalność w 2020 r. wyniosła 2,1 tys. (2,2%), a społecznych podmiotów wyznaniowych – 1,9 tys. (2,0%). Poza rejestrowymi organizacjami non-profit posiadającymi osobowość prawną działalność społeczną prowadziło także 73,5 tys. organizacji nierejestrowych (8,0 tys. stowarzyszeń zwykłych oraz 65,5 tys. parafialnych organizacji Kościoła katolickiego). Po uwzględnieniu jednostek nierejestrowych grupa organizacji non-profit liczyła 168,6 tys. organizacji¹⁸.

Dla możliwości odliczenia podatkowego darowizn na rzecz podmiotów z trzeciego sektora nie ma znaczenia konkretna forma prawna organizacji pozarządowej (lub tzw. podmiotu z nią zrównanego); może to być w szczególności zarówno fundacja, jak i stowarzyszenie (tzw. rejestrowe lub zwykłe), ale też i inna kategoria, o ile spełnione są pozostałe warunki odliczenia, określone w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.).

II.1.3.3. Podmioty zagraniczne

W przypadku **darowizny na rzecz organizacji** określonej w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w **innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego**, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, prawo do odliczenia darowizny przysługuje **pod warunkiem:**

¹⁷ Przy czym wśród stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych dominującą grupę tworzyły typowe stowarzyszenia i organizacje społeczne (31,1 tys. – 32,7%).

¹⁸ GUS, *Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy*, Warszawa–Kraków 2022, s. 28–29.

- 1) udokumentowania przez podatnika oświadczeniem tej organizacji, iż na dzień przekazania darowizny była ona równoważną organizacją do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 u.d.p.p.w. (tj. organizacji pozarządowej lub tzw. podmiotu z nią zrównanego), realizującą cele określone w art. 4 u.d.p.p.w.¹⁹ i prowadzącą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych oraz
- 2) istnienia podstawy prawnej, wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę²⁰.

Możliwość dokonania podatkowego odliczenia z tytułu darowizn na rzecz podmiotów zagranicznych uzależniona jest od odpowiedniego udokumentowania ich statusu podmiotowego i przedmiotowego oraz istnienia stosownych umów międzynarodowych.

Tak sformułowane warunki mają z jednej strony zapewnić niedyskryminacyjne traktowanie podmiotów z innych państw Unii Europejskiej lub z pozostałych krajów należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, a jednocześnie uniemożliwić ewentualne nadużycia podatkowe w przypadku darowizn dokonywanych na rzecz zagranicznych podmiotów.

II.1.4. Przedmiot działalności odbiorcy darowizny i realizowanie określonych celów

Kolejny warunek skorzystania z podatkowego odliczenia darowizny dotyczy prowadzenia przez jej odbiorcę działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizowania określonych celów.

Darowizny podlegające odliczeniu na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.) mogą być przekazane na rzecz organizacji pozarządowych lub tzw. podmiotów z nimi zrównanych, prowadzących działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizujących te cele. Definicja legalna działalności pożytku publicznego zawarta jest w u.d.p.p.w.

¹⁹ Zob. pkt II.1.2.

²⁰ Art. 18 ust. 1j u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 6e u.p.d.o.f.).

Pojęcie działalności pożytku publicznego zdefiniowane jest w art. 3 ust. 1 u.d.p.p.w., który wskazuje, że „**działalnością pożytku publicznego** jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie”.

Jak można zauważyć, jednym z elementów definiujących działalność pożytku publicznego jest wykonywanie jej przez organizacje pozarządowe, jakkolwiek działalność pożytku publicznego mogą prowadzić też pewne inne podmioty (chodzi o tzw. podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi²¹). Z kolei społeczną użyteczność można zdefiniować jako przydatność z punktu widzenia interesu ogólniejszego niż partykularny interes założycieli danej organizacji, członków jej organów lub członków organizacji²². Natomiast sfera zadań publicznych, o której mowa, wynika z art. 4 u.d.p.p.w.²³.

Działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie; mogą ją też prowadzić tzw. podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi.

Konfrontując wynikający z art. 4 u.d.p.p.w. zakres działalności pożytku publicznego z zakresem wskazywanym przez rejestrowe podmioty non-profit jako główny przedmiot ich działalności, można zauważyć, iż w 2020 r. największą część podmiotów jako główną dziedzinę działalności wskazała sport, turystykę, rekreację, hobby (25,6 tys. podmiotów; 26,9%)²⁴. Drugą co do wielkości grupę tworzyły jednostki prowadzące działalność związaną z ratownictwem (14,5 tys. organizacji; 15,3%)²⁵. Stosunkowo często jako główny obszar prowadzonej działalności organizacje wskazywały kulturę i sztukę (12,4%), a także takie dziedziny, jak: edukacja i wychowanie, badania naukowe (10,5%), pomoc społeczna i humanitarna (8,3%) oraz rozwój lokalny (6,5%). Wyraźnie mniej organizacji zajmowało się ochroną zdrowia (3,9%), ochroną środowiska (3,0%) lub sprawami zawodowymi, pracowniczymi i branżowymi oraz łowiectwem (po 2,7%). Najmniej organizacji prowadziło działalność w obszarach takich, jak: rynek pracy i aktywizacja zawodowa (1,2% ogółu organizacji rejestrowych), prawo, jego

²¹ Zob. pkt II.1.3.1.

²² Hubert Izdebski, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 19–20.

²³ Zob. punkt pkt II.1.2.

²⁴ Z czego 70,5% stanowiły stowarzyszenia sportowe.

²⁵ Ochotnicze straże pożarne oraz inne ochotnicze jednostki ratownicze (WOPR, GOPR).

ochrona i prawa człowieka oraz wsparcie dla instytucji, organizacji pozarządowych i inicjatyw (po 1,6%)²⁶.

Działalność pożytku publicznego nie musi stanowić wyłącznej działalności organizacji pozarządowych, które mogą prowadzić także działalność gospodarczą²⁷. **Działalność pożytku publicznego może być przy tym prowadzona zarówno jako odpłatna, jak i nieodpłatna** (art. 6 u.d.p.p.w.)²⁸. Darowizny przekazane na cele realizowane w ramach jednej i drugiej działalności pożytku publicznego, o ile spełnione są pozostałe warunki odliczenia, określone w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.), podlegają stosownemu odliczeniu. Takiej możliwości nie ma jednak w przypadku działalności gospodarczej.

Darowizny podlegające odliczeniu na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.) nie mogą być przekazane na działalność gospodarczą organizacji; mogą natomiast być przekazane zarówno na nieodpłatną, jak i odpłatną działalność pożytku publicznego.

II.1.5. Limity odliczeń, obowiązki dokumentacyjne oraz pewne wyłączenia

II.1.5.1. Limity

Zarówno zgodnie z przepisami u.p.d.o.p., jak i u.p.d.o.f. **kwota odliczeń jest limitowana procentowo w stosunku do dochodu**²⁹ podatnika:

- w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych kwota odliczeń nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty stanowiącej **6% dochodu**,

²⁶ GUS, *Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy*, Warszawa–Kraków 2022, s. 30–31.

²⁷ Szerzej na temat uwarunkowań prawnych prowadzenia przez organizacje pozarządowe działalności gospodarczej zob.: Maria Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe*, Warszawa 2015.

²⁸ Z tym że zgodnie z art. 9 ust. 3 u.d.p.p.w. nie można prowadzić odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności.

²⁹ Podkreślić należy, iż chodzi o dochód w rozumieniu odpowiednich przepisów u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., który stanowi zasadniczo nadwyżkę przychodów nad kosztami ich uzyskania, dając kwotę z reguły niższą niż kwota przychodu podatnika.

- w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych kwota odliczeń nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty stanowiącej **10% dochodu**,

przy czym jest to **łączny limit** dla darowizn na rzecz trzeciego sektora oraz darowizn z niektórych innych tytułów³⁰.

Kwota odliczeń z tytułu darowizn jest limitowana procentowo w stosunku do dochodu podatnika jako 6% dochodu podatnika PIT oraz 10% dochodu podatnika CIT.

Przy określaniu wartości darowizn stosuje się odpowiednio art. 14 u.p.d.o.p. (art. 19 u.p.d.o.f.)³¹, odwołujący się do wartości rynkowej. Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, **za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług (VAT)**, w części przekraczającej kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny³². Oznacza to, iż w przypadku podmiotów innych niż czynni podatnicy VAT uprawnieni do odliczenia VAT naliczonego podatek VAT „wyczerpuje” limit podlegającej odliczeniu kwoty. Wziąwszy pod uwagę, iż podstawowa stawka VAT wynosi obecnie 23%, jest to kwestia dość istotna.

Przykład:

Podatnik jest podatnikiem zwolnionym z VAT i nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego. Przysługujący mu limit kwotowy odliczenia z tytułu darowizny w podatku dochodowym wynosi 14 000,00 zł. Podatnik przekazał w formie darowizny towary o wartości netto 10 000,00 zł opodatkowane stawką 23% VAT (łącznie: 12 300,00 zł). Rozważa też przekazanie w formie darowizny kolejnych towarów o wartości netto 4000,00 zł opodatkowanych także stawką 23% (łącznie: 4 920,00 zł), zastanawiając się jednak nad wysokością odliczenia podatkowego z tytułu kolejnej darowizny. Ponieważ z tytułu pierwszej darowizny wykorzystał już kwotę 12 300,00 zł w ramach limitu 14 000,00 zł, oznacza to, iż z tytułu drugiej może odliczyć jedynie 1700,00 zł. Podatnik w tej sytuacji zdecydował, iż w ramach drugiej darowizny przekaze towary o wartości netto 1382,00 zł (łącznie z VAT: 1 699,86 zł).

³⁰ Chodzi o darowizny na cele kultu religijnego, krwiodawstwa, kształcenia zawodowego oraz dotyczące odbudowy Pałacu Saskiego, Pałacu Brühla oraz kamienic przy ulicy Królewskiej w Warszawie (zob. art. 18 ust. 1 pkt 7 i 8 u.p.d.o.p. i art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b) – e) u.p.d.o.f.).

³¹ Art. 18 ust. 1b zd. 2 u.p.d.o.p. i art. 26 ust. 6 zd. 2 u.p.d.o.f.

³² Art. 18 ust. 1b zd. 1 u.p.d.o.p. i art. 26 ust. 6 zd. 1 u.p.d.o.f.

II.1.5.2. Udokumentowanie

Odliczenie darowizn stosuje się **pod warunkiem ich odpowiedniego udokumentowania**:

- **w przypadku darowizn pieniężnych**: dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku inny niż rachunek płatniczy,
- **w przypadku darowizn innych niż pieniężne**: dokumentem (dowodem), z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu (art. 18 ust. 1c u.p.d.o.p. oraz art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f.).

Darowizny podlegające odliczeniu na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) u.p.d.o.f.) powinny być odpowiednio udokumentowane. Sposób udokumentowania zależy od tego, czy darowizna ma charakter pieniężny czy niepieniężny.

II.1.5.3. Wyłączenia

Darowizny nie mogą podlegać odliczeniu, jeśli ich wartość została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów³³. Taka możliwość, tj. potrącenia darowizn w koszty podatkowe, przewidziana jest w art. 16 ust. 1 pkt 14 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.) jako rozwiązanie wyjątkowe – **co do zasady bowiem darowizny nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów**. Wyjątek od tej zasady dotyczy **darowizn produktów spożywczych**, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁴ (tj. produktów spożywczych, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%), **przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej** prowadzonej przez te organizacje. W przypadku tych darowizn podatnik może rozliczać je jako koszty uzyskania przychodów lub w ramach odliczenia od dochodu (w ramach ulgi). To pierwsze rozwiązanie jest o tyle korzystniejsze dla podatnika, iż nie jest limitowane kwotowo ani procentowo. Darowizny rozliczane jako koszty uzyskania przychodów muszą też oczywiście, tak jak każde potrącalne koszty, być odpowiednio udokumentowane.

³³ Art. 18 ust. 1k u.p.d.o.p. oraz art. 26 ust. 6f u.p.d.o.f.

³⁴ Tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.

Natomiast w żadnym przypadku **odliczeniu nie podlegają darowizny poniesione na rzecz:**

- 1) osób fizycznych;
- 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami (art. 18 ust. 1a u.p.d.o.p. oraz art. 26 ust. 5 u.p.d.o.f.).

II.1.6. Obowiązki informacyjne

Podatnicy korzystający z odliczenia darowizn są obowiązani **wykazać w swoim zeznaniu podatkowym kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego** (art. 18 ust. 1g u.p.d.o.p. oraz art. 26 ust. 6b u.p.d.o.f.). „Lustrzane” obowiązki informacyjne leżą po stronie obdarowanych. Na podstawie art. 18 ust. 1e u.p.d.o.p. **podatnicy otrzymujący m.in. darowizny**, o których mowa w art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., **są obowiązani:**

- 1) w swoim zeznaniu podatkowym wyodrębnić z przychodów kwotę ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 u.d.p.p.w., wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15 000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35 000 zł;
- 2) w terminie składania zeznania udostępnić do publicznej wiadomości poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych informacje, o których mowa w punkcie powyżej³⁵, z tym że z tego obowiązku zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł (art. 18 ust. 1eb u.p.d.o.p.).

³⁵ O tym udostępnieniu informacji podatnik także informuje w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym otrzymał darowizny (art. 18 ust. 1ea u.p.d.o.p.).

W przypadku podatników otrzymujących darowizny, którzy nie składają zeznania, są oni obowiązani w terminie na jego złożenie:

- 1) przekazać urzędowi skarbowemu informacje o kwocie ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 u.d.p.p.w., wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15 000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35 000 zł;
- 2) udostępnić do publicznej wiadomości poprzez publikacje w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych informacje, o których mowa w pkt. 1, i na piśmie zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego; z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł (art. 18 ust. 1f u.p.d.o.p.).

Zarówno podatnicy dokonujący odliczeń z tytułu przekazanych darowizn, jak i podatnicy je otrzymujący, muszą dopełnić pewnych obowiązków informacyjnych, w szczególności poprzez złożenie do właściwego naczelnika właściwego urzędu skarbowego odpowiednio wypełnionych formularzy podatkowych.

Specjalnym formularzem wykorzystywanym do realizacji obowiązków informacyjnych, związanych z darowiznami, w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych jest CIT-D: *Informacja podatnika podatku dochodowego od osób prawnych o otrzymanych/przekazanych darowiznach*.

Wzór formularza CIT-D

LINK:

<https://www.podatki.gov.pl/cit/formularze-do-druku-cit/#CIT-D>

Natomiast w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych stosowne informacje przedstawia się w formularzu PIT/O: *Informacja o odliczeniach od dochodu (przychodu) i od podatku*.

Wzór formularza PIT/O

LINK:

<https://www.podatki.gov.pl/pit/formularze-do-druku-pit/#PIT/O>

II.2. Skala odliczeń

Z możliwości odliczenia z tytułu darowizn na cele działalności pożytku publicznego w rozliczeniu podatkowym za 2017 r. skorzystało 169 622 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, dokonując odliczeń na łączną kwotę 148,1 mln zł³⁶, a w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych: 5037 podatników na łączną kwotę 353,8 mln zł³⁷.

W rozliczeniu za 2018 r. z odliczenia tego skorzystało 252 934 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, dokonując odliczeń na łączną kwotę 185,8 mln zł³⁸, a w podatku dochodowym od osób prawnych – 4960 podatników na łączną kwotę 444 mln zł³⁹.

W rozliczeniu za 2019 r. w podatku dochodowym od osób fizycznych z odliczenia skorzystało 334 998 podatników, odliczając łącznie 226,6 mln zł⁴⁰, a w podatku dochodowym od osób prawnych – 5 652 podatników na łączną kwotę 521,1 mln zł⁴¹.

W rozliczeniu za 2020 r. w podatku dochodowym od osób fizycznych z odliczenia skorzystało 476 854 podatników, odliczając łącznie 318,5 mln zł⁴², a w podatku dochodowym od osób prawnych – 3 970 podatników na łączną kwotę 712,2 mln zł⁴³.

W rozliczeniu za 2021 r. w podatku dochodowym od osób fizycznych z odliczenia skorzystało 515 494 podatników, odliczając łącznie 368,4 mln zł⁴⁴, a w podatku dochodowym od osób prawnych – 5 803 podatników na łączną kwotę 719,1 mln zł⁴⁵.

³⁶ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2017 rok*, Warszawa 2018, s. 19.

³⁷ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 rok*, Warszawa 2018, s. 12.

³⁸ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2018 rok*, Warszawa 2019, s. 18.

³⁹ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 rok*, Warszawa 2019, s. 12.

⁴⁰ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 rok*, Warszawa 2021, s. 18.

⁴¹ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2019 rok*, Warszawa 2021, s. 12.

⁴² Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 rok*, Warszawa 2022, s. 18.

⁴³ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2020 rok*, Warszawa 2021, s. 12.

⁴⁴ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 rok*, Warszawa 2022, s. 18.

⁴⁵ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*, Warszawa 2022, s. 12.

Tabela 1. Liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) korzystających z odliczeń z tytułu darowizn na cele działalności pożytku publicznego oraz łączne kwoty odliczeń z tego tytułu w PIT i w CIT w latach 2017–2021

Rok	2017	2018	2019	2020	2021
Liczba podatników PIT	169 622	252 934	334 998	476 854	515 494
Łączna kwota odliczeń w PIT (w mln zł)	148,1	185,8	226,6	318,5	368,4
Liczba podatników CIT	5037	4960	5652	3970	5803
Łączna kwota odliczeń w CIT (w mln zł)	353,8	444	521,1	712,2	719,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych udostępnianych przez Ministerstwo Finansów (www.podatki.gov.pl, dostęp: 1.08.2023 r.).

Zwrócić przy tym warto uwagę na rażącą dysproporcję pomiędzy liczbą podatników dokonujących darowizn (odliczanych od dochodu) a dysponujących odpisem z podatku dochodowego od osób fizycznych na rzecz OPP⁴⁶, np. w rozliczeniu za rok 2017 było to zaledwie 169 622 wobec 14,1 mln; a za 2021 r. odpowiednio 515 494 wobec 15,9 mln podatników⁴⁷.

II.3. Odliczenia u darczyńców a zwolnienie z opodatkowania otrzymanych darowizn u ich odbiorców

Otrzymujące darowizny organizacje pozarządowe, zarówno posiadające osobowość prawną, jak i będące ułomnymi osobami prawnymi, są objęte zakresem podmiotowym ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, określonym w art. 1 u.p.d.o.p. Jednocześnie nie zostały wymienione w zawartym w art. 6 u.p.d.o.p. zamkniętym katalogu podmiotów zwolnionych od podatku (w katalogu

⁴⁶ Szerzej zob. Maria Supera-Markowska, *Równość i nierówność w prawie podatkowym – studium przypadku instytucji odpisu z podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego*, „Studia Iuridica”, 2023/94, zwłaszcza s. 361.

⁴⁷ Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2022 roku (z rozliczenia za 2021 rok)*, Warszawa 2022, s. 5.

tym nie znalazła się ani ogólna kategoria organizacji pozarządowych, w tym także o statusie OPP, ani poszczególne ich formy prawne, w tym w szczególności stowarzyszenia i fundacje), co oznacza, że **nie są zwolnione podmiotowo z podatku dochodowego**⁴⁸.

Uzasadnienia dla ewentualnego zwolnienia organizacji pozarządowych z opodatkowania można szukać w tym, że z istoty swojej (i zgodnie z ich definicją legalną⁴⁹) są to podmioty niedziałające w celu osiągnięcia zysku. Stanowią one formę samoorganizacji społeczeństwa obywatelskiego w sprawach, w których zainteresowani nie kierują się przesłankami ekonomicznymi, lecz chęcią zaspokojenia interesów o charakterze nieekonomicznym. Nierzadko to zaspokajanie następuje przez działania na rzecz dobra zbiorowego⁵⁰ (wspólnego⁵¹). Jednakże działanie bez nastawienia na zysk (ang. *not for profit*) nie oznacza, że organizacje pozarządowe zysku nie generują. Mogą bowiem prowadzić działalność gospodarczą⁵² i osiągać w jej ramach zyski, mogą też osiągać podatkowe nadwyżki przychodów nad kosztami z – niestanowiącej zasadniczo działalności gospodarczej – działalności pożytku publicznego⁵³. W szczególności mogą generować pewne zyski w związku z otrzymaniem darowizn w okresie, kiedy nie zostały one jeszcze odpowiednio wydatkowane.

W polskim systemie podatkowym zaliczenie do kategorii podmiotów nienastawionych na zysk (organizacji pozarządowych) nie skutkuje samo w sobie możliwością skorzystania ze specjalnego reżimu podatkowego⁵⁴, w szczególności

⁴⁸ Por. Andrzej Michalik, *Rachunkowość i podatki organizacji pozarządowych*, Warszawa 2008, s. 11.

⁴⁹ Zob. art. 3 ust. 2 u.d.p.p.w.

⁵⁰ Hubert Izdebski, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 5.
⁵¹ Szerzej zob. *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, w: Dobrochna Bach-Golecka (red.), *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, Warszawa 2021.

⁵² Szerzej na ten temat zob.: Roman Comi, *Działalność gospodarcza organizacji pozarządowych*, Warszawa 2001; Arkadiusz Jaroński, Lidia Kuczmierowska, *Działalność gospodarcza organizacji pozarządowych*, Warszawa 2007; Antoni Koźuch, Zofia Kołoszko-Chomentowska, *Działalność gospodarcza organizacji publicznych*, Białystok 2003; Maria Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe*, Warszawa 2015.

⁵³ Zob. art. 6 u.d.p.p.w.

⁵⁴ Podczas gdy w niektórych systemach podatkowych to właśnie cecha *not for profit* stanowi punkt wyjścia dla zwolnienia organizacji pozarządowych z opodatkowania. W systemie hiszpańskim, w tamtejszej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych: ustawie o podatku od spółek (*Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, B.O.E. Nr 288, z 28.11.2014 r., ze zm., dalej: LIS) dla podmiotów niedziałających w celu osiągnięcia zysku (hiszp. *sin fines lucrativos/sin ánimo de lucro*) przewidziano specjalne zwolnienia z opodatkowania, przede wszystkim w art. 9 ust. 2 LIS w zw. z ustawą 49/2002 o systemie podatkowym jednostek nienastawionych na zysk i zachętach podatkowych dla patronatu (*Ley 49/2002, de*

przewidującego zwolnienia (choćby częściowe) z opodatkowania dla podmiotów taką specyficzną cechą (nienastawienia na zysk) posiadających⁵⁵. **Organizacje pozarządowe mogą jednakże korzystać z pewnych zwolnień przedmiotowych** zawartych w art. 17 u.p.d.o.p., związanych z określonym źródłem pochodzenia ich przychodów lub z rodzajem działalności, na prowadzenie której mają zostać przeznaczone zwolnione z opodatkowania dochody (w niektórych przypadkach uwarunkowanych też pewną cechą podmiotową podatnika).

W polskim systemie podatkowym organizacje pozarządowe nie są zwolnione podmiotowo z podatku dochodowego, ani nie przewidziano dla nich specjalnego reżimu podatkowego. Mogą one jednak korzystać z pewnych zwolnień przedmiotowych z opodatkowania.

Zwolnienia, o których mowa, mają jednak charakter „selektywny”: dotyczą tylko niektórych zadań realizowanych w ramach działalności pożytku publicznego (wprost wskazanych, jak np. w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.⁵⁶, lub wynikających z rodzaju podmiotu, do którego kierowane jest zwolnienie, jak np. w art. 17 ust. 1 pkt 4d u.p.d.o.p.⁵⁷). Są też zwolnienia dostępne tylko dla określonych form organizacji (jak zwłaszcza w przypadku zwolnienia przewidzianego dla OPP w art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p.⁵⁸)⁵⁹.

23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, B.O.E. Nr 307, z 24.12.2002 r. ze zm., dalej: LRFESFL). Szerzej zob. np. Francisco José Cañal García, *El impuesto sobre sociedades*, w: Luis Manuel Alonso González, Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González (red.), *Manual de derecho tributario: parte especial*, Barcelona 2018, s. 257–258.

⁵⁵ Taki problem występuje nie tylko w podatkach dochodowych, lecz także w podatku od towarów i usług (VAT). Szerzej zob. Maria Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 2023/7, s. 34–43 oraz Maria Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, w przygotowaniu do publikacji.

⁵⁶ Zwolnienie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. dotyczy dochodów przeznaczanych przez podatników na ich wskazane w tym przepisie w zamkniętym katalogu następujące cele statutowe: działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego.

⁵⁷ Zwolnienie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 4d u.p.d.o.p. dotyczy dochodów jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczonej na cele statutowe; to, jakie są to cele statutowe, wynika z przepisów ustawy z 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej (Dz.U. z 2022 r., poz. 2057).

⁵⁸ Zwolnienie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p. dotyczy dochodów organizacji pożytku publicznego – w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

⁵⁹ Szerzej zob. Maria Supera-Markowska, *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Warszawa 2016, s. 41–55.

Powyższe oznacza, że zasadniczo, poza szczególnym przypadkiem OPP⁶⁰, tylko niektóre z celów (zadań) realizowanych w ramach działalności pożytku publicznego uprawniają do przedmiotowego zwolnienia, co wydaje się nieuzasadnione, skoro jednocześnie ustawodawca określił szeroki katalog celów statuujących – bez preferowania któregoś z rodzaju zadań – działalność pożytku publicznego⁶¹ i takiego zróżnicowania nie przewiduje też, jeśli chodzi o cele podlegających odliczeniu darowizn⁶². **Należałoby zatem rozważyć zapewnienie spójności pomiędzy celami warunkującymi zwolnienie przedmiotowe z opodatkowania⁶³, celem darowizny podlegającej podatkowemu odliczeniu oraz katalogiem zadań (celów) realizowanych w ramach działalności pożytku publicznego, określonych w art. 4 ust. 1 u.d.p.p.w.** Takie rozwiązanie zapewniłoby, że każdy z rodzajów działalności pożytku publicznego otrzymywałby taką samą „korzyść podatkową” w postaci możliwości odliczenia darowizny na dany cel i jednoczesnego zwolnienia z opodatkowania dochodu przeznaczanego na tę działalność. Rozwiązanie takie spełniłoby nie tylko postulat spójności pomiędzy regulacjami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz ustaw o podatkach dochodowych, ale zapewniłoby także wewnętrzną spójność regulacji o podatkach dochodowych, obecnie „zaburzoną” wobec ograniczonego tylko do pewnych wybranych zadań ze sfery działalności pożytku publicznego zakresu zwolnień przedmiotowych a nieograniczonego przedmiotowo zakresu odliczeń od dochodu z tytułu darowizn przekazywanych na rzecz organizacji pozarządowych na cele działalności pożytku publicznego.

III. WYBRANE ROZWIĄZANIA Z INNYCH PAŃSTW JAKO PRZYCZYNEK DO EWENTUANYCH ZMIAN W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

III.1. Odliczenie od dochodu a odliczenie od podatku

W polskim systemie prawa podatkowego **odliczenia z tytułu darowizn przyjmują formę odliczenia od dochodu**, co oznacza, iż maksymalny „zysk” podat-

⁶⁰ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p.

⁶¹ Niewykluczone, że to zróżnicowanie jest niezamierzonym skutkiem niedostosowania art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. do późniejszego i coraz bardziej rozszerzanego katalogu zawartego w art. 4 ust. 1 u.d.p.p.w., co jednak nie zmienia negatywnej oceny tegoż niedostosowania.

⁶² Zob. pkt II.1.2.

⁶³ Szerzej i pewne postulaty w tym zakresie zob. Maria Supera-Markowska, *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, w: Dobrochna Bach-Golecka (red.), *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, Warszawa 2021.

kowy wynikający z odliczenia odpowiada wartości podatku od kwoty darowizny, a nie całej darowiznie.

Przykład:

W przypadku odliczenia od dochodu darowizny w wysokości 1 000,00 zł u podatnika opodatkowanego stawką 12% jego „zysk” to 120,00 zł. Oznacza to w takim przypadku, iż ciężar ekonomiczny darowizny jest ostatecznie dzielony pomiędzy wierzyciela podatkowego („tracącego” 120,00 zł dochodu z podatku w wyniku odliczenia) i podatnika, który ponosi ostateczny ekonomiczny ciężar pozostałej (880,00 zł) kwoty darowizny.

Alternatywnym rozwiązaniem do tak skonstruowanego odliczenia jako odliczenie od dochodu **jest odliczenie od podatku** (ulga od podatku)⁶⁴; w polskim systemie podatków dochodowych tak skonstruowane odliczenie (odliczenie od podatku) występuje w przypadku tzw. ulgi na dziecko⁶⁵. Istnieją jednak takie państwa, w których tak są skonstruowane odliczenia z tytułu darowizn na rzecz trzeciego sektora, jakkolwiek w większości krajów europejskich stosowane jest jednak odliczanie od dochodu⁶⁶. Z państw stosujących odliczenie od podatku można wymienić m.in. Hiszpanię, Francję i Belgię.

W **hiszpańskim systemie podatkowym** darowizny mogą podlegać odliczeniu podatkowemu w ramach systemu ulg, przewidzianego w LRFESFL, ustanawiającej m.in. szereg ulg podatkowych z tytułu darowizn przekazywanych na rzecz podmiotów objętych patronatem (w tym z trzeciego sektora). W systemie hiszpańskim podatnicy podatku od dochodu osób fizycznych (odpowiednik polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych) mają prawo do odliczenia od podatku z tytułu przekazanych darowizn kwoty w wysokości 80% darowizn w przypadku darowizn do 150 euro, a w przypadku darowizn o wartości ponad 150 euro kwoty: $80\% \times 150 \text{ euro} + 35\% \times \text{kwota darowizny ponad } 150 \text{ euro}$ ⁶⁷. Analogiczne odliczenie przysługuje podatnikom podatku od dochodów nierezydentów⁶⁸, nieposiadającym

⁶⁴ Szerzej na temat konstrukcji ulg zob.: Włodzimierz Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.

⁶⁵ Zob. art. 27f u.p.d.o.f.

⁶⁶ Donors and Foundations Networks in Europe AISBL (Dafne) and European Foundation Centre AISBL (EFC), *Comparative Highlights of Foundation Laws. The Operating Environment for Foundations in Europe*, Brussels 2021, s. 38.

⁶⁷ Art. 19 ust. 1 LRFESFL.

⁶⁸ Osoby nieposiadające rezydencji podatkowej w Hiszpanii, zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne i inne jednostki organizacyjne, podlegają co do zasady opodatkowaniu podatkiem od dochodów nierezydentów. Zob. Maria Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawne polsko-hiszpańskiej współpracy gospodarczej – przewodnik dla przedsiębiorców*, Warszawa 2019, s. 98 i n.

w Hiszpanii stałego zakładu⁶⁹. Z kolei podatnicy podatku od spółek oraz podatnicy podatku od dochodów nierezydentów, posiadający na terenie Hiszpanii stały zakład, mają prawo do odliczenia od podatku 35% darowizny⁷⁰. Kwoty stanowiące podstawę do odliczeń są dodatkowo ograniczane limitem 10% podstawy opodatkowania. W pewnych sytuacjach wskazane procentowo limity odliczeń ulegają podwyższeniu⁷¹.

W **systemie francuskim** odliczenie od podatku z tytułu darowizn na rzecz trzeciego sektora w przypadku osób fizycznych wynosi 66% darowizny, z tym że ulga podatkowa nie może przekroczyć 20% podlegającego opodatkowaniu dochodu. Natomiast w przypadku podatników korporacyjnych ulga ta wynosi 60% darowizny do 2 milionów euro jej wartości, a po przekroczeniu tej kwoty – 40% darowizny, przy czym istnieją pewne dodatkowe limity dla odliczenia⁷², a z kolei podwyższenie limitu występuje w przypadku darowizn na tzw. pierwsze potrzeby⁷³.

W **systemie belgijskim** odliczenie od podatku występuje w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i wynosi maksymalnie 45% darowizny, z tym że nie może przekroczyć 10% podlegającego opodatkowaniu dochodu⁷⁴. W systemie tym limity odliczeń znacząco podwyższono w związku z pandemią COVID-19⁷⁵.

Pewne skomplikowanie przytoczonych rozwiązań wynika z ustalonych w ich ramach limitów odliczeń, natomiast samo **zastosowanie ulgi w postaci odliczenia od podatku** (a nie od dochodu) jest rozwiązaniem bardziej przejrzystym i łatwiej zrozumiałym dla podatników co do rzeczywistej wysokości ulgi. W tym wariantcie ulgi „zysk podatkowy” odpowiada bowiem wielkości odliczenia.

⁶⁹ Art. 21 ust. 1 LRFESFL.

⁷⁰ Art. 20 ust. 1 LRFESFL.

⁷¹ Zob. pkt III.3.

⁷² Zob. Nicolas Mitton, *Tax deductible donations in France*, materiały projektowe Forum Darczyńców, Warszawa 2022.

⁷³ Zob. pkt III.3.

⁷⁴ European Fundraising Association, *Belgian tax incentives for giving increased to offset Covid impact on charity income* – EFA, <https://efa-net.eu/news/belgian-tax-incentives-for-giving-increased-to-offset-covid-impact-on-charity-income#:~:text=The%20association%E2%80%99s%20130%20members%20together%20receive%20more%20than,of%2010%25%20of%20the%20individual%E2%80%99s%20net%20taxable%20income> (dostęp: 1.08.2023 r.).

⁷⁵ Zob. pkt III.3.

Pomijając jednak (na razie) kwestię samych limitów odliczeń⁷⁶, wracając do wcześniej przytoczonego przykładu darowizny w wysokości 1000,00 zł, zakładając iż miałyby ona podlegać odliczeniu od podatku, „zysk” podatnika (przy braku limitów) wynosiłby w tym wariacie ulgi 1000,00 zł.

Przykład:

W przypadku odliczenia od podatku darowizny w wysokości 1000,00 zł u podatnika opodatkowanego stawką 12% jego „zysk” to 1000,00 zł. W takim przypadku pełen ciężar ekonomiczny darowizny jest przerzucony na wierzyciela podatkowego („tracącego” 1000,00 zł dochodu z podatku w wyniku odliczenia).

Takie rozwiązanie, powodujące faktyczne przerzucenie całego ciężaru ekonomicznego darowizny na wierzyciela podatkowego, w gruncie rzeczy zbliżałoby ulgę do instytucji odpisu z podatku dochodowego na rzecz OPP i mogłoby podważać istotę darowizny jako świadczenia kosztem majątku własnego podatnika.

III.2. Limity

Jak wskazano powyżej⁷⁷, w **polskim systemie prawa podatkowego wysokość odliczenia z tytułu darowizn jest limitowana w relacji do kwoty dochodu i różni się dla podatników PIT i CIT**: 6% w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i 10% w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych. Wśród innych systemów prawa podatkowego są takie, w którym wysokość odliczenia dla podatników PIT i CIT jest zasadniczo taka sama (lub bardzo zbliżona); tak jest np. w systemie hiszpańskim czy w systemie niemieckim, ale już np. w systemie francuskim czy belgijskim (w którym odmienny jest też sam mechanizm odliczenia dla podatników PIT i CIT) są to wielkości różne.

W **systemie hiszpańskim**, jak już wskazano⁷⁸, odliczeniu podlega darowizna limitowa do jej 80% albo 35% wartości, a ponadto podstawa odliczenia (darowizna) nie może stanowić więcej niż 10% podstawy opodatkowania. Jednakże w pewnych sytuacjach wskazane procentowo limity odliczeń ulegają podwyższeniu⁷⁹.

⁷⁶ Zob. pkt III.2.

⁷⁷ Zob. pkt II.1.5.1.

⁷⁸ Zob. pkt III.1.

⁷⁹ Zob. pkt III.3.

W **systemie niemieckim** poziom maksymalnego odliczenia z tytułu darowizn (odliczenie od dochodu) dla podatników PIT i CIT jest zasadniczo jednolicie ustalony jako 20% dochodu (w przypadku podatników CIT istnieje też alternatywny limit w wysokości 0,4% sumy rocznego obrotu i wynagrodzeń)⁸⁰, z tym że przewiduje się szczególne odliczenie w przypadku darowizn budujących majątek organizacji (tzw. kapitał żelazny)⁸¹.

W **systemie francuskim** przedstawione wcześniej⁸² odliczenie od podatku wynosi 66% darowizny, z tym że ulga podatkowa nie może przekroczyć 20% podlegającego opodatkowaniu dochodu. Natomiast w przypadku podatników korporacyjnych ulga ta wynosi 60% darowizny do 2 milionów euro jej wartości, a po przekroczeniu tej kwoty – 40% darowizny, z pewnymi ograniczeniami. Z kolei pewne podwyższenie limitów występuje w przypadku darowizn na tzw. pierwsze potrzeby⁸³.

W **systemie belgijskim** odliczenie w przypadku podatników PIT⁸⁴ w postaci odliczenia od podatku wynosi maksymalnie 45% darowizny, z tym że nie może przekroczyć 10% dochodu podlegającego opodatkowaniu. W systemie tym limity odliczeń znacząco podwyższono w związku z pandemią COVID-19 (odpowiednio do 60% i 20%)⁸⁵. Natomiast w przypadku podatników CIT odliczenia ma postać odliczenia od dochodu i może wynieść do jego 5%, z tym że nie więcej niż 500 000 euro⁸⁶.

Warto zwrócić uwagę na zagraniczne rozwiązania sytuacji, **gdy dokonana w danym roku podatkowym darowizna nie może być w pełni odliczona** z uwagi na zbyt mały dochód lub podatek. W niektórych systemach podatkowych przewiduje się w takich sytuacjach **możliwość „rozłożenia” odliczenia na dłuższy okres niż tylko jeden rok podatkowy**, dzięki czemu nieodliczona podatkowo darowizna nie „przepada”. Takie rozwiązanie występuje np. w hiszpańskim podatku od spółek, w którym niewykorzystane kwoty do odliczenia z tytułu darowizny w danym roku podatkowym (niemieszczące się w limicie 10% podsta-

⁸⁰ Margit Klar, *Tax treatment of donors, tax privileges foundations finances and tax treatment of donors, in particular tax privileges in Germany*, materiały projektowe Forum Darczyńców, Warszawa 2022.

⁸¹ Zob. pkt III.3.

⁸² Zob. pkt III.1.

⁸³ Zob. pkt III.3.

⁸⁴ Zob. pkt III.1.

⁸⁵ Zob. pkt III.3.

⁸⁶ PWC, *Belgium. Corporate – Deductions*, <https://taxsummaries.pwc.com/belgium/corporate/deductions> (dostęp: 1.08.2023 r.).

wy opodatkowania) mogą być wykorzystane w ciągu kolejnych dziesięciu lat⁸⁷. Wprowadzenie takiego rozwiązania w systemie polskim wydaje się warte rozważenia.

Przede wszystkim jednak w systemie polskim, kierując się konsekwentnie już wcześniej zgłaszanym postulatem spójności, **proponuje się ujednoczenie dopuszczalnych maksymalnych poziomów odliczeń z tytułu darowizn na cele działalności pożytku publicznego**. Powinno to przy tym nastąpić raczej przez podwyższenie limitu w u.p.d.o.f. do limitu przewidzianego w u.p.d.o.p. (a nie przez obniżenie limitu w u.p.d.o.p. do limitu w u.p.d.o.f.). Wynika to już z obecnie dość niskiego limitu w polskim systemie podatkowym. Ewentualne obniżenie limitu w u.p.d.o.p. do limitu przewidzianego w u.p.d.o.f. mogłoby być uzasadnione w przypadku jednoczesnego wprowadzenia w u.p.d.o.p. odpisu z podatku dochodowego na rzecz OPP⁸⁸.

W systemie polskim **limit** jest jeszcze o tyle problematyczny, iż ustalany jest on **łącznie dla różnego rodzaju ulg**, np. ulgi z tytułu darowizn na cele działalności pożytku publicznego i np. ulgi z tytułu darowizn na cele kultu religijnego⁸⁹; warte rozważenia byłoby rozłączne określenie ich limitów (zwłaszcza że w przypadku pewnych darowizn na rzecz instytucji kościelnych limitu w ogóle się nie stosuje⁹⁰).

W końcu w polskim systemie problematyczne jest to, iż **ustalając limit** odliczenia, **wlicza się do niego niepodlegający odliczeniu podatek VAT**, który stanowi przecież dochód budżetu państwa. Wziąwszy pod uwagę, iż standardowa stawka VAT wynosi 23%, jest to istotna składowa zmniejszająca przedmiotowy limit⁹¹ – alternatywnie można by ustalić, iż do ustalenia limitu wlicza się jedynie kwoty netto darowizn (jakkolwiek odliczeniu podlegałyby też niepodlegający odliczeniu VAT), co obrazuje poniższy przykład⁹².

⁸⁷ Art. 20 ust. 2 LRFESFL.

⁸⁸ Szerzej zob. Maria Supera-Markowska, *Założenia do projektu przepisów wprowadzających w polskim systemie prawa 1% odpis z podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz organizacji pożytku publicznego*, Łódź 2022.

⁸⁹ Zob. art 18 ust. 1a u.p.d.o.p. oraz art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) oraz lit. b) u.p.d.o.f.

⁹⁰ Chodzi o darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą. Darowizny te podlegają odliczeniu w pełnej kwocie dokonanej darowizny na podstawie przepisów ustaw regulujących stosunki Państwa do kościołów.

⁹¹ Zob. pkt II.1.5.1.

⁹² Por. z przykładem w pkt II.1.5.1.

Przykład:

Podatnik jest podatnikiem zwolnionym VAT i nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego. Przysługujący mu limit kwotowy odliczenia z tytułu darowizny w podatku dochodowym wynosi 14 000,00 zł. Podatnik przekazał w formie darowizny towary o wartości netto 10 000,00 zł opodatkowane stawką 23% VAT (łącznie: 12 300,00 zł) oraz kolejne towary o wartości netto 4 000,00 zł opodatkowane także stawką 23% (łącznie: 4 920,00 zł). W sytuacji nieuwzględniania VAT w limicie podatnik mógłby odliczyć 14 000,00 zł z tytułu wartości netto darowizny oraz dodatkowo niepodlegający odliczeniu VAT w wysokości 3 220,00 zł (łącznie odliczyłby 17 220,00 zł).

III.3. Zwiększenie odliczeń i inne zachęty podatkowe dla wspierania darowiznami trzeciego sektora

Warto w końcu zwrócić uwagę na dodatkowe mechanizmy odliczeń i inne zachęty podatkowe dla wspierania darowiznami trzeciego sektora.

W **systemie niemieckim**, jak już wskazano⁹³, limit odliczeń z tytułu darowizn wynosi zasadniczo 20% dochodu, ale dla podatników CIT istnieje alternatywny limit 0,4% sumy rocznego obrotu i wynagrodzeń, w ramach którego (jeśli jest to rozwiązanie bardziej atrakcyjne dla podatnika niż standardowe odliczenie) możliwe jest zaliczenie darowizn do kosztów uzyskania przychodów⁹⁴. W systemie tym ponadto dokonuje się istotnego podatkowo rozróżnienia pomiędzy darowiznami budującymi majątek samej organizacji (tzw. kapitał żelazny), a pozostałymi darowiznami. Zgodnie z § 10b ust. 1 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym⁹⁵ darowizny inne niż budujące majątek samej organizacji podlegają odliczeniu do kwoty stanowiącej 20% dochodu darczyńcy, z tym że darowizny przekraczające ten limit mogą zostać odliczone w kolejnych latach (nadal w granicach maksymalnych 20% całkowitego dochodu darczyńcy). Natomiast darowizny na rzecz składników majątku, które mają zabezpieczać majątek fundacji (tzw. kapitał żelazny) zgodnie z § 10b ust. 1a zdanie 1 EStG, mogą zostać odliczone na wniosek podatnika w roku darowizny i w kolejnych dziewięciu latach do łącznej kwoty 1 mln euro (w przypadku małżonków łącznie 2 mln euro).

⁹³ Zob. punkt powyżej (pkt III.2).

⁹⁴ Margit Klar, *Tax treatment of donors, tax privileges*, materiały projektowe Forum Darczyńców, Warszawa 2022.

⁹⁵ *Einkommenssteuergesetz*, dalej: EStG.

Z kolei w **systemie hiszpańskim** limit odliczenia w wysokości 35% ulega podwyższeniu do 40% w przypadku, gdy w dwu bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych dokonano darowizn na rzecz tego samego podmiotu na kwotę równą lub większą niż w roku poprzednim⁹⁶. Ponadto w systemie hiszpańskim istnieje możliwość zwiększenia limitów odliczeń o 5 punktów procentowych dla priorytetowych działań patronackich, określanych w ustawie budżetowej⁹⁷. Pewne podwyższenie limitów występuje też w **systemie francuskim** w przypadku darowizn na tzw. pierwsze potrzeby (np. zakwaterowanie osób bezdomnych, dystrybucja żywności) – w przypadku osób fizycznych z 66% do 75% darowizny do 1000 euro, natomiast w przypadku podatników CIT ulga z tytułu darowizn na tzw. pierwsze potrzeby wynosi 60% darowizny bez stosowania limitu 2 mln euro⁹⁸.

W końcu **zachęcanie** do dokonywania darowizn może następować z **użyciem innego instrumentu podatkowego**, jak to ma miejsce w **systemie słowackim**. W systemie tym dokonanie darowizny zwiększa możliwość dysponowania odpisem z podatku dochodowego w ramach tzw. alokacji obywatelskiej. Połączono tam instytucję odpisu z podatku dochodowego na rzecz trzeciego sektora z promowaniem własnego zaangażowania podatników, różnicując wysokość alokacji w zależności od zaangażowania własnych zasobów podatnika. W przypadku osób fizycznych wysokość odpisu jest podwyższona z 2% do 3% pod warunkiem udokumentowania pracy wolontarystycznej podatnika w wymiarze co najmniej 40 godzin, natomiast w przypadku podatników podatku dochodowego osób prawnych – z 1% do 2% pod warunkiem przekazania na rzecz trzeciego sektora darowizn przekraczających 0,5% podatku⁹⁹. Takie powiązanie ma dawać dodatkowy impuls i stwarzać szersze możliwości do wspierania trzeciego sektora. Może ono stanowić *de lege ferenda* interesujący element reformy odpisu z podatku dochodowego od osób fizycznych w polskim systemie, obciążonym problemem określonym w literaturze mianem „fałszywej” filantropii¹⁰⁰, a także stać się wytyczną co do konstrukcji ewentualnego odpisu z podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz OPP¹⁰¹.

⁹⁶ Art. 19 ust. 1 oraz art. 20 ust. 1 LRFESFL.

⁹⁷ Art. 22 LRFESFL.

⁹⁸ Zob. Nicolas Mitton, *Tax deductible donations in France*, materiały projektowe Forum Darczyńców, Warszawa 2022.

⁹⁹ *Assessment of the Impact of the Percentage Tax Designations: Past, Present, Future*, red. Boris Strečanský, Marianna Török, Vienna 2016, s. 21 i 63.

¹⁰⁰ Szerzej zob. m.in.: Tomasz Perkowski, *Mechanizm jednego procentu jako „fałszywa” filantropia*, „Kwartalnik Trzeci Sektor”, 2011/24, s. 24–33 oraz Maria Supera-Markowska, *Równość i nierówność w prawie podatkowym – studium przypadku instytucji 1% odpisu z podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego*, „Studia Iuridica”, 2023/94, s. 354–377 i literatura tam przywołana.

¹⁰¹ Szerzej zob. Maria Supera-Markowska, *Założenia do projektu przepisów wprowadzających w polskim systemie prawa 1% odpis z podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz organizacji pożytku publicznego*, Łódź 2022.

IV. WNIOSKI KOŃCOWE I POSTULATY DE LEGE FERENDA

Z przeprowadzonej analizy istniejących w polskim prawie podatkowym **regulacji prawnych dotyczących odliczeń podatkowych z tytułu darowizn dokonywanych na cele działalności pożytku publicznego** wynika, iż są one **uzależnione od spełnienia szeregu warunków** dotyczących: celu, na który została przekazana darowizna, statusu podmiotowego odbiorcy darowizny, prowadzenia przez odbiorcę darowizny działalności pożytku publicznego w sferze zadań publicznych i realizowania określonych celów, przy czym ustawodawca określił jeszcze limity odliczeń, obowiązki dokumentacyjne i informacyjne oraz pewne wyłączenia z możliwości dokonywania odliczeń. W wielu aspektach przepisy te **nie zapewniają wewnętrznej spójności systemowej prawa podatkowego oraz prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa.**

Sam zakres podmiotowy i przedmiotowy odliczenia wydaje się dostatecznie szeroki, jakkolwiek zastrzeżenia budzi brak analogicznie szerokiego zwolnienia przedmiotowego z opodatkowania darowizn u ich odbiorców. Przede wszystkim jednak wątpliwości budzi różnicowanie wysokości odliczeń: 6% w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i 10% w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, przy jednocześnie ich dość niskim poziomie, konieczności uwzględniania w limicie niepodlegającego odliczeniu VAT oraz łącznym limicie dla odliczeń z tytułu tych darowizn i pewnych innych odliczeń. Stąd też warte rozważenia wydaje się **wprowadzenie odrębnych limitów** dla poszczególnych odliczeń i możliwości ich **rozłożenia w pewnym dłuższym okresie** (w przypadku, gdy nie jest możliwe ich wykorzystanie w jednym roku podatkowym) oraz **nieuwzględnianie przy ustalaniu limitu kwoty podatku od towarów i usług przy jednoczesnym zrównaniu poziomu odliczenia w PIT i CIT do 10%** (lub poziomu wyższego, ale jednolitego). Warty rozważania mogłoby też być **powiązanie instytucji odliczenia z instytucją odpisu z podatku dochodowego na rzecz OPP** w taki sposób, iż w przypadku dokonywania darowizny podatnicy dysponowaliby możliwością dysponowania wyższym – niż w standardowej wysokości – odpisem.

Powyższe postulaty mogłyby zostać wprowadzone **bez zmiany samej istoty przedmiotowej ulgi** jako odliczenia od dochodu; alternatywnie możliwe byłoby zastąpienie odliczenia od dochodu odliczeniem od podatku, co zasadniczo powinno zapewnić bardziej przejrzysty system odliczeń (jakkolwiek znowu skomplikować by go mogły konieczne limity). W takim wariantcie wskazane byłoby określenie też pewnych limitów odliczeń oraz jednoczesne ustalenie dłuższego (np. przez następne 10 lat) okresu na skorzystanie z odliczenia niż tylko w jednym

roku podatkowym, a także zrealizowanie pozostałych, powyżej wskazanych, postulatów.

Ewentualne zmiany w podatkach dochodowych powinny być wprowadzane z zachowaniem szczególnego okresu *vacatio legis* (z uwagi na ich roczny okres podatkowy), tj. najpóźniej na miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego miałyby dotyczyć, jakkolwiek w przypadku zmian korzystnych dla podatników – a taki charakter miałyby ewentualne proponowane zmiany – dopuszczalne jest też ich wprowadzenie w trakcie roku podatkowego¹⁰².

Wprowadzenie postulowanych zmian nie tylko powinno **zapewnić realizację postulatu spójności systemowej** wewnątrz prawa podatkowego oraz prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa, ale mogłoby też przyczynić się do **wzmocnienia finansowego trzeciego sektora w prowadzeniu działalności pożytku publicznego**, dając impuls do zwiększenia poziomu jego wsparcia przez darczyńców.

¹⁰² Zgodnie z poglądem wyrażonym w orzecznictwie TK zmiany regulacji prawnej podatku dochodowego powinny być ogłaszane co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego (m.in. wyrok TK z 25.04.2001 r., K 13/01 oraz przywołane tam wcześniejsze orzecznictwo). Jedynie zmiany korzystne dla podatnika mogą być wprowadzone bez zachowania takiego *vacatio legis* (w związku z czym bez zachowania tego okresu wprowadzono np. tzw. „ulgę dla młodych” w trakcie roku podatkowego 2019).

TOMASZ SCHIMANEK

**ISTOTA KAPITAŁU ŹELAZNEGO
I WSKAZÓWKI DOTYCZĄCE
JEGO WYKORZYSTANIA PRZEZ
ORGANIZACJE POZARZĄDOWE
DZIAŁAJĄCE W POLSCE**



Kapitał żelazny (ang. *endowment*) to pojęcie, które w ostatnich latach zaczyna być coraz częściej używane w polskiej przestrzeni publicznej, przede wszystkim w kontekście organizacji pozarządowych. Wydaje się jednak, że w ślad za tym nie idzie wzrost wiedzy na temat tego, czym w istocie jest kapitał żelazny, jakie są zasady jego działania i pożytki, które przynosi. W zrozumieniu i poznaniu istoty kapitału żelaznego nie pomaga polskie prawo, w którym takiego instrumentu nie ma, nie pomagają też nadal skromne doświadczenia w stosowaniu go w praktyce.

Niniejsze opracowanie ma służyć poszerzeniu wiedzy dotyczącej kapitału żelaznego jako narzędzia generującego zyski, które służą realizacji celów społecznie użytecznych. Odwołuje się ono do źródeł, czyli **doświadczeń amerykańskich**, bo to one przede wszystkim ukształtowały dzisiejsze rozumienie kapitału żelaznego. Opiera się także na moich ponad dwudziestoletnich doświadczeniach we wspieraniu organizacji pozarządowych w tworzeniu kapitałów żelaznych i zarządzaniu nimi.

W opracowaniu wyjaśniam, na czym polega i jak działa kapitał żelazny, odwołując się do amerykańskiego wzorca oraz polskich możliwości jego zastosowania. Pokazuję także doświadczenia i przykłady wykorzystywania kapitału żelaznego w Stanach Zjednoczonych oraz w Europie. Opisuję przykłady polskich doświadczeń w zakresie stosowania kapitałów żelaznych. Przedstawiam najważniejsze funkcje kapitału żelaznego oraz kluczowe warunki niezbędne do tworzenia kapitałów żelaznych przez polskie organizacje pozarządowe.

1. KAPITAŁ ŻELAZNY: GENEZA, ISTOTA I ZASADY DZIAŁANIA

Pomysł przekazywania przez ludzi zamożnych majątku, który miał służyć społeczeństwu, jest znany od wieków. Był on wykorzystywany do bezpośredniej pomocy potrzebującym lub do wspierania instytucji czy organizacji, które zaspokajały ważne potrzeby społeczne. Z czasem coraz więcej osób i firm wpadało na pomysł, aby ten majątek pomnażać, dzięki czemu będzie mógł dłużej pracować na rzecz społeczeństwa – i to jest właśnie istota idei kapitału żelaznego. Takie podejście upowszechniło się w Europie w XIX w., a w Stanach Zjednoczonych na początku XX. Także na ziemiach polskich powstawały wówczas różnego rodzaju fundacje tworzone przez zamożnych Polaków, które posiadały odpowiedniki dzisiejszych kapitałów żelaznych. Do największych tego typu instytucji należała Kasa im. Mianowskiego, której majątek stanowiły akcje spółek naftowych znad Morza

Kaspijskiego. Fundacja wspierała polską kulturę, literaturę i naukę. O ile jednak w Stanach Zjednoczonych czy Europie Zachodniej kapitały żelazne mogły się tworzyć i rozwijać bez większych przeszkód, o tyle w Polsce i w innych krajach Europy Środkowo-Wschodniej po II wojnie światowej kapitały żelazne całkowicie zanikły, co było wynikiem upaństwowienia fundacji i innych form niezależnej aktywności obywatelskiej. Wyjątkiem są nieliczne fundacje, które przetrwały najczęściej dlatego, że działały poza krajem. Przykładem może być Fundacja Kościuszkowska, która działa nieprzerwanie od 1925 r. dzięki temu, że została założona w Nowym Jorku. Fundacja ma kapitał żelazny, z którego zyski przeznacza głównie na stypendia dla młodzieży i naukowców¹.

W Polsce wraz z nowym prawem fundacyjnym z 1984 r. oraz odzyskaniem wolności i przyjęciem Prawa o stowarzyszeniach w 1989 r. otworzyły się możliwości tworzenia niezależnych stowarzyszeń i fundacji. Podobnie było w innych krajach dawnego bloku wschodniego. Powrót do Polski idei kapitału żelaznego nastąpił jednak nieco później, bo w latach 90. XX w., głównie za sprawą działań różnych amerykańskich instytucji publicznych i prywatnych fundacji. Dzięki nim nie tylko w Polsce, ale również w Europie i na świecie upowszechniany jest współczesny model kapitału żelaznego ukształtowany przez dziesiątki lat w Stanach Zjednoczonych. Z uwagi na amerykańskie korzenie kapitału żelaznego warto więc sięgnąć do jego definicji używanej w USA. Przemawia za tym także to, że w samych Stanach Zjednoczonych definicja kapitału żelaznego jest powszechnie stosowana i ma swoje podstawy w prawie krajowym i stanowym.

Fundusz żelazny to aktywa pieniężne i niepieniężne, które są inwestowane w celu osiągnięcia przychodów służących finansowaniu działalności społecznie użytecznej. W przeciwieństwie do innych funduszy służących realizacji celów społecznych wartość aktywów kapitału żelaznego pozostaje **nienaruszona**, jedynie zyski z inwestowania aktywów służą realizacji jego celów². **Ponieważ kapitał żelazny może być utrzymywany na stałe**, stąd dość często nazywany jest również **kapitałem wieczystym**. Zachowanie aktywów umożliwia darczyńcom zasilającym kapitał żelazny wspieranie ważnych dla nich celów w nieskończoność. W Stanach Zjednoczonych zyski z kapitału żelaznego najczęściej nie trafiają do osób indywidualnych, ale do uniwersytetów, organizacji pozarządowych czy szpitali, które wydatkują je na cele społeczne.

¹ Informacje o działalności Fundacji Kościuszkowskiej, o wysokości jej kapitału żelaznego oraz jego przeznaczeniu dostępne są na stronie internetowej: <https://kfpoland.org> (dostęp: 19.03.2023).

² *Endowment Fund*, Corporate Finance Institute, 2020, aktualizacja 2023; artykuł dostępny na stronie internetowej: <https://corporatefinanceinstitute.com> (dostęp: 20.05.2023).

Niekiedy kapitał żelazny jest także nazywany **funduszem wieczystym**, ale wydaje się, że to pojęcie nieco węższe. Fundusz jest najczęściej wąsko sprofilowany na określone cele i może stanowić część kapitału żelaznego lub być prowadzony samodzielnie przez upoważnioną do tego przez darczyńców instytucję, np. organizację pozarządową. W takich przypadkach zdarza się, że zyski z funduszu wieczystego nie trafiają do zarządzającej nimi organizacji, a przekazywane są innym organizacjom czy instytucjom a nawet – na przykład w formie stypendiów – osobom indywidualnym. Niekiedy także mianem kapitału żelaznego określa się różnego rodzaju **fundusze rezerwowe** tworzone przez organizacje pozarządowe, ale nie jest to trafne określenie. Co prawda fundusze rezerwowe łączy z kapitałem żelaznym na przykład możliwość inwestowania aktywów czy ich czasowa niaruszalność, ale cel ich utworzenia jest inny: mają służyć wspieraniu bieżącej działalności organizacji, co zakłada również, jeżeli takie będą potrzeby, że mogą być w całości lub części przeznaczone na tę działalność.

Na **aktywa kapitału żelaznego** składają się przede wszystkim pieniądze przekazywane w formie darowizny lub testamentu, ale także akcje, obligacje, udziały w funduszach inwestycyjnych czy też nieruchomości. Aktywa mogą być inwestowane w instrumenty, które są dopuszczone prawem i akceptowane przez darczyńcę i/lub organy lub instytucje zarządzające kapitałem. Ze względu na to, że zyski z kapitału żelaznego służą społeczeństwu, polityka inwestycyjna jest z reguły oparta na **zasadach ostrożnościowych**. Oznacza to minimalizowane ryzyka na przykład poprzez inwestowanie tylko części aktywów oraz wykorzystywanie tak zwanych bezpiecznych instrumentów inwestycyjnych.

W Stanach Zjednoczonych oraz w krajach zachodnioeuropejskich wyróżnia się różne rodzaje kapitałów żelaznych. Najczęściej wymienia się:

- **kapitał czasowy**, który może być pomnażany, ale zyski, które przynosi, nie od razu są przeznaczane na finansowanie celów społecznie użytecznych a dopiero w momencie wskazanym przez darczyńcę (darczyńców), na przykład po osiągnięciu określonego poziomu zysków albo wartości samego kapitału;
- **ograniczony kapitał żelazny**, to znaczy taki, z którego zyski mogą być przeznaczone na konkretne cele i/lub działania wskazane przez darczyńców; zyski otrzymuje organizacja pozarządowa czy uniwersytet, ale nie może nimi dysponować według własnego uznania, może je przeznaczyć jedynie na to, co zostało wskazane przez darczyńców, na przykład na stypendia dla uzdolnionych uczniów czy studentów;
- **nieograniczony kapitał żelazny**, czyli taki, z którego zyski przekazywane są na przykład organizacjom pozarządowym bez żadnych dodatkowych

- ograniczeń i mogą one dysponować nim wedle własnej woli, oczywiście w ramach ogólnych celów, którym służy kapitał;
- **quasi kapitał żelazny**, czyli taki, który jest tworzony przez władze organizacji czy uniwersytetu i to one podejmują decyzje o jego zarządzaniu i o przeznaczeniu zysków, a nie darczyńca; w tym przypadku o wieczystym charakterze kapitału nie decyduje prawo, jak w pozostałych trzech rodzajach, ale wola władz organizacji, co oznacza, że jeżeli taką decyzję podejmą władze, środki zgromadzone na kapitale mogą zostać wydane³.

To rozróżnienie rodzajów kapitałów żelaznych opiera się na amerykańskim prawie, które gwarantuje w przypadku pierwszych trzech rodzajów kapitału jego wieczystość. Podobnie jest na przykład w prawie niemieckim czy też francuskim, ale w wielu krajach kapitał żelazny nie jest określony prawnie. Amerykański sposób definiowania kapitału żelaznego wypływa z głębokich **tradycji filantropijnych**, które powodują, że w większości kapitały tworzone są przez darczyńców na podstawie darowizn oraz zapisów testamentowych, do czego zresztą zachęca amerykańskie prawo. To powoduje, że tak dużą rolę w określaniu celów, którym ma służyć kapitał żelazny, mają jego darczyńcy. Dodatkowo do fundowania kapitałów żelaznych w Stanach Zjednoczonych, a także krajach Europy Zachodniej, zachęca prawo podatkowe, które przewiduje specjalne ulgi z tego tytułu. Tak jest na przykład w Niemczech czy we Francji, gdzie podatnicy mogą skorzystać z większych odpisów podatkowych w przypadku dużych darowizn przekazywanych właśnie na kapitały żelazne.

W Polsce specyfika jest inna. Po pierwsze **w prawie nie ma instytucji kapitału żelaznego**, po drugie **nasze tradycje filantropijne dopiero się odbudowują** i wciąż jeszcze rzadko zdarzają się przypadki fundowania kapitałów żelaznych przez darczyńców, tym bardziej że polskie prawo spadkowe oraz prawo podatkowe nie zachęcają darczyńców do fundowania kapitałów żelaznych. Dlatego w Polsce, podobnie zresztą jak w innych krajach europejskich, w szczególności Europy Środkowo-Wschodniej, powstają najczęściej quasi kapitały żelazne lub też fundusze wieczyste tworzone głównie przez organizacje pozarządowe.

Kapitały żelazne w USA opierają się z reguły na trzech podstawowych dokumentach⁴. Pierwszy to **polityka inwestycyjna**, określająca najważniejsze zasady i warunki inwestowania aktywów zgromadzonych na kapitale żelaznym. Może ona

³ *Endowment Fund*, Corporate Finance Institute, op. cit.

⁴ *Ibidem*.

obejmować na przykład ograniczenia dotyczące możliwości inwestowania, określenie dopuszczalnego poziomu ryzyka inwestycji czy zakładany poziom zwrotu. Drugim dokumentem, będącym podstawą działania kapitału żelaznego, jest **polityka wydatkowa**. Określa ona, jaki procent zysków i na jaki rodzaj wydatków może być przeznaczony. Najczęściej tylko część zysków przeznaczana jest na cele społecznie użyteczne, pozostałe powiększają wartość kapitału żelaznego i/lub służą pokryciu kosztów jego obsługi oraz ewentualnych strat z lat poprzednich. Trzeci rodzaj dokumentu to **opisanie celów**, którym ma służyć kapitał żelazny i na które mają być przeznaczane zyski z jego inwestowania. Te dokumenty są podstawą zarządzania kapitałem żelaznym. Przy czym w Stanach Zjednoczonych prawo stanowe wprowadza różnego rodzaju dodatkowe wymogi dotyczące przejrzystości zarządzania kapitałem. W prawie krajowym jest również określony wymóg, aby zarządzający kapitałem żelaznym wydatkował na cele społecznie użyteczne co najmniej 5% wartości przyrostu aktywów, tak zwany **payout**⁵.

Klasykami kapitałami żelaznym zarządzają powołane do tego instytucje, na przykład trusty, ta forma prawna nie jest obecna w polskim prawie, czy spółki prawa handlowego. Dość często kapitałem żelaznym zarządzają także wyspecjalizowane instytucje finansowe powołane do zarządzania aktywami. Quasi kapitały żelazne najczęściej zarządzane są przez odpowiednie władze organizacji czy instytucji przy wsparciu doradców finansowych czy *asset menedżerów*.

Kapitały żelazne najczęściej dzielą się na tak zwane **fundusze składowe**. Oznacza to, że w ramach jednego kapitału żelaznego tworzone są wydzielone fundusze, przeznaczone na finansowanie określonych celów. Różnorodność celów pozwala zwiększyć krąg darczyńców. Środki na funduszach składowych kumulują się, przez co wartość kapitału, który jest inwestowany, jest większa, niż w przypadku inwestowania środków w ramach poszczególnych funduszy. Zyski z inwestycji są następnie dzielone pomiędzy fundusze składowe proporcjonalnie do ich udziału w całym inwestowanym kapitale. Rodzaje funduszy składowych zależą od kreatywności zarządzających kapitałami żelaznymi. W skład kapitału żelaznego Silicon Valley Community Foundation wchodzi na przykład 12 rodzajów funduszy składowych, m.in.:

- **fundusze dziedzinowe**, które wspierają określone obszary czy tematy działań w ramach ogólnych celów;
- **fundusze ze wskazaniem** konkretnej organizacji lub społeczności;

⁵ Tomasz Perkowski, *Zarządzanie kapitałem żelaznym przez fundacje*, Fundacja na rzecz Nauki Polskiej, Warszawa 2002.

- **fundusze z doradztwem darczyńcy** polegające na tym, że darczyńca sam decyduje o tym, na co w ramach celów kapitału wydawane są zyski z funduszu;
- **fundusze imienne**, posiadające w nazwie imię i nazwisko darczyńcy w przypadku osób indywidualnych lub nazwę firmy⁶.

Kapitały żelazne amerykańskich uniwersytetów bardzo często składają się z funduszy przeznaczonych na stypendia dla konkretnych studentów czy też na finansowanie określonych programów badawczych. Dlatego na przykład kapitał żelazny Uniwersytetu Pensylwanii składał się w 2022 r. z aż 8 400 indywidualnych funduszy składowych, których łączna wartość wynosiła 20,7 miliarda dolarów⁷.

Kapitał żelazny to formalnie wydzielona masa majątkowa służąca realizacji celów społecznie użytecznych, która zostaje powierzona w zarządzanie z zachowaniem następujących warunków:

- **nienaruszalność masy majątkowej,**
- **inwestowanie majątku w celu osiągnięcia zysku z zachowaniem zasad ostrożności,**
- **przeznaczanie zysku w całości lub w części na cele społecznie użyteczne wskazane przez darczyńców i/lub organizację pozarządową zarządzającą kapitałem żelaznym.**

2. KAPITAŁY ŻELAZNE W STANACH ZJEDNOCZONYCH, W EUROPIE I W POLSCE

W Europie tworzenie kapitałów żelaznych posiada długą tradycję. Pojawiły się one w średniowiecznej Anglii już na przełomie XI i XII w. Służyły głównie utrzymaniu fundowanych przez ówczesnych królów, możnowładców czy też hierarchów kościelnych szpitali, szkół czy przytułków dla ubogich. Współczesne kapitały żelazne powstawały w większości w XIX i XX w. i były fundowane przez zamożnych przedsiębiorców, ludzi kultury czy nauki. Obecnie kapitały żelazne prowadzone są najczęściej przez **fundacje**, ale w zależności od porządku prawnego i uwarunkowań

⁶ Informacje o kapitale żelaznym Silicon Valley Community Foundation oraz o ofercie funduszy składowych dostępne są na stronie internetowej: <https://www.siliconvalleycf.org> (dostęp: 22.03.2023).

⁷ *Annual financial report. 2021–2022. University of Pennsylvania*, dostępny pod adresem: <https://www.finance.upenn.edu/wp-content/uploads/Penn-Division-of-Finance-FY22-Annual-Report.pdf> (dostęp: 22.03.2023).

historycznych zarządzają nimi także inne podmioty, np. spółki czy trusty. Różne regulacje prawne oraz tradycje filantropijne powodują, że kapitały żelazne w poszczególnych krajach wspierają różne cele i różne podmioty prawne (na przykład uniwersytety, szpitale, muzea czy organizacje pozarządowe). Duża część fundacji, opierających się na kapitałach żelaznych, finansuje również badania naukowe czy stypendia dla uczniów i naukowców.

Prywatna filantropia znalazła podatny grunt do rozwoju w Stanach Zjednoczonych, dzięki czemu kapitały żelazne są tam stosowane powszechnie, przede wszystkim przez uniwersytety, organizacje pozarządowe, muzea, biblioteki czy szpitale. Z reguły kapitały powstają z jednorazowych darowizn czy zapisów testamentowych, ale organizacje czy uniwersytety, które z nich korzystają, oraz instytucje zarządzające nieustannie poszukują innych darczyńców, którzy zasilaliby swoim majątkiem kapitał żelazny. Często obok kapitałów żelaznych na rzecz organizacji pracują również inne rodzaje wydzielonych funduszy, a same organizacje mogą także pozyskiwać darowizny przekazywane nie na kapitał żelazny, a na bieżącą działalność.

Zdecydowanie największe kapitały żelazne w Stanach Zjednoczonych mają **uniwersytety**. Wartość akademickich kapitałów żelaznych w USA szacowana jest na ok. 0,8 bln dolarów. Największy kapitał żelazny, rzędu 51 mld dolarów, ma **Uniwersytet Harwarda**. Składa się on z kilkunastu tysięcy funduszy składowych⁸. Duże kapitały pracują na rzecz muzeów czy instytucji kultury. Słynne **Metropolitan Museum of Art** w Nowym Jorku dysponuje kapitałem żelaznym wysokości ok. 4,7 mld dolarów⁹. Duże, choć nie tak duże, jak akademickie, kapitały żelazne mają również organizacje pozarządowe działające w USA. Jednym z większych kapitałów dysponuje **California Endowment**, spółka pożytku publicznego, która działa na rzecz poprawy stanu zdrowia mieszkańców Kalifornii. Jej kapitał żelazny szacowany jest na ponad 4 mld dolarów¹⁰. Inny przykład to fundacja **New York Community Trust**, która przyznaje dotacje na działania służące poprawie jakości życia mieszkańców Nowego Jorku, Long Island i Westchester. Kapitał żelazny fundacji szacowany jest na ok. 3,5 mld dolarów.

⁸ Habib Ur Rehman, *15 Biggest Endowments in the US and Their Investments*, 2022; artykuł dostępny pod adresem: <https://finance.yahoo.com/news/15-biggest-endowments-us-investments-224109950.html> (dostęp: 22.03.2023).

⁹ Informacje o kapitale żelaznym Metropolitan Museum of Art w Nowym Jorku dostępne są na stronie internetowej: <https://www.metmuseum.org> (dostęp: 23.03.2023).

¹⁰ Informacje o kapitale żelaznym California Endowment dostępne są na stronie internetowej: <https://www.calendow.org> (dostęp: 23.03.2023).

W Stanach Zjednoczonych kapitały żelazne są domeną nie tylko dużych fundacji, ale także tak zwanych **funduszy lokalnych** (ang. *community foundations*), czyli fundacji, które wspierają działania filantropijne w lokalnych społecznościach, wykorzystując przede wszystkim instrument kapitału żelaznego. Pierwszy fundusz lokalny powstał w 1914 r., a w 2019 r. w Stanach Zjednoczonych były 833 takie fundacje. Łączna wartość ich kapitałów żelaznych wyniosła ok. 143,9 mld dolarów. Największymi aktywami dysponowała **Silicon Valley Community Foundation**, wynosiły one w 2022 r. ok. 15,5 mld dolarów. Większość funduszy lokalnych dysponuje o wiele mniejszymi kapitałami, od kilkunastu do kilkuset milionów dolarów, niecałe 7% miało kapitały o wartości poniżej miliona dolarów¹¹.

Dwie wojny światowe nie sprzyjały co prawda rozwojowi dobroczynności w Europie Zachodniej, ale nie przerwały ciągłości tradycji filantropijnych oraz działalności fundacji czy kapitałów żelaznych. W krajach zachodnich są setki tysięcy dużych, średnich i małych fundacji, trustów i spółek, które zarządzają kapitałami żelaznymi służącymi lokalnym, regionalnym, krajowym a nawet globalnym celom. Podobnie jak w Stanach Zjednoczonych kapitały żelazne pracują także na rzecz uniwersytetów, muzeów czy szpitali. Są to najczęściej jednak kapitały o niższej wartości niż ich amerykańskie odpowiedniki. Kapitał żelazny znanego na całym świecie **Uniwersytetu w Oxfordzie** wynosi na przykład jedynie ok. 5,4 mld dolarów¹². Interesujące jest, że znacznie większymi kapitałami niż w USA dysponują fundacje zachodnioeuropejskie. Jedną z bardziej znanych, głównie dzięki przyznawanym nagrodom, **Fundacja Nobla** powstała pod koniec XIX w. na podstawie zapisu testamentowego dokonanego przez Alfreda Nobla, który polecił pomnażać przekazaną przez siebie kwotę. Fundacja dysponuje obecnie kapitałem żelaznym o wartości ok. 190 mln dolarów¹³, co okazuje się raczej przeciętnym wynikiem. O wiele większymi kapitałami żelaznymi dysponują fundacje i trusty w Wielkiej Brytanii czy w Niemczech. Brytyjski **Wellcome Trust** finansujący badania w dziedzinie zdrowia, powstał w 1936 r. w efekcie zapisu testamentowego przedsiębiorcy produkującego leki. Obecnie jego kapitał żelazny szacowany jest na ok. 37,8 mld funtów¹⁴. Z kolei jedną z większych fundacji niemieckich jest

¹¹ David Bennett, *Community Foundation Census 2021. Assets Continue to Show Strong Growth*, Community Foundation Research and Training Institute, 2021.

¹² Informacje o kapitale żelaznym Uniwersytetu w Oxfordzie dostępne są na stronie internetowej: <https://www.ox.ac.uk> (dostęp: 19.03.2023).

¹³ Informacje o kapitale żelaznym Fundacji Nobla dostępne są na stronie internetowej: <https://www.nobel-prize.org> (dostęp: 19.03.2023).

¹⁴ Informacje o kapitale żelaznym Wellcome Trust dostępne są na stronie internetowej: <https://wellcome.org> (dostęp: 19.03.2023).

Volkswagen Stiftung, która promuje i wspiera badania naukowe. Kapitał fundacji – 3,9 mld euro – jest inwestowany w akcje (49,3% aktywów), oprocentowane papiery wartościowe (38,4%), nieruchomości (11,1%) i inne inwestycje (1,2%). Cały portfel akcji i obligacji jest na bieżąco analizowany pod kątem spełniania kryteriów zrównoważonego rozwoju. Fundacja powstała dzięki środkom pochodzącym z prywatyzacji zakładów Volkswagena¹⁵. W Hiszpanii i Portugalii działa **la Caixa Foundation**, której kapitał żelazny szacowany jest na 4 mld euro. Fundacja wspiera inicjatywy społeczne, opiekuńcze, kulturalne, badawcze i edukacyjne. Kapitał zarządzany jest przez spółkę zależną CriteriaCaixa¹⁶.

W Polsce i innych krajach dawnego bloku wschodniego sytuacja wygląda inaczej niż w USA czy krajach zachodnioeuropejskich. Tradycje filantropijne i działalność fundacji zostały w tych krajach przerwane i zamrożone na dziesiątki lat. Ich odbudowa nastąpiła dopiero w latach 90. XX w. Stąd też niewiele jest jeszcze fundacji zarządzających kapitałami żelaznymi, a wysokość tych kapitałów jest ułamkiem tego, czym dysponują kapitały amerykańskich a nawet zachodnioeuropejskich fundacji. W Europie Środkowo-Wschodniej są to na razie kapitały żelazne na dorobku, budowane i rozwijane najczęściej przez zamożnych przedsiębiorców lub korporacje. Przykładem może być **Fundacja Karpacka** założona w 1994 r., wspierająca inicjatywy osób i organizacji głównie we wschodniej Słowacji¹⁷, czy **Bakala Foundation** utworzona w 2007 r. przez czeskiego przedsiębiorcę, wspierająca edukację uczniów i studentów¹⁸. Wyjątkowym w skali regionu przykładem jest **Fundacja Via** z Czech (wcześniej Nadace Via)¹⁹, która na początku lat dwudziestych XXI w. przeprowadziła wielką kampanię fundraisingową. Przyniosła ona ponad 1 mln dolarów na kapitał żelazny, pochodzący wyłącznie z prywatnych źródeł.

W krajach Europy Środkowej, także w Polsce, pojawiały się pomysły wsparcia budowania kapitałów żelaznych ze środków publicznych. W sposób systemowy udało się to zrobić jedynie w Czechach, gdzie na początku lat 90. XX w. 1% przychodów

¹⁵ Informacje o Volkswagen Stiftung i jej kapitale żelaznym dostępne są na stronie internetowej: <https://www.volkswagenstiftung.de> (dostęp: 19.03.2023).

¹⁶ Informacje o kapitale żelaznym la Caixa Foundation dostępne są na stronie internetowej: <https://lacaixa-foundation.org> (dostęp: 19.03.2023).

¹⁷ Informacje o Fundacji Karpackiej i jej kapitale żelaznym dostępne są na stronie internetowej: <https://karpatskanadacia.sk> (dostęp: 22.03.2023).

¹⁸ Informacje o Bakala Foundation i jej kapitale żelaznym dostępne są na stronie internetowej: <https://www.bakalafoundation.org> (dostęp: 22.03.2023).

¹⁹ Informacje o Fundacji Via i jej kapitale żelaznym dostępne są na stronie internetowej: <https://www.nadacevia.cz> (dostęp: 22.03.2023).

z prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przeznaczono na dokapitalizowanie kilkunastu kapitałów żelaznych prowadzonych przez fundacje²⁰.

W latach 90. XX w. w Europie zaczęły pączkować amerykańskie **fundusze lokalne**. W wielu krajach, w tym w Polsce, są organizacjami, które najczęściej wykorzystują kapitały żelazne w skali lokalnej. W Europie w 22 krajach działa 851 community foundations, prawie połowa (420) w Niemczech. Są obecne również w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, na przykład w Polsce (22), Rumunii (18), Bułgarii (14), Słowacji (8), Czechach (5), na Węgrzech (7) i na Łotwie (7)²¹. Powstała także European Community Foundation Initiative (ECFI), sieć, której celem jest wzmacnianie i promowanie ruchu community foundations w Europie²². Również w Polsce fundusze lokalne stworzyły federację, o której mowa w dalszej części opracowania.

Wiele działań służących budowaniu kapitałów żelaznych podejmowanych przez organizacje pozarządowe w krajach Europy Środkowej i Wschodniej wspieranych było przez amerykańskie fundacje, na czele z **Fundacją Charlesa Stewarta Motta**. Duży wkład w rozwój prywatnej filantropii w tych krajach, w tym w popularyzowanie kapitałów żelaznych, mają fora darczyńców (ang. *donors forum*) skupiające fundacje i inne organizacje grantodawcze oraz prywatnych darczyńców. Pomysł także zaczerpnięty został ze Stanów Zjednoczonych. Takie fora aktywnie działają w Polsce²³, Czechach²⁴ czy w Bułgarii²⁵.

W Polsce kapitał żelazny kojarzony jest z **organizacjami pozarządowymi**, a zwłaszcza z fundacjami. Przede wszystkim dlatego, że są to najczęściej spotykane w Polsce formy działań społecznie użytecznych. W 2020 r. liczbę działających stowarzyszeń i fundacji można było szacować na około 70 tysięcy²⁶. Jednak kapitały żelazne wykorzystywane są wciąż marginalnie przez organizacje pozarządowe.

²⁰ *Rola i modele fundacji w Polsce i w Europie*, Forum Darczyńców w Polsce, Warszawa 2009.

²¹ *Community Foundations in Europe. State of the Field 2022*, Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V., Berlin 2022.

²² Informacje o działalności European Community Foundation Initiative dostępne są na stronie internetowej: <https://www.communityfoundations.eu> (dostęp: 22.03.2023).

²³ Informacje o działalności Forum Darczyńców w Polsce dostępne są na stronie internetowej: <https://www.forumdarczynow.pl> (dostęp: 22.03.2023).

²⁴ Informacje o działalności Forum Darczyńców w Czechach dostępne są na stronie internetowej: <https://www.donorsforum.cz> (dostęp: 22.03.2023).

²⁵ Informacje o działalności Forum Darczyńców w Bułgarii dostępne są na stronie internetowej: <https://dfbulgaria.org> (dostęp: 22.03.2023).

²⁶ *Kondycja organizacji pozarządowych. 2021*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa, maj 2022.

dowe. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego z 2020 r. 32,4% szeroko rozumianych organizacji działających nie dla zysku uzyskało dodatni wynik finansowy, a jedynie 2% przeznaczyło nadwyżkę na kapitał żelazny, rozumiany jako środki finansowe, które organizacja gromadzi i nie wydatkuje, lecz je pomnaża, a odsetki od zainwestowanego kapitału przeznaczane są na realizację celów statutowych²⁷. Należy przy tym założyć, że w tak szerokiej definicji kapitału żelaznego zmieściły się różnego rodzaju fundusze wieczyste i rezerwowe. Z kolei według badania KLON/JAWOR w 2020 r. ok. 9% organizacji czerpało dochody z odsetek bankowych, kapitału żelaznego, udziałów i akcji, przy czym przeciętna kwota dochodu z tego tytułu to 2 tys. złotych, co wskazywałoby, że są to najczęściej dochody z odsetek bankowych, a nie z inwestowania kapitału żelaznego.

Polskie prawo nie przewiduje instytucji kapitału żelaznego, ale nie ogranicza możliwości tworzenia kapitałów żelaznych przez fundacje czy stowarzyszenia. Jedynym obowiązkiem, wynikającym z ustawy o fundacjach i z Prawa o stowarzyszeniach, jest to, aby zyski z kapitałów żelaznych, podobnie jak wszystkie inne przychody, służyły **celom statutowym** organizacji. Brak instytucji kapitału żelaznego w prawie oznacza, że powstaje on wyłącznie na podstawie statutu organizacji oraz decyzji jej władz. W związku z tym nie ma, tak jak w USA, prawnych gwarancji wieczystości kapitału żelaznego.

Polskie prawo określa natomiast **instrumenty inwestycyjne**, na które mogą przeznaczać środki organizacje pozarządowe bez konieczności płacenia podatku dochodowego od osób prawnych. Oczywiście pod warunkiem, że dochody zostaną przekazane na cele zwolnione z tego podatku.

Zwolnione z podatku jest nabycie:

- obligacji skarbu państwa lub bonów skarbowych oraz obligacji samorządów terytorialnych,
- innych dopuszczonych do publicznego obrotu papierów wartościowych, ale tylko za pośrednictwem podmiotu uprawnionego do zarządzania cudzym pakietem papierów wartościowych na zlecenie,
- jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych²⁸.

²⁷ Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy, GUS, Warszawa, Kraków 2022.

²⁸ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 z późn. zm.).

Organizacje mogą bezpośrednio nabywać inne papiery wartościowe, np. akcje, mogą także nabywać nieruchomości, ale przychody z tego tytułu są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych. Z tego powodu oraz z uwagi na minimalizowanie ryzyka inwestycyjnego, pomnażaniu środków posiadanych przez organizacje pozarządowe, służą najczęściej bankowe lokaty długoterminowe oraz obligacje skarbu państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Znacznie rzadziej organizacje kupują udziały w funduszach inwestycyjnych czy inwestują za pośrednictwem *asset menedżerów*.

To, że polskie organizacje wciąż rzadko korzystają z kapitałów żelaznych, wynika z wielu przyczyn. Na podstawie moich ponad dwudziestoletnich doświadczeń we wspieraniu organizacji pozarządowych w budowaniu kapitałów żelaznych kluczowe wydają się:

- niewielka wiedza organizacji pozarządowych na temat kapitałów żelaznych i innych form funduszy inwestycyjnych,
- niewielka wiedza i umiejętności w zakresie zarządzania funduszami, w tym inwestowania posiadanych środków,
- ograniczone środki finansowe posiadane przez organizacje pozarządowe, niepozwalające na odkładanie i inwestowanie środków,
- brak prawnych regulacji dotyczących kapitałów żelaznych,
- niewielka wiedza potencjalnych darczyńców na temat kapitałów żelaznych i niechęć do ich finansowania,
- brak zachęt podatkowych do budowania i finansowania kapitałów żelaznych.

Obecnie dochodzi dodatkowy czynnik zniechęcający do budowania kapitałów żelaznych, czyli **wysoka inflacja**. Kilkunastoprocentowy poziom inflacji powoduje, że niemożliwe jest osiągnięcie zysków z kapitału żelaznego, niezależnie od sposobu jego inwestowania. Jednak w ostatnich latach kilkadziesiąt organizacji pozarządowych rozpoczęło przygotowania do budowania kapitałów żelaznych. To głównie wynik tego, że Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego wspiera organizacje pozarządowe w przygotowaniu do tworzenia kapitałów żelaznych. W **Rządowym Programie Rozwoju Organizacji Obywatelskich na lata 2018–2030**, zarządzanym przez Instytut, znalazły się trzy priorytety dotyczące tworzenia i rozwijania kapitałów żelaznych: dotacje operacyjne na wsparcie budowania początkowych kapitałów żelaznych, dofinansowanie początkowych kapitałów żelaznych oraz dofinansowanie rozbudowy kapitałów żelaznych. Od 2019 r. do marca 2023 r. Instytut przyznawał dotacje jedynie na budowanie początkowych kapitałów żelaznych, choć w planie było także uruchomienie od 2021 r. dotacji na dofinansowanie początkowych kapitałów żelaznych.

Organizacje przygotowują w ramach przekazanych dotacji strategię budowania kapitałów żelaznych.

Instytut dotychczas nie przedstawił żadnej koncepcji czy modelu kapitału żelaznego, który chce wspierać. W dokumentach programowych znajduje się jedynie ogólna definicja kapitału żelaznego, która mówi, że kapitał żelazny stanowią: *nienaruszalne środki majątkowe zgromadzone przez organizację obywatelską dla których określono sformalizowane zasady gromadzenia i gospodarowania, które są inwestowane oraz traktowane jako bezpieczny instrument do generowania dochodu, z którego organizacja czerpie zyski przeznaczane na realizację jej celów statutowych oraz zapewnienie stabilności instytucjonalnej i organizacyjnej*²⁹. Na razie brak zbiorczych informacji o efektach działań wspartych przez Instytut.

3. PRZYKŁADY POLSKICH KAPITAŁÓW ŻELAZNYCH

W Polsce działa kilkadziesiąt organizacji pozarządowych, które posiadają kapitały żelazne lub najczęściej, odwołując się do terminologii amerykańskiej, quasi kapitały żelazne. Są wśród nich fundacje skarbu państwa, na przykład Fundacja Auschwitz-Birkenau, prywatne fundacje, takie jak Fundacja Wspomagania Wsi czy Fundacja im. Stefana Batorego oraz fundusze lokalne. Dla zilustrowania tego, jak działają ich kapitały żelazne, opisane zostały dwa przykłady, jeden ogólnokrajowy, drugi lokalny.

Najbardziej znaną polską organizacją pozarządową, dysponującą kapitałem żelaznym, jest **Fundacja na rzecz Nauki Polskiej**³⁰, która przyczyniła się także do rozpropagowania instytucji kapitału żelaznego w Polsce³¹. Fundacja dysponuje jednym z najwyższych wśród polskich organizacji pozarządowych funduszem wieczystym. Formalnie nie jest to kapitał żelazny, są to wydzielone aktywa finansowe zarządzane tak jak kapitał żelazny. Fundusz powstał z pieniędzy publicznych przekazanych Fundacji decyzją Sejmu w 1991 r. z części likwidowanego wówczas Centralnego Funduszu Rozwoju Nauki i Techniki. Wartość tych środków wynosiła ok. 91 mln złotych. Obecna wartość funduszu to ok. 280 mln złotych. Fundacja jest największym w Polsce pozabudżetowym źródłem finansowania nauki.

²⁹ Rządowy Program Rozwoju Organizacji Obywatelskich na lata 2018–2030. Regulamin konkursu. Edycja 2023, Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego.

³⁰ Informacje o działalności Fundacji na rzecz Nauki Polskiej dostępne są na stronie internetowej: <https://www.fnp.org.pl> (dostęp: 22.03.2023).

³¹ Tomasz Perkowski, op. cit.

Stan aktywów finansowych kapitału żelaznego fundacji na koniec 2021 r. wynosił 265,5 mln złotych plus ok. 30 mln złotych w nieruchomościach. Fundacja ma zróżnicowany portfel inwestycyjny, ale prawie połowę środków to obligacje skarbu państwa i samorządów terytorialnych, a nieco ponad 25% – akcje. W 2021 r. stopa zwrotu z zainwestowanych środków wynosiła ok. 7,53% (ok. 20 milionów złotych), rok 2022 najprawdopodobniej zamknie się stratą rzędu 2%. Zyski z inwestowania środków fundacja przeznaczala na pokrycie strat z lat ubiegłych (jeżeli takie wystąpiły) oraz realizację celów statutowych, głównie finansowanie stypendiów dla wybitnych młodych uczonych na początku kariery naukowej, nagród przyznawanych wybitnym uczonym czy wydawania wyłanianych w konkursie prac z zakresu nauk humanistycznych i społecznych.

Nadzór nad funduszem leży w gestii jednego z wiceprezesów fundacji, któremu podlega zespół ds. analiz finansowych. Co miesiąc wyniki inwestycyjne przedstawiane są Zarządowi Fundacji, który podejmuje decyzje w zakresie bieżących zmian w strategii inwestycyjnej. Decyzje strategiczne podejmuje przynajmniej raz w roku Rada Fundacji. Z kolei raz na pół roku lub częściej, w zależności od sytuacji rynkowej, zespół ds. analiz finansowych oraz wiceprezes spotykają się z firmami zarządzającymi aktywami w celu omówienia bieżącej sytuacji finansowej oraz wyników inwestycyjnych.

W ramach kapitału żelaznego księgowo wyodrębniony zostały fundusz przeznaczony na realizację programu START, czyli stypendiów dla wybitnych młodych uczonych oraz fundusze pochodzące z darowizn prywatnych przeznaczone na finansowanie konkretnych działań, np. fundusz na Nagrodę im. L. Kołakowskiego. Liczba tych funduszy się zmienia wraz ze zmianą ich przeznaczenia lub wyczerpywania się pozostających w nich środków – szczegóły charakteru, sposobu zarządzania i przeznaczenia tych funduszy ustalane są w porozumieniu z darczyńcami lub ich przedstawicielami prawnymi³².

Przykładem wykorzystania kapitałów żelaznych w wymiarze lokalnym są **fundusze lokalne** tworzone na przełomie XX i XXI w. na wzór amerykańskich *community foundations* przy wsparciu **Akademii Rozwoju Filantropii w Polsce**. Są to lokalne organizacje filantropijne, które wspierają w formie grantów i stypendiów aktywność mieszkańców społeczności lokalnych. Jednym ze źródeł finansowania ich działalności są właśnie kapitały żelazne. Fundusze lokalne zrzeszone są

³² Na podstawie informacji przekazanych przez Wiceprezesa Zarządu Fundacji dr. Tomasza Perkowskiego w dn. 19.03.2023 r.

w **Federacji Funduszy Lokalnych w Polsce**. Federacja ma obecnie 17 członków – funduszy lokalnych działających w różnych społecznościach od Darłowa i Ełku poprzez Nidzicę i Warkę aż po Biłgoraj czy Bystrzycę Kłodzką. Fundusze obecne są łącznie na obszarze ok. 50 gmin³³.

Jednym z aktywnie działających funduszy lokalnych jest **Fundusz Lokalny Ziemi Biłgorajskiej**³⁴. Fundusz działa w formie fundacji, która powstała w 1999 r. i obejmuje obszar powiatu biłgorajskiego i gminy Zwierzyniec. Fundacja finansuje stypendia, na co dotychczas przekazała prawie 6 mln zł oraz lokalną aktywność mieszkańców w formie grantów na łączną kwotę ponad 4 mln zł. Ma także kapitał żelazny, którego wartość wynosi blisko 1,5 mln zł. Obecnie w całości kapitał jest ulokowany w dziesięcioletnich obligacjach skarbu państwa. Roczne zyski z kapitału wahały się do 2021 r. pomiędzy 30 a 155 tys. złotych. Mniej więcej 40% zysków co roku przeznaczanych jest na cele statutowe, czyli głównie stypendia i granty, 30% na obsługę i 30% na powiększenie kapitału żelaznego. Kluczowe decyzje, dotyczące zarządzania kapitałem, podejmuje Zarząd Fundacji, a głos doradczy należy do Rady Fundacji. Kapitał żelazny składa się z ok. 30 funduszy składowych. Część z nich jest dedykowana głównym programom fundacji, np. fundusz grantowy czy fundusz stypendialny, część to fundusze z doradztwem darczyńcy, który decyduje o jego przeznaczeniu, np. Uczniowski Fundusz Oświaty czy Fundusz Pomocy Zwierzętom³⁵.

W Polsce powstają również **fundusze wieczyste**, o których mowa była na początku opracowania, ale służą z reguły bardzo konkretnym celom, wskazywanym przez darczyńców. Fundusze te zarządzane są na przykład przez organizacje pozarządowe, które nie korzystają bezpośrednio z ich wsparcia. Fundusze wieczyste pomaga tworzyć i zarządza nimi m.in. Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce³⁶.

³³ Informacje o Federacji Funduszy Lokalnych w Polsce dostępne są na stronie internetowej: www.fll.org.pl (dostęp: 22.03.2023).

³⁴ Informacje o działalności Funduszu Lokalnego Ziemi Biłgorajskiej i jego kapitale żelaznym dostępne są na stronie internetowej: www.flzb.lbl.pl (dostęp: 22.03.2023).

³⁵ Na podstawie informacji przekazanych przez prezeskę Zarządu Funduszu Lokalnego Ziemi Biłgorajskiej Irenę Gadaj w dn. 20.03.2023 r.

³⁶ Informacje o funduszach wieczystych zarządzanych przez Akademię Rozwoju Filantropii w Polsce dostępne są na stronie internetowej: <http://www.funduszewieczyste.pl> (dostęp: 22.03.2023).

4. NAJWAŻNIEJSZE FUNKCJE KAPITAŁU ŻELAZNEGO

Kapitał żelazny służy przede wszystkim utrzymywaniu majątku, inwestowaniu go i przeznaczaniu zysków z inwestycji na cele społecznie użyteczne. To jego podstawowa funkcja. Jest wiele przykładów kapitałów żelaznych, które potrafiły się w ciągu kilkudziesięciu a nawet kilku lat podwoić. To oczywiście zasługa trafionych inwestycji, ale także pomnażania wartości aktywów poprzez przyciąganie nowych darczyńców. W czasach dobrej koniunktury gospodarczej kapitały żelazne potrafiły przynosić 10–15% zysków w skali roku. Przy 10 mln zł mogło to dawać rocznie milion złotych przeznaczanych na granty dla organizacji pozarządowych. Nawet przy lokowaniu w bardzo bezpieczne inwestycje, czyli lokaty bankowe, jeszcze kilka lat temu w Polsce można było osiągnąć zysk rzędu 3% rocznie.

Obecna sytuacja polityczna i gospodarcza na świecie, a zwłaszcza w Polsce, powoduje, że sukcesem inwestowania nie jest zysk, a jak najmniejsza strata. Główną przyczyną takiej sytuacji jest bardzo wysoka inflacja, na którą zarządzający kapitałami żelaznymi nie mają wpływu. Jedyne, co w ograniczonym zakresie mogą robić, to tak inwestować kapitał, aby **maksymalizować przychody, zachowując przy tym bezpieczeństwo tych inwestycji**. Można zakładać, że w dłuższej perspektywie, na przykład 10 lat, sytuacja się zmieni, a kapitały żelazne zaczną przynosić realne zyski³⁷. Ten czas organizacje powinny wykorzystać na stałe powiększanie wartości kapitału żelaznego przez pozyskiwanie nowych darczyńców.

Kapitał żelazny pełni szereg dodatkowych funkcji, które powodują, że niezależnie od tego, że z przyczyn obiektywnych nie generuje on zysków, warto go mieć. Z moich długoletnich obserwacji wynika, że dla organizacji pozarządowej posiadanie kapitału żelaznego stanowi:

- fundament budowania **niezależności finansowej**, przede wszystkim w dwóch aspektach; pierwszy to uniezależnienie się od pieniędzy publicznych, rządowych i samorządowych, które są w Polsce najczęściej wykorzystywanym źródłem finansowania organizacji pozarządowych; drugi aspekt to uzależnienie się od grantów, które dość często warunkują działania organizacji,

³⁷ Taką perspektywę czasową na pojawienie się zysków z kapitału żelaznego wskazał Przemysław Gerschmann, doradca Zarządu Giełdy Papierów Wartościowych w swoim wystąpieniu w ramach konferencji „Bezpieczne finansowanie kapitału przez organizacje obywatelskie”, która odbyła się 24 października 2022 roku. Konferencja zorganizowana została przez Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego oraz Fundację Giełdy Papierów Wartościowych.

- czynnik budujący **pozytywny wizerunek** organizacji i zaufanie potencjalnych darczyńców, partnerów i beneficjentów; posiadanie kapitału oznacza, że organizacja jest stabilna, że planuje swoje działania w długiej perspektywie, że szanuje przekazane jej pieniądze i stara się je pomnażać,
- możliwość **dofinansowania** tych działań i programów, które są szczególnie istotne dla misji organizacji i/lub takich działań, na które trudno jest pozyskać finansowanie ze źródeł zewnętrznych,
- możliwość realizowania **działań innowacyjnych**, wprowadzanie nowych form realizacji celów, na które trudno zdobyć finansowanie,
- sposób na zachowanie **stabilności i ciągłości** działalności oraz przetrwanie nieprzewidzianych deficytów finansowych,
- podstawa do **długofalowego planowania** działań,
- okazja do poszerzania wiedzy, umiejętności i doświadczeń w zakresie **zarządzania finansami**, która przydaje się w bieżącej działalności,
- podstawa do pozyskiwania funduszy i budowania trwałych relacji z **darczyńcami** oraz promowania w społeczeństwie postaw filantropijnych.

Z kolei dla darczyńców kapitał żelazny to przede wszystkim:

- dobra oferta **spożytkowania ich majątku na cele, które są im bliskie**,
- zapewnienie realizacji tych celów w **długiej perspektywie**,
- możliwość **pomnażania** przekazanego majątku i zwiększania dzięki temu korzyści społecznych,
- możliwość **wpływania** na to, na co konkretnie wydawane są pieniądze,
- sposób budowania **pozytywnego wizerunku** w otoczeniu, w przypadku osób fizycznych także po śmierci,
- możliwość skorzystania z **odpisów podatkowych**, choć polska praktyka wskazuje, że przy obecnych rozwiązaniach prawnych nie jest to istotna motywacja dla większości darczyńców.

Z kapitałów żelaznych korzysta również, a może przede wszystkim, otoczenie. Beneficjenci wsparcia, czyli organizacje pozarządowe czy instytucje społeczne, mają trwałe, **stabilne źródło finansowania** swoich działań w dłuższej perspektywie, co wzmacnia stabilność i niezależność ich działalności i umożliwia planowanie jej w dłuższej perspektywie. W efekcie korzystają odbiorcy ich działań, czyli obywatele, którzy mogą **lepiej zaspokajać swoje potrzeby**, co w efekcie przekłada się na podniesienie jakości ich życia. Korzysta na tym także państwo, bo działania wspierane dzięki kapitałom żelaznym **uzupełniają i wzmacniają** działania realizowane przez państwo czy samorządy terytorialne.

5. CO JEST POTRZEBNE DO TWORZENIA I ZARZĄDZANIA KAPITAŁEM ŻELAZNYM?

Niektóre polskie organizacje liczą, że kapitały żelazne dadzą im szybkie zyski i pozwolą im odetchnąć od tak zwanej grantozy. Tak się może stać, ale po pierwsze w dłuższej perspektywie czasowej, a po drugie przy odpowiedniej wysokości inwestowanych aktywów. Wysokość aktywów, a co za tym idzie zysków z ich inwestowania, zależy od możliwości i potrzeb organizacji, od skali jej działania czy od charakteru prowadzonej działalności. Oczywiście zaczynać można z niewielkim kapitałem żelaznym, na co w większości skazane są polskie organizacje pozarządowe, ale trzeba mieć przy tym bardzo dobrą strategię pozyskiwania darczyńców i ich utrzymania. Tylko w ten sposób kapitał żelazny będzie mógł być realnie pomnażany przy obecnej sytuacji gospodarczej.

Amerykański model kapitału żelaznego musi być dostosowany do polskich warunków, przede wszystkim, jeśli chodzi o tworzenie kapitałów żelaznych. Odwołując się do amerykańskiej terminologii, w warunkach polskich muszą powstawać głównie quasi kapitały żelazne, oparte na decyzjach władz fundacji czy też innych organizacji pozarządowych. Na podstawie moich doświadczeń we wspieraniu polskich organizacji pozarządowych w tworzeniu kapitałów żelaznych przydatne do tego są przede wszystkim:

- **determinacja, cierpliwość i wytrwałość** oraz długofalowe strategiczne myślenie i planowanie, bo odczuwalne finansowe efekty posiadania kapitału żelaznego to perspektywa wielu lat; jeżeli organizacja potrzebuje środków na bieżące działania, to ich źródłem powinien być na przykład kapitał rezerwowany a nie kapitał żelazny,
- nastawienie się na intensywną **pracę z darczyńcami**, zarówno tymi, którzy już przekazali majątek na kapitał żelazny, jak i z tymi, których organizacja cały czas musi pozyskiwać, aby zwiększać potencjał kapitału; kapitał żelazny to nie jest sposób na to, aby odciążyć organizację w relacjach z darczyńcami, wręcz przeciwnie, kapitał żelazny zmusza do jeszcze większego wysiłku i pomysłowości w tym zakresie,
- **długofalowe planowanie działań**, co w polskich warunkach nie jest proste, i często posiadanie ludzi, którzy w organizacji podołają wyzwaniom związanym z długofalowym zarządzaniem czy też z utrzymywaniem relacji z darczyńcami,
- organizacja **zarządzania kapitałem żelaznym**: opracowanie regulaminów, przypisanie obowiązków, podjęcie decyzji związanych z formalnym powołaniem kapitału,

- nawiązanie współpracy z **osobami i/lub instytucjami, które znają się na zarządzaniu pieniędzmi**,
- opracowanie wspólnie ze specjalistami od zarządzania finansami **strategii inwestowania** kapitału żelaznego,
- **przejrzystość** działania, nie tylko w zakresie zarządzania kapitałem żelaznym, ale także działalności całej organizacji, bo to jest podstawa budowania zaufania.

6. UŻYTECZNE ŹRÓDŁA INFORMACJI

Strony internetowe organizacji zajmujących się prywatną filantropią, w tym popularyzacją kapitałów żelaznych:

- Forum Darczyńców w Polsce: <https://www.forumdarczyncow.pl>
- Federacja Funduszy Lokalnych w Polsce: <https://www.ffl.org.pl>
- Fundusze Wieczyste Akademii Rozwoju Filantropii w Polsce: <http://www.funduszewieczyste.pl>
- Europejska Sieć Funduszy Lokalnych: <https://www.communityfoundations.eu>
- Forum Darczyńców w Chicago: <https://www.donorsforum.org>
- Council of Foundations z siedzibą w Waszyngtonie: <https://cof.org>

Publikacje związane z prywatną filantropią i kapitałami żelaznymi:

- *Zarządzanie kapitałem żelaznym przez fundacje*, Tomasz Perkowski, Fundacja na rzecz Nauki Polskiej, Warszawa 2002.
- *Dobrze inwestuj w dobro!*, Akademia Rozwoju Filantropii w Polsce, Warszawa, 2013.
- *Organizational endowment guide for churches and faith-based organizations*, Thrivent Charitable Impact & Investing, 2021.
- *Five steps to a successful endowment*, Kathryn W. Miree & Associates, Inc., 2006.
- *Rola i modele fundacji w Polsce i w Europie*, Forum Darczyńców w Polsce, Warszawa 2009.

MAGDALENA SZAFRANEK, SZYMON WÓJCIK

**OPINIE PRZEDSTAWICIELI
ORGANIZACJI POZARZĄDOWYCH
NA TEMAT OTOCZENIA PRAWNEGO
I PROPOZYCJI ZMIAN PRAWNYCH
– WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH**



1. WSTĘP

Działalność organizacji pozarządowych jest bardzo ważna dla funkcjonowania państwa i społeczeństwa. Organizacje pełnią wiele funkcji, takich jak pomoc osobom potrzebującym, ochrona praw człowieka, edukacja i kultura. Wspierają one również rozwój lokalnych społeczności oraz podejmują inicjatywy, mające na celu wprowadzenie pozytywnych zmian prawnych. Dlatego tak ważne jest, aby działały w sprzyjającym otoczeniu prawnym. Odpowiednie ramy prawne umożliwiają im skuteczne funkcjonowanie i realizowanie swoich celów. Przepisy powinny zapewniać im wolność działania, umożliwiać zdobywanie środków finansowych, a także zapewniać przejrzystość i kontrolę nad ich działalnością. Brak odpowiedniego otoczenia prawnego dla organizacji pozarządowych może prowadzić do różnych problemów. Może to ograniczać ich możliwości działań i uniemożliwić realizację celów, a także prowadzić do konfliktów z administracją publiczną.

Celem raportu jest przedstawienie wyników badań, dotyczących możliwych ulepszeń prawa dla organizacji pozarządowych w Polsce w czterech kluczowych obszarach: ogólnym kontekście funkcjonowania, zarządzaniu i kontroli wewnętrznej, sprawozdawczości i nadzorze oraz finansach i działalności ekonomicznej. Badania były realizowane w ramach projektu „Silniejszy głos organizacji społecznych w działaniach rzeczniczych” przez zespół projektowy Instytutu Stosowanych Nauk Społecznych UW oraz Forum Darczyńców.

Przeprowadzone badanie miało charakter konsultacyjny. Konsultacje z organizacjami pozarządowymi przy tworzeniu prawa to także okazja do zrozumienia ich perspektywy i doświadczeń. Pozwala to na uwzględnienie aspektów, które są istotne z ich punktu widzenia, co zwiększa szanse na powstanie przepisów, które będą bardziej korzystne dla organizacji pozarządowych.

Włączenie organizacji pozarządowych do procesu tworzenia prawa może mieć również pozytywny wpływ na ich relacje z władzami publicznymi. Dzięki temu organizacje pozarządowe mogą poczuć, że są traktowane poważnie i brane pod uwagę w procesie podejmowania decyzji. Nasze badania pokazały tymczasem, że obecnie organizacje nie mają poczucia wpływu na dotyczące ich przepisy.

2. NOTA METODOLOGICZNA

Przeprowadzone badanie opierało się na połączeniu metod ilościowych i jakościowych w modelu metod mieszanych (*mixed-method research*)¹. Wykorzystanie zróżnicowanych metod pozwoliło – z jednej strony – na zebranie materiału od większej liczby reprezentantów organizacji pozarządowych dzięki metodzie ankietowej, z drugiej – na zebranie poglądów i opinii oraz zrozumienie motywacji dzięki metodzie grupowych wywiadów zogniskowanych.

W części ilościowej przeprowadzono badanie kwestionariuszowe metodą CAWI na próbie przedstawicieli polskich organizacji pozarządowych (N=279), w którym zostały zbadane ich opinie na tematy omawiane podczas seminariów i poparcie dla wypracowanych na warsztatach postulatów. Badanie zostało zrealizowane od 21.11.2022 r. do 31.01.2023 r. Rekrutacja odbywała się wielotorowo we współpracy ze Stowarzyszeniem Klon/Jawor – dysponentem największej w Polsce bazy teleadresowej organizacji pozarządowych. Uczestnicy rekrutowani byli za pośrednictwem mailingu do 9624 organizacji, realizowanego w 7 falach. Zaproszenie do badania wysłano również do wszystkich uczestników wcześniejszych warsztatów i seminariów, organizowanych w ramach projektu. Dodatkowo ogłoszenie o badaniu znalazło się w portalu ngo.pl, na stronach trzeci.org i innych serwisach dla organizacji pozarządowych. Zaproszenie zostało także wysłane do beneficjentów programu „Aktywni obywatele”. Do analiz statystycznych użyto oprogramowania IBM SPSS 25.

Zebrane dane zostały poddane procedurze ważenia analitycznego próby. Jest to procedura, której celem jest poprawa reprezentatywności danych. Dane można traktować jako reprezentatywne wtedy, gdy rozkłady najważniejszych cech w próbie badawczej dokładnie odzwierciedlają rozkłady tych cech w populacji. W praktyce taka sytuacja zdarza się rzadko z powodu różnic w możliwości dotarcia do reprezentantów poszczególnych podgrup (czyli tzw. warstw) próby oraz różnego poziomu chęci do uczestniczenia w badaniach ankietowych. W konsekwencji w danych zebranych metodą ankietową często mamy do czynienia z nadreprezentacją niektórych grup respondentów i zbyt niską reprezentacją innych grup. Aby rozwiązać ten problem, każdemu respondentowi przypisuje się wagę, której wielkość zależy od tego, czy jego grupa jest nadreprezentowana, czy niedostatecznie reprezentowana. Następnie, przy obliczaniu średnich, sum i rozkładów często-

1 Por. Patrycja Klimas, *Łączenie badań ilościowych z jakościowymi*, w: Łukasz Sułkowski, Regina Lenart-Gansiniec, Katarzyna Kolańska-Morawska (red.), *Metody badań ilościowych w zarządzaniu*, Wydawnictwo SAN, Łódź 2021.

ści wykorzystuje się nie tylko odpowiedzi respondentów, ale także ich wagi. Do przeprowadzenia procedury ważenia wyników badania niezbędna jest znajomość rozkładu kluczowych cech w populacji, z której pobrana została próba badawcza.

W niniejszym badaniu ważenie przeprowadzono na podstawie dwóch zmiennych: wieku organizacji oraz miejsca jej funkcjonowania. Populacyjne liczebności organizacji przyjęto na podstawie ustaleń z najnowszego badania Stowarzyszenia Klon/Jawor „Kondycja organizacji pozarządowych 2021”² (szczegóły przedstawia tab. 1). Było to możliwe także dzięki uzgodnieniu kategorii pytań metryczkowych pomiędzy tymi projektami badawczymi na etapie planowania. W wyniku zastosowanej procedury zostały „doważone” wyniki osób reprezentujących organizacje ze wsi i małych miast, a „niedoważone” organizacji z miast powyżej 200 tys. mieszkańców, jak również „doważone” zostały wyniki organizacji najmłodszych, istniejących do 5 lat, a „niedoważone” starszych, choć generalnie pod kątem wieku struktura próby była zbliżona do struktury populacji.

Tabela 1. Struktura organizacji ze względu na wiek i miejsce działania – proporcje w próbie i proporcje docelowe po procedurze ważenia analitycznego

	Liczebność w próbie	Proporcje w próbie bez ważenia	Waga	Proporcje po ważeniu / proporcje docelowe
A. Miejsce rejestracji organizacji				
Wieś	42	15%	1,727	26%
Miasto do 50 tys. mieszkańców	36	13%	1,860	24%
Miasto 50–200 tys. mieszkańców	38	14%	1,322	18%
Miasto powyżej 200 tys. mieszkańców	163	58%	0,548	32%
Ogółem	279	100%	–	100%
B. Wiek organizacji				
Do 5 lat	66	24%	1,480	35%
6 do 10 lat	63	23%	0,930	21%
11 do 15 lat	44	16%	0,951-	15%
Powyżej 15 lat	106	38%	0,763	29%
Ogółem	279	100%	–	100%

Źródło: opracowanie własne.

² Beata Charycka, Marta Gumkowska, Julia Bednarek, *Kondycja organizacji pozarządowych 2021*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa 2022.

Część jakościowa badania miała na celu pogłębienie rozumienia odpowiedzi udzielanych przez respondentów w części ilościowej oraz zebranie dodatkowej wiedzy w stosunku do dyskusji na seminariach i warsztatach organizowanych w ramach projektu. Wybrano technikę zogniskowanych wywiadów grupowych (wywiadów fokusowych) z przedstawicielami organizacji pozarządowych. Metoda ta pozwoliła na zebranie większej ilości danych jakościowych w stosunkowo krótkim czasie, jak również umożliwiła dyskusje nad postulatami i ujawniła różne linie argumentacji. Wywiady odbywały się w okresie od 1.12.2022 r. do 31.01.2023 r. Łącznie odbyły się 4 wywiady, w każdym brało udział od 6 do 8 respondentów oraz dwoje moderatorów. Wszystkie wywiady realizowane były i nagrywane online poprzez platformę Zoom. Następnie poddane zostały pełnej transkrypcji i analizie.

Po wstępnym opracowaniu wyników z części jakościowej i ilościowej przeprowadzono dodatkowe 4 wywiady indywidualne z ekspertami, zajmującymi się prawem organizacji pozarządowych, jak również zorganizowano 14.04.2023 r. otwarte seminarium z prezentacją wyników badania i dyskusją, w czasie której głos zabrało 11 uczestników. Zarówno wywiady eksperckie, jak i materiał z seminarium, zostały włączone do analizy w celu pełniejszej i bardziej wielostronnej interpretacji wyników i zawarte w sekcjach „Komentarz ekspertów”.

3. ZAŁOŻENIA I PYTANIA BADAWCZE

Struktura badania została w większości oparta na wynikach, prowadzonych w roku 2021 i 2022 w ramach projektu „Silniejszy głos organizacji pozarządowych”, seminariów i warsztatów poświęconych czterem obszarom tematycznym, dotyczącym różnych aspektów regulacji prawnych fundacji oraz szerzej trzeciego sektora. Od początku założono konsultacyjny charakter prowadzonych badań w duchu *action research*³. Wnioski i rekomendacje wpływające ze spotkań i warsztatów zostały przekształcone w pytania badawcze a następnie zoperacjonalizowane do pytań ankietowych i dyspozycji wywiadów. Wszystkie organizacje biorące udział w seminariach i warsztatach zostały zaproszone do udziału w badaniu.

³ Nurt w badaniach społecznych, zakładający silny związek badań z praktyką społeczną, uznający kompetencje członków badanej społeczności do określania i definiowania problemów badawczych, jak również dostarczający danych użytecznych dla samej społeczności.

Badanie dotyczyło czterech następujących obszarów:

- A. Kontekst prawny i instytucjonalny funkcjonowania organizacji.
- B. Zarządzanie i kontrola wewnętrzna.
- C. Sprawozdawczość i nadzór.
- D. Finanse i działalność ekonomiczna.

Poniższa tabela pokazuje drogę operacjonalizacji od wniosków z seminariów i warsztatów projektowych poprzez pytania badawcze do pytań ankietowych i dyspozycji wywiadów grupowych.

Tabela 2. Pytania badawcze

Wnioski z warsztatów	Pytania badawcze	Pytania ankietowe	Dyspozycje do wywiadów
A. KONTEKST PRAWNY I INSTYTUCJONALNY FUNKCJONOWANIA ORGANIZACJI			
<i>Przedstawiciele organizacji negatywnie oceniają stabilność i zrozumiałość prawa dotyczącego organizacji pozarządowych, jak również wpływ organizacji na tworzenie prawa.</i>	Jak organizacje oceniają: a) Zrozumiałość prawa dot. NGO b) Stabilność prawa dot. NGO c) Realizację obowiązków informacyjnych państwa w odniesieniu do prawa dot. NGO d) Wpływ NGO na tworzenie prawa	Q1. Czy zgadzacie się Państwo, czy nie zgadzacie z następującymi stwierdzeniami: a) Prawo dotyczące organizacji pozarządowych w Polsce jest jasne i zrozumiałe b) Prawo dotyczące organizacji pozarządowych w Polsce jest stabilne c) Urzędy informują o przepisach dotyczących NGO i ich obowiązującej interpretacji d) Zdanie organizacji pozarządowych jest brane pod uwagę przy tworzeniu nowych przepisów	1a. Jak ogólnie oceniają Państwo przepisy prawne regulujące funkcjonowanie fundacji w Polsce?

Tab. 2 (cd.)

<i>Dyskusja na temat tego, czy należy utrzymać obecne rozwiązania dotyczące celów, dla realizacji których można ustanowić fundację wg art. 1 ustawy o fundacjach.</i>	Czy zdaniem przedstawicieli organizacji należy zmieniać, czy utrzymać zapisy dotyczące celów fundacji z art. 1 UoF?	Nd.	2a. Czy Państwa zdaniem należałoby zmieniać zapisy dotyczące celów fundacji (art. 1 ustawy o fundacjach)? Jeśli tak, dlaczego? Dopytać o to, kto powinien oceniać zgodności celów działalności fundacji z prawem.
B.			
ZARZĄDZANIE I KONTROLA WEWNĘTRZNA			
1. Obowiązki i odpowiedzialność zarządu			
<i>Dyskusja na temat tego, czy należałoby w fundacjach utworzyć obowiązkowy zarząd kolegialny.</i>	Czy zdaniem przedstawicieli organizacji zarząd fundacji powinien obowiązkowo mieć charakter kolegialny?	Q2. Czy Państwa zdaniem zarząd fundacji powinien obowiązkowo mieć charakter kolegialny (tzn. składać się z więcej niż jednej osoby)? a) Tak b) Nie	2e. Czy Państwa zdaniem organ kontroli wewnętrznej powinien być dla fundacji obowiązkowy? Dlaczego tak? Dlaczego nie?
2. Obligatoryjność organu kontroli			
<i>Dyskusja na temat tego, czy fundacje powinny mieć obowiązek posiadania w swojej strukturze zarządzającej organ kontroli wewnętrznej.</i>	Czy zdaniem przedstawicieli organizacji organ kontroli wewnętrznej powinien być obowiązkowy dla fundacji?	Q3. Czy Państwa zdaniem posiadanie organu kontroli wewnętrznej (np. rady fundacji) powinno być dla fundacji obowiązkowe? a) Tak, powinno być obowiązkowe dla wszystkich fundacji b) Tak, powinno być obowiązkowe, ale tylko dla największych fundacji c) Nie powinno być obowiązkowe	2c. Czy Państwa zdaniem organ kontroli wewnętrznej powinien być dla fundacji obowiązkowy? Dlaczego tak? Dlaczego nie?

C.
SPRAWOZDAWCZOŚĆ I NADZÓR

1. Ogólny model nadzoru

Dyskusja dot. trzech modeli nadzoru:

1. Ustanowienie jednego miejsca/instytucji w ramach administracji publicznej, gdzie skupione byłyby wszystkie kompetencje związane z nadzorem nad fundacjami.

2. Powołanie posiadającego te same kompetencje podmiotu niezależnego od administracji publicznej i będącego raczej przedstawicielem interesów środowiska.

3. Odejście od jakiegokolwiek systemu zewnętrznego nadzoru merytorycznego nad fundacjami i pozostawienie tu swobody działania samym organizacjom.

Kto według przedstawicieli organizacji powinien sprawować nad nimi nadzór?

Który model byłby najbardziej preferowany:

a) Jedna instytucja w ramach administracji publicznej, gdzie skupione byłyby wszystkie kompetencje związane z nadzorem nad fundacjami

b) Podmiot niezależny od administracji publicznej i będący reprezentantem środowiska

c) Odejście od jakiegokolwiek systemu zewnętrznego nadzoru merytorycznego nad fundacjami i pozostawienie tu swobody działania samym organizacjom

Q6. Kto, Państwa zdaniem, powinien sprawować nadzór nad fundacjami:

a) Minister właściwy ze względu na zakres jego działania oraz cele fundacji (obecny stan prawny)

b) Jedna instytucja w ramach administracji publicznej, gdzie skupione byłyby wszystkie kompetencje związane z nadzorem nad fundacjami.

c) Podmiot niezależny od administracji publicznej i będący reprezentantem środowiska

d) Odejście od jakiegokolwiek systemu zewnętrznego nadzoru merytorycznego nad fundacjami i zastąpienie go publicznie dostępnymi sprawozdaniami, tak aby to obywatele mogli łatwo ocenić organizację

e) Trudno powiedzieć

f) Inny model, jaki...?

3a. Kto Państwa zdaniem powinien sprawować nadzór nad fundacjami? Dopytać o uzasadnienie.

Tab. 2 (cd.)

2. Zakres nadzoru			
<p><i>Zakres nadzoru powinien głównie obejmować weryfikację zgodności działań fundacji z obowiązującym prawem oraz z realizacją jej celów statutowych, ale już nie kryterium gospodarności. Ponadto powinna ich dotyczyć kontrola związana z przeciwdziałaniem praniu brudnych pieniędzy i nadużyciom finansowym.</i></p>	<p>Jaki według przedstawicieli organizacji powinien być zakres nadzoru nad fundacjami?</p>	<p>Q7. Czy i pod jakim kątem państwo powinno nadzorować fundacje? [wielokrotny wybór]</p> <p>a) Zgodność działań fundacji z własnym statutem</p> <p>b) Zgodność działań organizacji z obowiązującym prawem</p> <p>c) Gospodarność wydatkowania środków fundacji</p> <p>d) Przejrzystość działania fundacji</p> <p>e) Państwo w ogóle nie powinno mieć nadzoru nad fundacjami</p> <p>f) Inne, jakie...?</p>	<p>3b. Jaki Państwa zdaniem powinien być zakres nadzoru nad fundacjami? Co powinno podlegać nadzorowi, a co nie? Dlaczego? Dopytać o uzasadnienie.</p> <p>3c. Zweryfikować postulat, by nadzór był ograniczony do weryfikacji zgodności działań organizacji z obowiązującym prawem oraz z realizacją jej celów statutowych.</p>

<p><i>Kontrole w organizacjach winny być zakomunikowane z odpowiednim wyprzedzeniem objętej nią organizacji. Kontrola nie powinna być uciążliwa dla takiej organizacji, z czym związany też powinien być sposób zachowania się kontrolujących.</i></p>	<p>Jakie zasady według przedstawicieli organizacji powinny obowiązywać przy kontrolach?</p>	<p>Q8. Jakie zasady powinny, Państwa zdaniem, obowiązywać przy kontrolach prowadzonych w fundacjach przez organy państwowe? [wielokrotny wybór]</p> <p>a) Zawiadamianie o kontroli z wyprzedzeniem</p> <p>b) Wyraźne określenie zakresu kontroli</p> <p>c) Prowadzenie kontroli w sposób umożliwiający prowadzenie bieżącej działalności organizacji</p> <p>d) Zakaz kumulowania różnych kontroli w tym samym czasie</p> <p>e) Zapewnienie drogi odwoławczej od wyników kontroli</p> <p>f) Inne, jakie...?</p>	<p>Nd.</p>
<p>3. Zakres sprawozdawczości</p>			
<p><i>Sprawozdawczość merytoryczna powinna być ograniczona jedynie do informacji wyraźnie potrzebnych podmiotowi nadzorującemu, a jej zakres należy zróżnicować ze względu na wielkość organizacji oraz źródła wykorzystywanych przez organizację środków finansowych. Niezbędne minimum sprawozdawanych informacji powinno obejmować jej wydatki i przychody.</i></p>	<p>Jak przedstawiciele organizacji oceniają zakres sprawozdawczości merytorycznej?</p>	<p>Q5. Czy zgadzacie się Państwo, czy nie zgadzacie z następującymi stwierdzeniami:</p> <p>a) Sprawozdawczość organizacji pozarządowych jest zbyt rozbudowana</p> <p>b) Dane zbierane w sprawozdaniach są istotne i potrzebne z punktu widzenia państwa</p>	<p>3b. Jaki, Państwa zdaniem, powinien być zakres nadzoru nad fundacjami? Co powinno podlegać nadzorowi, a co nie? Dlaczego? Dopytać o uzasadnienie.</p> <p>3c. Zweryfikować postulat, by nadzór był ograniczony do weryfikacji zgodności działań organizacji z obowiązującym prawem oraz z realizacją jej celów statutowych.</p>

Tab. 2 (cd.)

4. Przejrzystość			
<i>Fundacje powinny zwiększać przejrzystość działania.</i>	Jak według przedstawicieli fundacji stymulować większą przejrzystość działania organizacji?	Q9. Jak, Państwa zdaniem, można by zwiększać przejrzystość działania fundacji? [wielokrotny wybór] a) Poprzez wprowadzenie obowiązku publikacji sprawozdań na stronach internetowych organizacji b) Poprzez tworzenie dostępnej dla wszystkich bazy online ze sprawozdaniami c) Poprzez zachęty (dodatkowe punkty w konkursach) dla organizacji, które publikują swoje sprawozdania d) Inne, jakie...?	Nd.
C.			
FINANSE I DZIAŁALNOŚĆ EKONOMICZNA			
1. Kapitał założycielski			
<i>Dyskusja nad określeniem minimalnej wartości wymaganego kapitału założycielskiego.</i>	Czy zdaniem przedstawicieli fundacji powinno się zmieniać regulacje dot. kapitału założycielskiego?	Q10. Czy Państwa zdaniem przepisy dot. kapitału założycielskiego dla fundacji? a) Powinny pozostać bez zmian, tzn. wysokość kapitału założycielskiego może być dowolnie ustalona przez fundatora b) Powinno wprowadzić się minimalną kwotę wymaganą przy założeniu fundacji Q11. Proszę podać, jaka kwota dla kapitału założycielskiego byłaby odpowiednia?	4c. Jak Państwa zdaniem powinny być uregulowane przepisy dotyczące kapitału założycielskiego fundacji? Czy powinna być w przepisach wskazana minimalna wartość kapitału? Dlaczego tak? Dlaczego nie? Co w tym zakresie należałoby zmienić?

2. Działalność ekonomiczna			
<p><i>Powinno się pozosta- wić możliwości prowa- dzenia działalności gospodarczej przez fundacje. Podkreślano występowanie szeregu korzyści, które orga- nizacje mogą z tego czerpać. Wskazywa- no jednocześnie na występowanie kilku niejasności w stosowa- niu obecnie obo- wiązujących zasad, które może być warto doprecyzować.</i></p>	<p>I. Jak przedstawiciele fundacji oceniają bieżące regulacje dot. działalności ekonomicznej?</p>	<p>Nd.</p>	<p>4d. Jak oceniają Państwo regulacje dotyczące działalności ekonomicznej?</p> <p>4e. Dopytać o działalność odpłatną i gospodarczą. Jakie trudności napotykają fundacje w związku z ich prowadzeniem? Czy w tym zakresie coś zmieniło się na przestrzeni ostatnich 10 lat?</p> <p>4f. Dopytać o problematyczność zapisu o charakterze uzupełniającym prowadzenia działalności gospodarczej przez fundacje.</p>

Tab. 2 (cd.)

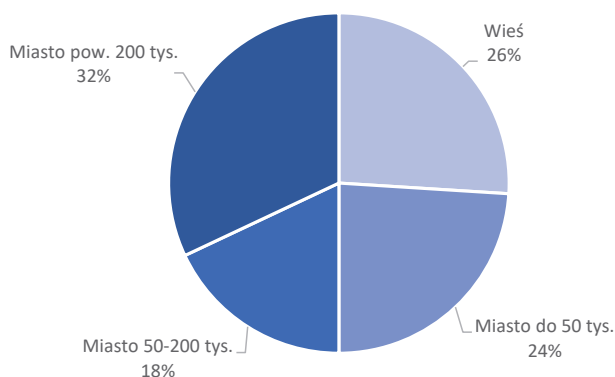
3. Zachęty podatkowe			
<p><i>Obecny system odliczeń w wysokości 6% i 10% (odpowiednio PIT i CIT) od podstawy opodatkowania jest niewystarczający. Nie motywuje on darczyńców, bo korzyści z odliczenia darowizny są niskie, a do tego cały system jest zbyt skomplikowany, by każda zainteresowana tym osoba mogła łatwo policzyć uzyskiwaną przez siebie korzyść.</i></p>	<p>Czy zdaniem przedstawicieli fundacji należy zwiększyć zachęty podatkowe dla darczyńców?</p>	<p>Q12. Jakie zmiany są, Państwa zdaniem, potrzebne, jeśli chodzi o zachęty podatkowe dla darczyńców?</p> <p>a) Nie są potrzebne zmiany w tej kwestii b) Należy zwiększyć poziom możliwego odliczenia dla osób fizycznych z obecnych 6% do poziomu dla osób prawnych (10%) c) Należy znacząco zwiększyć poziom możliwego odliczenia darowizny zarówno podatku dla osób fizycznych, jak i prawnych, a odliczać powinno się od kwoty podatku należnego, a nie od podstawy opodatkowania d) Trudno powiedzieć e) Inne</p> <p>Q13. Proszę podać do jakiego poziomu należałoby zwiększyć możliwość odliczania darowizn od kwoty podatku należnego (ile procent)? [pytanie fakultatywne]</p>	<p>4a. Czy Państwa zdaniem należałoby zwiększać zachęty podatkowe dla darczyńców? Jeśli tak, to jak to robić? Zweryfikować postulat takich samych zachęt w PIT i CIT.</p>
4. 1% od firm dla OPP			
<p><i>Dyskusja nad wprowadzeniem możliwości alokacji części podatku CIT na wzór mechanizmu 1% (obecnie 1,5%) PIT.</i></p>	<p>Czy zdaniem przedstawicieli fundacji powinno się dążyć do wprowadzenia odpisu 1% podatku od CIT?</p>	<p>Nd.</p>	<p>4b. Czy Państwa zdaniem powinno się dążyć do wprowadzenia odpisu 1% podatku od CIT? Dlaczego tak? Dlaczego nie?</p>

Źródło: opracowanie własne.

5. CHARAKTERYSTYKA BADANEJ PRÓBY

W procesie rekrutacji udało się pozyskać do próby respondentów reprezentujących zróżnicowane organizacje zarówno pod kątem doświadczenia, miejsca rejestracji, przychodów, jak i struktury pracowników, co zapewniło większą reprezentatywność i przyczyniło się do realizacji funkcji konsultacyjnej, jaką miało pełnić badanie. Dodatkowo, zostało to zapewnione dzięki zastosowaniu procedury ważenia analitycznego danych (patrz wyżej). Wszystkie dane tu i w dalszej części raportu prezentowane są po przeważeniu.

Wykres 1. Miejscowość rejestracji organizacji

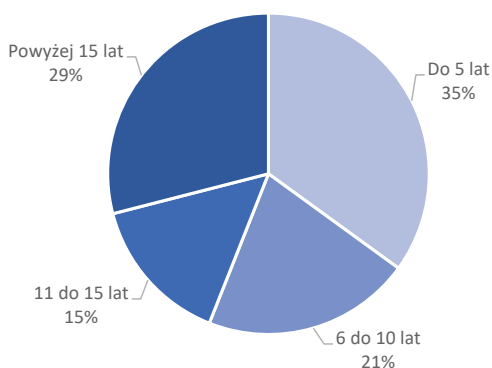


Źródło: opracowanie własne.

Struktura ze względu na miejscowość i wiek organizacji (wyk. 1 i 2) została, jak opisano wyżej, dostosowana do struktury populacyjnej wg badania „Kondycja organizacji pozarządowych 2021”⁴. Połowa organizacji działa w dużych i średnich miastach, jedna czwarta (24%) w małych miastach i jedna czwarta (26%) na wsi. Jedna trzecia organizacji jest młoda – działa do 5 lat, ale już 29% istnieje powyżej 15 lat.

⁴ B. Charycka, M. Gumkowska, J. Bednarek, op. cit.

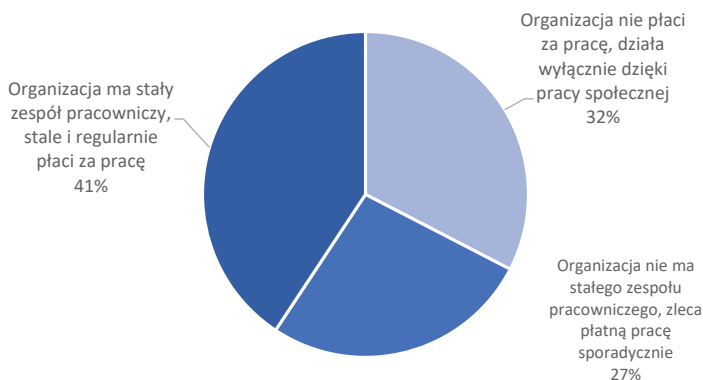
Wykres 2. Wiek organizacji



Źródło: opracowanie własne.

Jedna trzecia organizacji (32%) w próbie nie płaci za pracę i działa wyłącznie dzięki pracy społecznej. 41% to organizacje sprofesjonalizowane ze stałym zespołem pracowniczym, a pozostałe 27% zleca pracę sporadycznie (wyk. 3).

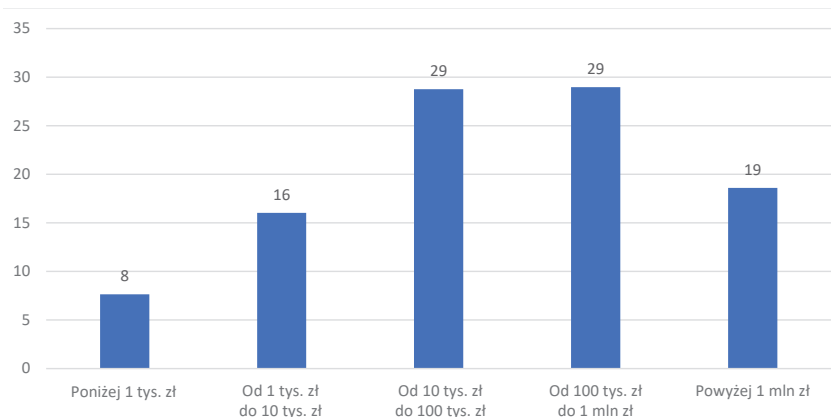
Wykres 3. Zatrudnienie w organizacjach



Źródło: opracowanie własne.

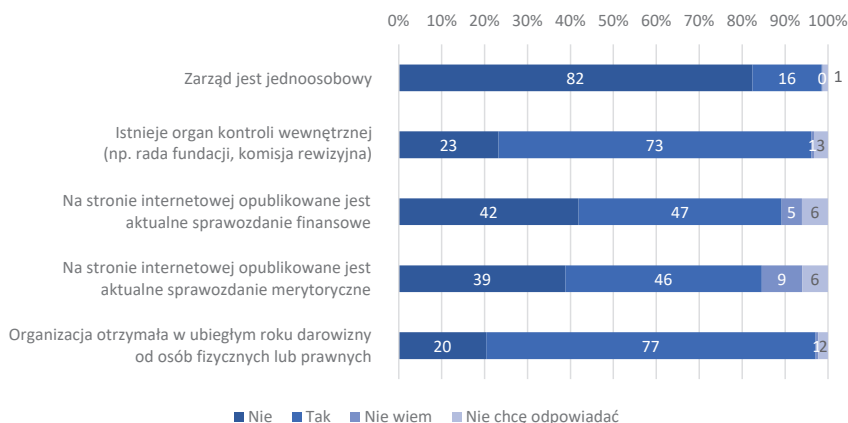
Jeśli chodzi o roczne przychody organizacji (liczone za poprzedni rok obrotowy) (wyk. 4), najczęściej występowały przedziały od 10 tys. zł do 100 tys. zł (29%) i od 100 tys. zł do 1 mln zł (29%), a więc organizacje o średnich przychodach. Organizacje małe o przychodach poniżej 24 tys. zł stanowiły łącznie mniej niż jedną czwartą (24%), a bardzo duże o przychodach powyżej 1 mln zł – mniej niż jedną piątą (19%).

Wykres 4. Roczne przychody organizacji



Źródło: opracowanie własne.

Wykres 5. Informacje o organizacjach



Źródło: opracowanie własne.

Na wykresie 5 przedstawiono istotne w kontekście badania informacje o organizacjach, o które pytaliśmy ich przedstawicieli. Były to pytania o strukturę, o przejrzystość i o darowizny, co miało znaczenie dla poszczególnych modułów badania. Ogółem w próbie 16% organizacji miało zarząd jednoosobowy, a 23% nie posiadało organu kontroli wewnętrznej. Jeśli chodzi o publikację na stronach sprawozdania finansowego i merytorycznego, to mogło się tym pochwalić odpowiednio 47% i 46% organizacji (choć dodać należy, że odpowiednio w 5% i 9% respondentów nie ma wiedzy na temat opublikowanego sprawozdania, a dodatkowo 6% odmówiło odpowiedzi). Jeśli zaś chodzi o darowizny od osób fizycznych lub prawnych, otrzymało je w ubiegłym roku 77% organizacji.

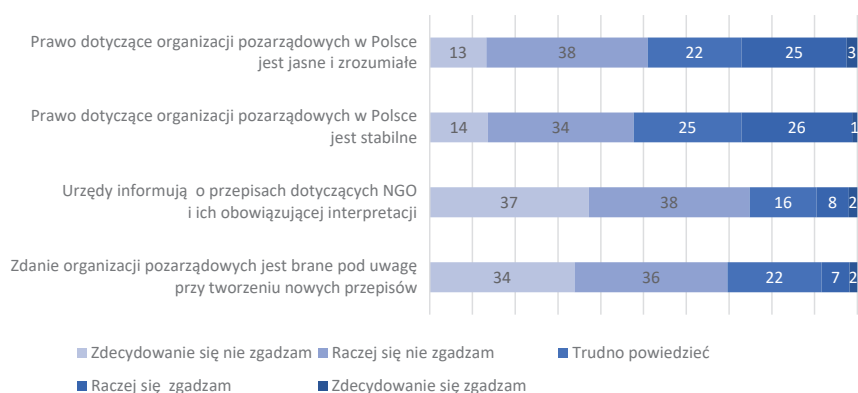
6. KONTEKST PRAWNY I INSTYTUCJONALNY FUNKCJONOWANIA ORGANIZACJI

Ocenę prawnego i instytucjonalnego otoczenia fundacji badano w części ilościowej poprzez odniesienie do czterech stwierdzeń dotyczących: a) zrozumiałości prawa; b) stabilności prawa; c) pomocy ze strony urzędów oraz d) wpływu organizacji na tworzenie prawa poprzez branie pod uwagę ich głosów. Respondenci mogli się do nich odnieść, stosując pięciostopniową skalę Likerta (od „Zdecydowanie się nie zgadzam” do „Zdecydowanie się zgadzam”).

Stosunkowo najgorzej respondenci ocenili uwzględnianie zdania organizacji przy tworzeniu nowych przepisów. Z tym, że tak się dzieje, zgodziło się zaledwie nieco ponad 8% badanych, a 70% było przeciwnego zdania. Podobne wyniki odnotowano w odniesieniu do opinii o tym, że urzędy informują o obowiązujących przepisach i ich interpretacji. Ze zdaniem tym zgodziło się łącznie niecałe 10% respondentów, a nie zgodziło aż 75% (przy czym aż 37% „zdecydowanie nie”) (wyk. 6).

Jeśli chodzi o ocenę samego prawa, sytuację można określić jako bardziej zniuansowaną. Zarówno ze stwierdzeniem, że prawo dotyczące NGO jest jasne i zrozumiałe, jak i tym, że jest ono stabilne, zgodziło się łącznie ponad 27% respondentów. Odpowiedź „Trudno powiedzieć” wybrało odpowiednio 22% i 25% a nie zgodziło się z tymi stwierdzeniami 51% i 48% pytaných. Choć więc około połowa badanych ocenia jakość i stabilność prawa negatywnie, to istnieją też znaczące grupy zadowolonych oraz niezdecydowanych (wyk. 6).

Wykres 6. Opinie o kontekście prawnym i instytucjonalnym działania NGO



Źródło: opracowanie własne.

Opinie te przeanalizowano, biorąc także pod uwagę zmienne charakteryzujące badane organizacje. Nie wszędzie wpływały one w wyraźny sposób na zdanie, a dodatkowo analizy te należy traktować ostrożnie ze względu na niskie liczebności respondentów w niektórych kategoriach. Widać jednak pewne prawidłowości (tab. 3).

Zrozumiałość i stabilność prawa lepiej oceniały organizacje z dużych miast, starsze i zatrudniające płatny personel, co można tłumaczyć tym, że operując dłużej i mając bardziej profesjonalny zespół, lepiej się w tym prawie orientują. Ciekawe wyniki przyniósł podział na roczne przychody – najlepiej prawo oceniały organizacje o najniższych przychodach (praktycznie bez przychodów) oraz te najbogatsze. Te ostatnie stać zapewne na wykwalifikowanych księgowych i pracowników, orientujących się w prawie, zaś organizacje bez dochodów mogą mieć mniej problemów ze stosowaniem prawa dotyczącego kwestii podatkowych, kadrowych i finansowych.

Negatywna ocena udzielania informacji ze strony urzędów była dość uniwersalna, zróżnicowanie wystąpiło tylko jeśli chodzi o zatrudnianie pracowników – organizacje ze stałym zespołem oceniały je najgorzej. Może to być związane z kwestiami kadrowymi, dotyczącymi zatrudniania personelu. Nie było tu jednak zróżnicowania, jeśli chodzi o wielkość przychodów.

Najbardziej wyraźne różnice występowały w odniesieniu do ostatniego stwierdzenia, dotyczącego wpływu organizacji na tworzenie prawa. Ogólnie dużo gorzej oceniały go organizacje z mniejszych miejscowości, młodsze, o niższych dochodach i niezatrudniające stałych pracowników. Podczas gdy ze stwierdzeniem zgadzało się 13% organizacji z wielkich miast i 11% tych działających powyżej 15 lat, to wśród organizacji wiejskich odsetek ten wynosił jedynie 4%, a wśród organizacji istniejących do 5 lat – 3%.

Tabela 3. Opinie o kontekście prawnym i instytucjonalnym działania NGO a charakterystyka organizacji (łącznie odsetek odpowiedzi „zdecydowanie się zgadzam” i „raczej się zgadzam”)

		Prawo dotyczące organizacji pozarządowych w Polsce jest jasne i zrozumiałe	Prawo dotyczące organizacji pozarządowych w Polsce jest stabilne	Urzędy informują o przepisach dotyczących NGO i ich obowiązującej interpretacji	Zdanie organizacji pozarządowych jest brane pod uwagę przy tworzeniu nowych przepisów
	Ogółem	27,3%	27,2%	9,7%	8,2%
Miejscowość	Wieś	25%	23,3%	9,7%	4,1%
	Miasto do 50 tys.	27%	25,4%	6,0%	6,0%
	Miasto 50–200 tys.	24%	30,0%	12,0%	8,0%
	Miasto pow. 200 tys.	31%	30,3%	10,1%	13,3%
Czas działania	Do 5 lat	23,7%	22,7%	9,4%	3,1%
	6 do 10 lat	15,3%	20,3%	10,3%	8,6%
	11 do 15 lat	42,9%	48,8%	14,3%	14,3%
	Powyżej 15 lat	32,1%	25,9%	11,1%	11,1%
Zespół pracowniczy	Tylko praca społeczna	22,0%	23,1%	13,2%	4,4%
	Sporadyczna praca płatna	24,3%	20,0%	9,3%	6,7%
	Stały personel płatny	32,7%	35,4%	7,1%	12,4%
Roczne przychody	Poniżej 1 tys. zł	42,9%	38,1%	9,5%	4,8%
	Od 1 tys. zł do 10 tys. zł	15,6%	6,8%	11,1%	0,0%
	Od 10 tys. zł do 100 tys. zł	25,0%	27,5%	9,9%	11,1%
	Od 100 tys. zł do 1 mln zł	23,5%	25,9%	9,9%	8,6%
	Powyżej 1 mln zł	38,5%	40,4%	9,6%	13,5%

Źródło: opracowanie własne.

Komentarz ekspertów

Wobec ogólnie pesymistycznej oceny otoczenia prawnego przez przedstawicieli organizacji, eksperci komentujący wyniki zwracali uwagę na stosunkowo wysoki odsetek respondentów oceniających prawo jako zrozumiałe (27%) i stabilne (28%). Zauważano jednak, że może to być spowodowane niską świadomością prawną badanych reprezentantów. Prawo dotyczące organizacji pozarządowych może się jawić jako stabilne i zrozumiałe, jeśli weźmiemy pod uwagę stosunkowo proste i rzadko nowelizowane ustawy o stowarzyszeniach i fundacjach, podczas gdy na działania organizacji wpływają również przepisy podatkowe, administracyjne itd.

Mnie jednak zaskoczyło, że [...] tak duży procent stwierdził, że to prawo jest stabilne, klarowne i jasne. Bo 27% to jest jednak dla mnie zaskakująco dużo. Być może częściowo wynika to z tego [...], że po prostu część osób nie jest świadoma do końca [...], jakie prawo w ogóle i jak skomplikowane to prawo dotyczy ich działalności. I przekonują się o tym najczęściej wtedy, gdy popadają w konflikt z tym prawem albo jakaś kontrola to stwierdzi. [E1]

Ja sama reprezentuję organizację starą i dużą, i z tym potencjałem [...] świadomości istnienia tego prawa, śledzenia na bieżąco jego zmian i robienia wszystkiego w kierunku przestrzegania tego prawa. Nawet jeżeli różne [...] regulacje [...] uznajemy za absurdalne. Natomiast, pracując z małymi organizacjami, naprawdę bardzo małymi, to to, co my widzimy, to jest nieświadomość w ogóle istnienia tego prawa. [E2]

Inne osoby wskazywały na fakt, że działając w organizacji i zarządzając ją niezbędne jest nabycie pewnej minimalnej wiedzy prawnej, co sprawia, że część badanych mogło postrzegać prawo jako zrozumiałe. Jednocześnie nie należy zapominać, że więcej respondentów nie zgodziło się ze stwierdzeniami, że prawo jest zrozumiałe i stabilne. Takie przekonanie społeczne może zniechęcać do działalności w trzecim sektorze i obniżać poziom zaangażowania obywatelskiego.

Jeżeli jest takie powszechne wyobrażenie, że to jest takie skomplikowane, trudne, jeszcze do tego potencjalnie się możesz spotykać z tymi wszystkimi negatywnymi narracjami i reakcjami ze strony rządzących, no to trudno oczekiwać, że ludzie raptem się rzucą tłumnie [...] do działalności obywatelskiej. [E3]

Eksperti szeroko komentowali również wyniki o bardzo niskim poczuciu wpływu organizacji na tworzenie i modyfikację nowych przepisów. Wiązali to z kwestiami dotyczącymi partycypacji w życiu publicznym oraz funkcją rzeczniczą organizacji pozarządowych. Niska ocena w tym zakresie jest spójna z wynikami

niedawnych badań jakościowych dotyczących rzecznictwa⁵. Wskazały one szereg przeszkód i ograniczeń w prowadzeniu tego typu działalności, m.in. brak finansowania, problemy z dostępem do informacji publicznej i negatywne praktyki przy tworzeniu prawa. Również badania ilościowe realizowane cyklicznie wskazują, że rzecznictwem w różnym rozumieniu zajmuje się od 12% do 26%⁶. Wobec wyżej wymienionych problemów tylko część organizacji ma poczucie, że ich działalność przynosi rezultaty.

Eksperti postrzegali niskie poczucie wpływu na przepisy wśród przedstawicieli organizacji jako poważny problem. Ta negatywna ocena może przekładać się na brak motywacji do podejmowania tego typu działań:

Dla mnie wnioski są takie, że skoro tak mało osób w ogóle widzi jakąś możliwość sprawczości, to nic dziwnego, że ten udział działań rzeczniczych w działaniach organizacji spada. [E4]

Badani odnieśli się również do kwestii zróżnicowanego poczucia wpływu od wieku organizacji (najniższa ocena wśród najmłodszych organizacji). Młode organizacje rozpoczynające działalność chciałyby zmieniać otaczającą ich rzeczywistość i wpływać na otoczenie prawne. Tymczasem bolesna konfrontacja z niesprzyjającym otoczeniem instancjonalnym może skutkować zniechęceniem i brakiem poczucia wpływu.

Organizacje młode to jest działanie na entuzjazmie, to [...] jest zmiana, ruch, szybkość i natychmiastowy wpływ, bo organizacja młoda chce mieć natychmiastowy wpływ na prawo, a prawo nie zmienia się natychmiastowo i to jest jakby ten problem, który jest [...] nierozwiązywalny. [E5]

Tę niekorzystną sytuację komentowano również, odwołując się do zasady partnerstwa – jednej z sześciu zasad współpracy międzysektorowej zawartych w ustawie o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Realizacja tej zasady powinna oznaczać współdecydowanie i współodpowiedzialność także w dziedzinie tworzenia prawa i przepisów, tymczasem uzyskane w badaniu wyniki ilościowe jasno wskazują, że nie ma tego ani w odniesieniu do informowania o przepisach i ich interpretacji, ani brania pod uwagę zdania NGO.

⁵ Marta Gumkowska, Beata Charycka, Julia Bednarek, Galia Chimiak, *Efekt mroźący. O kondycji rzecznictwa organizacji pozarządowych*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa 2022.

⁶ B. Charycka, J. Bednarek, M. Gumkowska, op. cit.

Ustawa o fundacjach – ogólna ocena

W części jakościowej badania pytano także o opinię o zapisach ustawy o fundacjach (UoF). Warto podkreślić, że osoby uczestniczące w badaniu miały dość podzielone opinie na temat ogólnej oceny tej ustawy. Dla części dyskutantów przepisy ustawy okazują się czytelne – zaletą jest jej dość ogólna forma, przez co stanowi ona ogólny drogowskaz, który wypełnia praktyka i dość szeroka interpretacja. Padały tu takie komentarze:

Bardzo lubię ustawę o fundacjach – ona jest po prostu staromodna i ogólna. Bardzo mi pasuje to, że to jest wypełnione praktyką. Chyba wolę takie ogólne prawo, które pokazuje pewien kierunek i ramy. Jeśli to prawo miałyby być zmienione, to w niewielkim zakresie, żeby bardziej nadążało za potrzebami społecznymi i bardziej nowatorskim myśleniem. [R1]

Jestem fanem ustawy o fundacjach, dlatego, że jest krótka i daje nam duże pole wolności, interpretacji, pozwala właśnie posiłkować się przepisami innych ustaw, co dla nas prawników jest intuicyjne. Zgadzam się z tym, że jest nienowoczesna, że nie przewiduje wielu kwestii – nie mamy właściwie w ogóle uregulowanych w Polsce funduszy żelaznych czy innych form fundacji, które funkcjonują na świecie. [R5]

Z drugiej strony część osób prezentowała opinie, że zakres ustawy jest zbyt ogólny, a dla osób niebędących prawnikami czy praktykami z wieloletnim stażem w sektorze wykładnia przepisów stanowi ogromne wyzwanie. Oddają to następujące wypowiedzi:

Trzeba być starym wyjadaczem, żeby sprawnie sięgać do tych przepisów i z nich korzystać. One nie są dla każdego. [R2]

Dla osób, które zaczynają aktywność w trzecim sektorze, to jest czarna magia. [R3]

Uważam, że to prawo jest określone w sposób mało przyjazny. Dobrze byłoby to jakoś odświeżyć i uporządkować w takich obszarach, jak na przykład metody pozyskiwania funduszy czy zarządzanie zasobami ludzkimi. [R4]

Prawo dla fundacji jest bardzo trudne. Na dzień dzisiejszy prawo blokuje społeczników, ponieważ w praktyce fundacja działa na takich samych zasadach jak przedsiębiorstwo. Jak przyjdzie rozliczać ZUS i podatki oraz sprawozdawczość, to mała organizacja nie ma szans. To są takie przepisy, jak dla dużych przedsiębiorstw. [R6]

Wykładnia art. 1 ustawy o fundacjach

Uczestnicy dyskusji zostali również zapytani o treść i znaczeniu art. 1 ustawy, 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”. Rozmówcy przede wszystkim zwracali uwagę na trudności interpretacyjne sformułowania „celów społecznie lub gospodarczo użytecznych zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej”. Podkreślali, że niedookreśloność tych celów daje przestrzeń do manipulacji, nadinterpretacji czy wręcz opresyjnych działań wobec wybranych kategorii organizacji, szczególnie w aktualnej sytuacji politycznej. Zwracali też uwagę, iż trudno zestawiać interesy Rzeczypospolitej z celami, które wyznaczają sobie obywatele jako fundatorzy.

Rzeczywiście jak się to przeczyta, że to ma być w interesie Rzeczypospolitej Polskiej, to uderzyło mnie to. Zwykle czytałam ten artykuł pobieżnie i nie zwracałam uwagi na każde słowo. Tutaj rozumiem, że to może budzić czy otwierać furtkę do jakichś konfliktów interesów, znaków zapytania. Każda fundacja musi w jakiś sposób działać w interesie państwa, który właśnie przez państwo jest definiowany. [R8]

Niemniej jednak w dyskusji pojawił się bardzo ważny wątek dotyczący tego, czy fundacja może i czy powinna działać w sferze prywatnej i wolnościowej, innymi słowy, czy wobec tworzenia fundacji powinny być stosowane jakiegokolwiek kryteria zawężające. Dobrze oddają to głosy ekspertów, którzy jednak przychyłali się do stanowiska, że fundacje są pewnego rodzaju dobrem publicznym.

Mam głębokie przekonanie, że fundacje nie powinny być jakimś uniwersalnym narzędziem do wszystkich rodzaju celów. [R1]

Właśnie początki fundacji były takie, że miały one realizować te społecznie-gospodarczo użyteczny cele. I w tym sensie były emanacją państwa, ale dawno temu od tego odeszliśmy. Ponieważ jednak cały czas to wybrzmiewa, stąd stale prowadzone są kontrole i pieniądze traktowane są jako pieniądze publiczne. Bo nawet jeżeli nie pochodzą od państwa, to pochodzą od obywateli, a skoro od obywateli, to są jakby publiczne. Mam mieszane uczucia, bo z jednej strony podoba mi się ten pomysł, że jednak fundacje nie są tworzone dla celów dowolnych w tym sensie, że jednak powinny realizować jakiś użyteczny cel i że to nie jest jakby mój ulubiony przykład – Fundacja Poszukiwaczy Atlantydy. [R5]

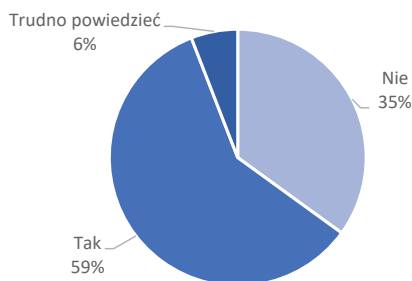
7. ZARZĄDZANIE I KONTROLA WEWNĘTRZNA

Obligatoryjność kolegialnego zarządu

W kolejnym obszarze konsultacjom poddane zostały konkretne kwestie dotyczące zarządu oraz organu kontroli wewnętrznej w fundacjach, o których wcześniej dyskutowano na seminariach i warsztatach. Ta część dotyczyła specyficznego prawa, obejmującego fundacje. Zgodnie z treścią art. 10 ustawy o fundacjach zarząd fundacji kieruje jej działalnością oraz reprezentuje fundację na zewnątrz. Ustawa w swojej treści jest tu bardzo oszczędna, gdyż na temat innych organów milczy. Należy jednak pamiętać, że jeśli fundacja ubiega się o status organizacji pożytku publicznego, to – zgodnie z treścią art. 20 ust. 1 pkt 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – musi posiadać statutowy kolegialny organ kontroli lub nadzoru, odrębny od organu zarządzającego i niepodlegający mu w zakresie wykonywania kontroli wewnętrznej lub nadzoru, przy czym członkowie organu kontroli lub nadzoru nie mogą być członkami organu zarządzającego ani pozostawać z nimi w związku małżeńskim, we wspólnym pożyciu, w stosunku pokrewieństwa, powinowactwa lub podległości służbowej, nie byli skazani prawomocnym wyrokiem za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe, mogą otrzymywać z tytułu pełnienia funkcji w takim organie zwrot uzasadnionych kosztów lub wynagrodzenie w wysokości nie wyższej niż przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

Zarówno w części ilościowej, jak i jakościowej zadano pytania o to, czy zarząd fundacji powinien obowiązkowo mieć charakter kolegialny. Jak pokazano na wykresie 7, zdania na ten temat były podzielone. Większość (59%) respondentów wypowiedziała się za wprowadzeniem takiego rozwiązania, 35% było przeciwnego zdania, a 6% wybrało odpowiedź „Trudno powiedzieć”.

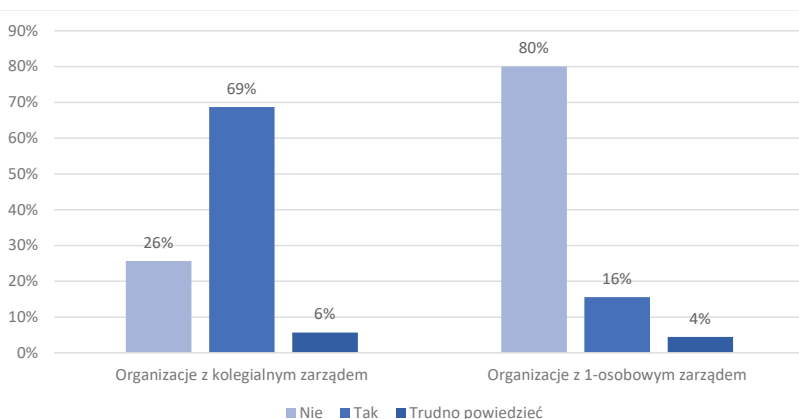
Wykres. 7. Opinie na temat obowiązkowej kolegialności zarządu



Źródło: opracowanie własne.

Wyniki zostały również przeanalizowane w odniesieniu do podzbiorów organizacji posiadających i nieposiadających kolegiąlnego zarządu (wyk. 8). Zgodnie z oczekiwaniami wśród organizacji, które już mają kolegiąlny zarządu (a było to większość biorących udział w badaniu), poparcie dla obowiązkowej kolegiąlności było wyższe i sięgnęło 69%. Wśród organizacji z jednoosobowym zarządem 80% było przeciwnych temu pomysłowi, a 16% go popierało. Ta ostatnia wielkość może wskazywać, że są takie organizacje, które, mając jednoosobowe przywództwo, dostrzegają jego minusy.

Wykres 8. Opinie na temat obowiązkowej kolegiąlności zarządu a posiadanie zarządu kolegiąlnego



Źródło: opracowanie własne.

Również w toku wywiadów grupowych poruszono wątek dotyczący kolegiąlności organu zarządzającego fundacji. Z uwagi na to, że ustawa o fundacjach nie odnosi się do tego zagadnienia, w praktyce przyjęło się, że zarządu fundacji może być organem jednoosobowym. W dyskusji jednak zdecydowanie przeważały głosy, że powinien być to organ kolegiąlny, choć rozmówcy podkreślali, że decyzja ta nie powinna być z góry narzucona.

Jestem za zarządem kolegiąlnym. Miałam okazję być prezeską jednoosobowego zarządu w fundacji przez prawie 5 lat. Organ kolegiąlny daje możliwość przedyskutowania wielu spraw. [R4]

Zarządu powinien być kolegiąlny, ale nie narzucam tego nikomu. Jeżeli mam okazję doradzać czy pisać statuty, zawsze rozmawiam z fundatorami, z tymi, którzy podejmują te decyzje, że z praktycznego punktu widzenia lepiej mieć organ kolegiąlny. Zdarzało się, że ktoś mimo wysłuchania wszystkich argumentów podejmował decyzje, że chce mieć jednoosobową władzę i kropka. I nie odbierałbym tych praw. [R5]

Byłabym przeciwko temu, żeby narzucać sztywne ramy, że na przykład zawsze musi być zarząd wieloosobowy albo że zawsze musi być organ kontroli wewnętrznej. Natomiast całkowicie się zgadzam z tym, że jeżeli jest dodatkowy organ albo więcej osób wchodzi w skład zarządu, to to po prostu stwarza szansę na lepsze zarządzanie i większe bezpieczeństwo. [R9]

Porównanie danych z części ilościowej i jakościowej może wskazywać, że przedstawiciele organizacji są zgodni co do przewagi modelu kolegialnego nad jednoosobowym, lecz wątpliwości odnoszą się do obowiązkowości takiego modelu. W pytaniu ankietowym należało opowiedzieć się za lub przeciw, mogło więc nie być przestrzeni na zgłoszenie takiego zastrzeżenia. W wywiadach grupowych wyraźnie wybrzmiało jednak dystansowanie się od wprowadzania takiego obowiązku.

Komentarz ekspertów

Eksperci analizowali wyniki dotyczące obligatoryjnej kolegialności zarządu fundacji w świetle szerszej dyskusji o formach prowadzenia działalności pozarządowej. W Polsce dochodzi do zacierania się praktycznych różnic pomiędzy stowarzyszeniami a fundacjami, a forma fundacyjna jawi się po prostu jako łatwiejsza forma prawna dla organizacji pozarządowej⁷. W tym kontekście fundacja, zarządzana przez jednoosobowy zarząd, bez żadnych dodatkowych organów jawi się jako najprostsza forma prawnej instytucjonalizacji.

Generalnie [...] fundację [...] jest łatwo utworzyć, więc zrobienie fundacji, która właściwie składa się z jednej osoby, to jest najwygodniejsza forma tego, żeby się jakoś zinstytucjonalizować. [E6]

Powoduje to jednak znaczące implikacje dla kultury funkcjonowania organizacji pozarządowych. Wielu respondentów zwracało uwagę, że prawna możliwość istnienia jednoosobowych zarządów fundacji w połączeniu z indywidualizacją działalności społecznej może prowadzić do zaniku mechanizmów demokratycznych i swoistego zawłaszczania organizacji przez osoby zarządzające. Dla wygody działania rezygnuje się ze współdecydowania, co z czasem może prowadzić do zaniku dyskusji czy wymiany myśli. Fundacja przyjmuje formę „jednoosobowej działalności pozarządowej” (na wzór jednoosobowej działalności gospodarczej).

⁷ Beata Charycka, Marta Gumkowska, *Forma ma znaczenie. Stowarzyszenia i fundacje*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa 2019.

Funkcjonuje dość często taki model, fundacja to ja, czyli taki sposób myślenia, że ja mogę decydować, no to jest moje dziecko, ja mogę decydować, moje dziecko, takie, które nie będzie nigdy decydowało, czyli że nie muszę brać jego zdania pod uwagę. [E5]

Dyskusja na ten temat odbyła się również podczas seminarium prezentującego wyniki badania. Choć jak wskazano wyżej, większość respondentów opowiedziała się za kolegialnością zarządu, to jednak znaczący odsetek osób dopuszczających zarządy jednoosobowe może być postrzegany jako symptom indywidualizacji i „uprywatnienia”, jak wyraził to jeden z ekspertów podczas seminarium.

Te badania jednak pokazują, że pewien podobny trend [uprywatnienia] można również zobaczyć od wewnątrz [sektora pozarządowego]. Tak rozumiem tych zwolenników, którzy nie są większością, ale jednak całkiem liczni, którzy jednak uważają, że zarządzanie jednoosobowe fundacją to jest dobre rozwiązanie. To też jest forma uprywatnienia, dlatego, że jeśli jedna osoba zarządza, to nie ma to charakteru społecznego. [E7]

Polemizował z nim inny uczestnik debaty, który w tym zjawisku nie upatrywał zaniku aspektu społecznego, a raczej kwestie prawne i pragmatyczne. Przypomniał, że bycie członkiem zarządu wiąże się z największą odpowiedzialnością (także prawną) i wobec tego często, np. w małych społecznościach, osoba chcąca założyć fundację może nie znaleźć chętnych do współdecydowania.

To znaczy, łatwiej jest zarządzać jednej osobie, a czasami trudno jest znaleźć więcej osób do tego, żeby brały odpowiedzialność. Bo to jest jednak w przypadku fundacji duża odpowiedzialność, bycie członkiem zarządu. Więc to jest raczej pragmatyka po prostu. A ponieważ prawo tego nie zabrania, to jest to wykorzystywane. [E1]

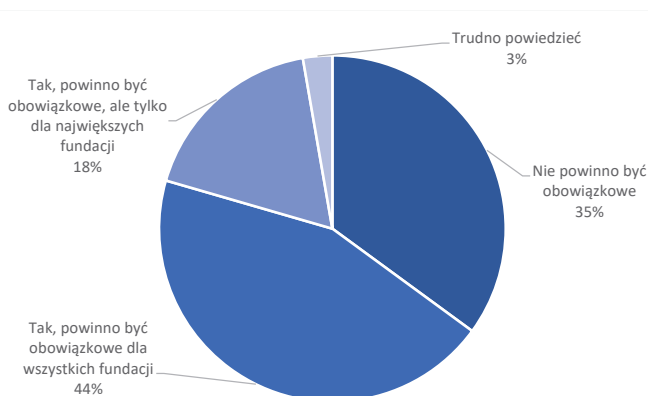
Inny ekspert w swojej wypowiedzi zaproponował powiązanie dwóch badanych kwestii prawnych – dopuszczenie jednoosobowych zarządów pod warunkiem posiadania organu kontroli wewnętrznej, tak żeby w sytuacji „jednoosobowej działalności pozarządowej” istniał jakikolwiek wewnętrzny element kontrolny.

Obligatoryjność organu kontroli

Kolejną kwestią, o którą pytaliśmy w badaniach, był wspomniany już we wstępie problem organu kontroli wewnętrznej, który w przypadku fundacji nie jest

obowiązkowy (o ile nie mają one statusu OPP). W sondażu zadaliśmy pytanie czy zdaniem przedstawicieli organizacji powinien istnieć taki obowiązek (wyk. 9). Większość respondentów zgodziła się z tym, że organ kontroli powinien być obowiązkowy dla wszystkich fundacji (44%). Kolejne 18% wybrało opcję nałożenia takiego obowiązku tylko na największe fundacje. Nieco ponad jedna trzecia (35%) opowiedziała się przeciwko wprowadzeniu takiego obowiązku. Warto przypomnieć, że dokładnie taki sam odsetek sprzeciwił się w badaniu obowiązkowości kolegiального zarządu, choć dokładniejsza analiza pokazuje, że tylko w 59% były to te same osoby, a konfiguracja opinii respondentów kształtowała się na różne sposoby.

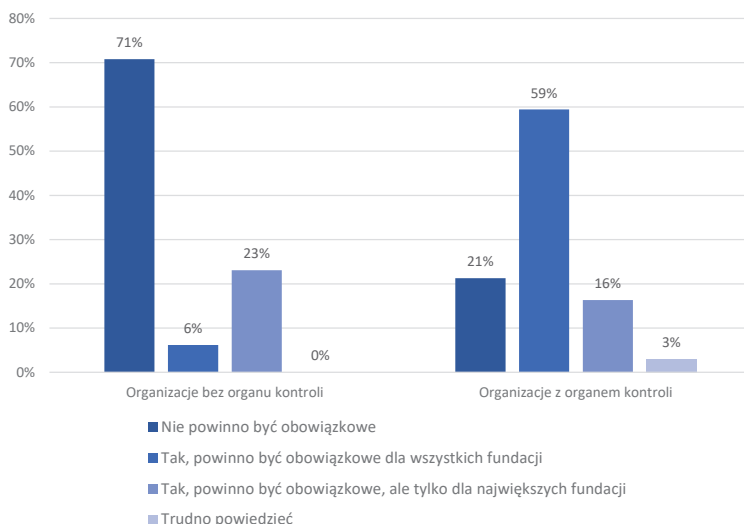
Wykres 9. Opinie na temat obowiązkowego organu kontroli wewnętrznej



Źródło: opracowanie własne.

Te dane także zostały przeanalizowane ze względu na to, czy organizacja, którą reprezentuje respondent, posiada czy nie posiada organu kontroli (wyk. 10). Wśród organizacji, którego takiego ciała nie posiadają, aż 71% opowiedziało się przeciwko temu obowiązkowi, 23% za nałożeniem go na duże organizacje, a jedynie 6% opowiedziało się za wprowadzeniem takiego obowiązku. Można uznać, że niewiele spośród organizacji nieposiadających organu kontroli odczuwała konieczność jej wprowadzenia. Natomiast wśród organizacji z organem kontroli (które przeważały w próbie) aż 59% było za wprowadzeniem takiego obowiązku, 16% za wprowadzeniem dla największych, a jedna piąta (21%) za pozostawieniem w tym obszarze wolności.

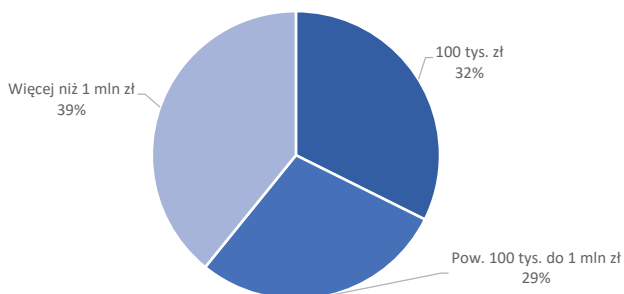
Wykres 10. Opinie na temat obowiązkowego organu kontroli wewnętrznej a posiadania takiego organu



Źródło: opracowanie własne.

W przypadku odpowiedzi o obowiązku organu kontroli dla największych fundacji dopytywaliśmy o to, co odpowiadający rozumie przez „największe fundacje”. Respondenci mogli wpisać dowolną kwotę przychodów jako graniczną (to doprecyzowanie nie było obowiązkowe). Odpowiedzi udzieliło 45 osób. Najczęściej pojawiała się odpowiedź 100 tys. zł (12 odpowiedzi), potem 500 tys. zł (7 odp.) i 1 mln zł (8 odp.) Sumarycznie najwięcej osób opowiedziało się za granicą powyżej 1 mln zł (39%), 29% wybrało granicę pomiędzy 100 tys. a 1 mln zł a 32% granicę 100 tys. zł.

Wykres 11. Określenie dochodów, powyżej których należałoby wprowadzić obowiązkowy organ kontroli



Źródło: opracowanie własne.

Także w badaniach jakościowych zebraliśmy opinie dotyczące potencjalnego wymogu tworzenia organów kontroli wewnętrznej. Eksperti biorący udział w dyskusji wskazywali na to, że istnienie takiego organu w fundacji, niezależnie od posiadania przez nią wspomnianego statusu organizacji pożytku publicznego, teoretycznie może ułatwiać podejmowanie decyzji np. w sytuacji, gdy prezes będący jednoosobowym zarządem powinien podjąć decyzje dotyczące samego siebie. Wówczas istnienie dodatkowego organu pomaga rozstrzygnąć w takiej sytuacji konflikt decyzyjny, niemniej nie jest to konieczne, a organem tym nie musi być organ kontroli wewnętrznej. W odniesieniu do powołania organu nadzoru dyskutanci podkreślali jednak konieczność pozostawienia decyzji w tym zakresie potencjalnym fundatorom i – podobnie jak w kwestii kolegialności zarządu – wypowiedzieli się przeciwko obowiązkowi prawnemu i przeciwko zmianie aktualnego stanu prawnego (przypominając o istniejącym już obowiązku dla OPP).

Uważam, że obecny zapisy są dobre. Wymóg organu kontroli jest wymogiem dotyczącym organizacji pożytku publicznego i to jest właśnie powód, dla którego jest, bo oczekuje się czegoś więcej od tych organizacji niż od innych. [R5]

Raczej tworzyłabym regulacje oparte na zaufaniu do obywateli. Był taki moment, że mi się to wydawało takim interesującym pomysłem, żeby były te obowiązkowe organy kontroli, ale też znam życie i po prostu można tam wstawić słupy. [R1]

Dyskusja o obowiązkowym organie kontroli rozwijała się w kierunku celu, jakiemu miałyby służyć taka regulacja. Jeśli chodzi o wewnętrzną kontrolę i unikanie konfliktu interesów, dominowało przekonanie, że bardzo trudno jest te kwestie zdefiniować i prawnie uregulować, a praktyka działania organizacji jest bardzo zróżnicowana.

Nie regulowałabym tego, bo tego typu konflikty interesów są w różnych przepisach różnie ujmowane. I to nie jest prosta definicja, to nie jest łatwo zdefiniować, co rozumiemy przez ten konflikt interesów, a także jak i gdzie tego konfliktu unikać. Znam takie fundacje, w których cała rodzina obsadzona na wszystkich organach i wcale nie uważam, że to od razu musi być zła praktyka. [R1]

W kontekście powyższych rozważań warto zwrócić uwagę na ciekawy głos w dyskusji, dotyczący ochrony celu, dla którego fundacja została powołana. Głos ten dotyczy również zdefiniowania tego, czym powinna się zajmować rada fundacji, która niejednokrotnie pełni różne funkcje, nie tylko kontrolne.

Najważniejszą rzeczą, która jest w fundacji, to jest zachowanie celu ustanowionego przez fundatora w perspektywie wieczności. Więc najważniejsze jest to, że żeby była kontrola tego, że fundacja realizuje rzeczywiste cele, do których została powołana, a nie inne. Jeżeli jest to nadzór wewnętrzny, to ten organ powinien być rzeczywistym organem kontroli, takim, który nie jest doradczym organem. Jeśli tak nie jest, to powinien być na zewnątrz. [R10]

Komentarz ekspertów

Eksperci w większości dostrzegali pozytywne aspekty propozycji wprowadzenia obowiązkowego organu kontroli wewnętrznej w fundacjach. Mogłoby to potencjalnie zapobiegać nadużyciom, gdy fundacja powoływana jest w celach de facto komercyjnych. Eksperci łączyli te kwestie z problemem jednoosobowych zarządów – w takiej sytuacji organ kontroli wewnętrznej, np. rada fundacji, mogłaby kontrolować działania prezesa i zwiększać przejrzystość działania fundacji. Mogłoby to służyć wzmocnieniu sektora i zwiększyć zaufanie do tego typu podmiotów, eliminując twory powiązane personalnie tylko z jedną osobą.

Jakbyśmy chcieli mieć naprawdę mocne fundacje, to byśmy jednak wymagali od nich przejrzystości i kontroli, to znaczy gdyby fundacja znaczyła fundacja, a nie była formą, nie była tym, co jest już w Polsce, pewną zalegalizowaną formą instytucjonalizowania się, czasami pojedynczych osób. [E6]

Eksperci zwracali jednak uwagę, że regulacje prawne nie wystarczą w sytuacji, kiedy same organizacje nie będą widziały zasadności posiadania rady. Potrzebne jest budowanie kultury przejrzystości, gdzie okresowe sprawdzanie przez wewnętrzny organ wewnętrzny traktowane jest jako atut. W tym ujęciu rada może być szansą a nie tylko wypełnieniem niechcianego obowiązku. Tak jest niestety czasami postrzegana już w obecnym stanie prawnym, który nakłada obowiązek organu kontroli na organizacje pożytku publicznego (OPP):

Łapanie osób do tego organu [kontroli wewnętrznej], właśnie na takiej zasadzie, no dobra, dobra, musimy tutaj kogoś mieć, bo jesteśmy organizacją pożytku, to przyjdźcie raz, zróbcie sprawozdanie, a bez takiego podejścia, że [...] organ kontrolny może spełniać taką rolę, właśnie tego pierwszego, czy tam drugiego, trzeciego oka, takiego, które pozwoli na to, żeby no nie wpaść w [...] kłopoty. [E5]

Według pytaných ekspertów brakuje również wiedzy i świadomości, czym jest i czym może być organ kontroli wewnętrznej oraz jakie korzyści może przy-

nieść organizacji. Tymczasem w sytuacji licznie wyrażanych (także na seminariach w ramach omawianego projektu) obaw wobec zewnętrznych form nadzoru i kontroli warto rozbudowywać te wewnętrzne, które mogą spełnić funkcję kontrolną w sposób dostosowany do specyfiki danej organizacji i w partnerskiej atmosferze.

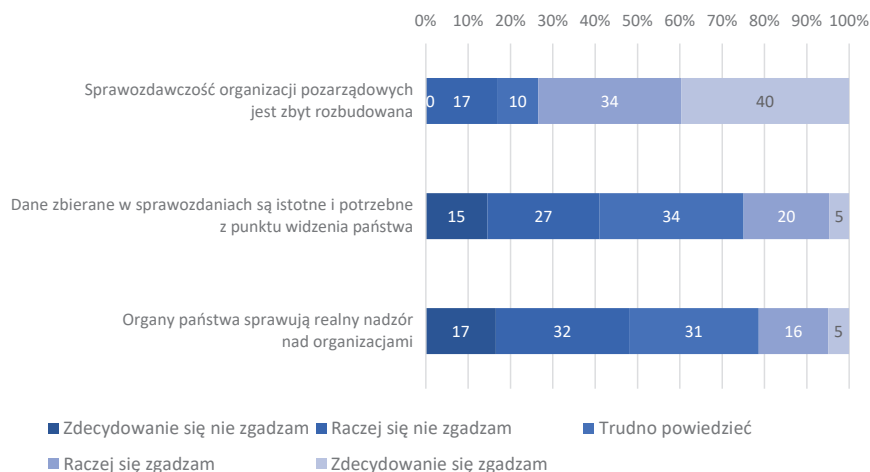
8. SPRAWOZDAWCZOŚĆ I NADZÓR

Ważnym obszarem, którego dotyczyło badanie, były także kwestie związane ze sprawozdawczością i nadzorem. Badane były zarówno ogólne opinie przedstawicieli organizacji na te tematy, jak również konkretne rozwiązania, dotyczące podmiotowego i przedmiotowego zakresu nadzoru nad organizacjami pozarządowymi, w szczególności fundacjami.

Warto przypomnieć, iż na podstawie art. 12 ustawy o fundacjach, o zgodności działania fundacji z przepisami prawa i statutem oraz z celem, w jakim fundacja została ustanowiona, orzeka sąd w postępowaniu nieprocesowym na wniosek właściwego ministra lub starosty. Fundacja składa corocznie właściwemu ministrowi sprawozdanie ze swojej działalności, obejmujące najważniejsze informacje o działalności fundacji w okresie sprawozdawczym, pozwalające ocenić prawidłowość realizacji przez fundację jej celów statutowych. Nie dotyczy to jednak fundacji posiadających status organizacji pożytku publicznego, które zamieściły na stronie Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego w Biuletynie Informacji Publicznej sprawozdanie merytoryczne z działalności oraz sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

W części ilościowej blok pytań dotyczący sprawozdawczości otwierały trzy stwierdzenia, do których mieli się odnieść respondenci (także przy zastosowaniu pięciostopniowej skali Likerta) (wyk. 12). Najbardziej jednoznaczne wyniki dotyczyły tego, czy sprawozdawczość NGO jest zbyt rozbudowana. Z takim stwierdzeniem zgodziło się aż 74% procent badanych (w tym 40% zdecydowanie), a przeciwnego zdania było jedynie 17%. Widać wyraźnie, że nadmiar sprawozdawczości jest uniwersalnie odczuwaną przez pracowników i działaczy bolączką.

Wykres 12. Opinie o nadzorze i sprawozdawczości



Źródło: opracowanie własne.

Bardziej rozproszone wyniki dotyczyły kolejnych stwierdzeń, odnoszących się do tego, czy „dane zbierane w sprawozdaniach są istotne i potrzebne z punktu widzenia państwa” oraz czy „organy państwa sprawują realny nadzór nad organizacjami”. W pierwszym przypadku ze stwierdzeniem tym zgodziło się 25% badanych a w drugim 21%. Przeciwnego zdania było odpowiednio 42% i 49%. Jednocześnie w obydwu przypadkach wysoki był odsetek odpowiedzi „Trudno powiedzieć” (odpowiednio 34% i 31%), co pokazuje, że na te tematy, choć przeważa krytyczne spojrzenie, nie ma jednolitej opinii w całym sektorze pozarządowym. Stąd może też brać się trudność w wypracowaniu optymalnego modelu sprawozdawczości i nadzoru.

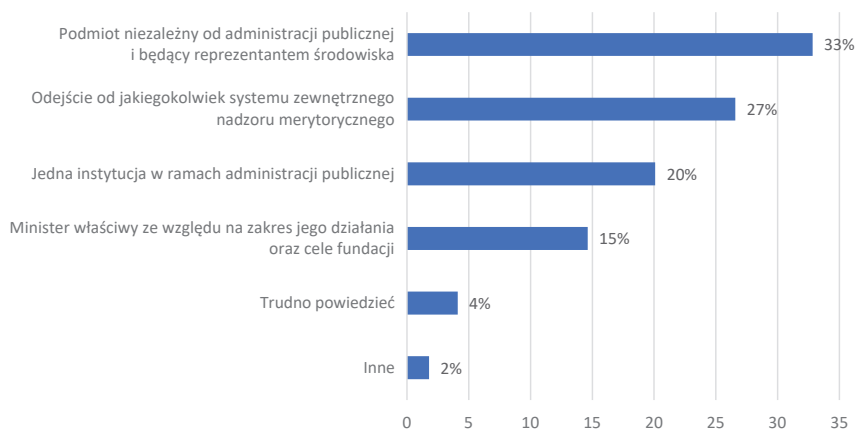
Uczestnicy wywiadów grupowych także dyskutowali o zakresie nadzoru nad fundacjami oraz organizacji procedury sprawozdawczości z działalności fundacji. W toku dyskusji przede wszystkim krytycznie odnosili się do kwestii konieczności wielokrotnego sprawozdawania tych samych informacji, braku dostatecznej cyfryzacji i skoordynowania baz danych.

Kompletnie nie rozumiem tej dwoistości w nadzorze. Ilość sprawozdań, które się składa, jest kompletnie bez sensu. Jeżeli ktoś ma status OPP i de facto ma jeszcze działalność gospodarczą, to w każdym miejscu składa inny druk. Czy tego nie można ujednoczyć? Naprawdę w tych czasach to jest dla mnie niepojęte, dlaczego tego nie da się zrobić. [R5]

Model nadzoru nad fundacjami

Następnie zapytaliśmy o to, kto zdaniem naszych respondentów powinien sprawować nadzór nad fundacjami. Możliwy był wybór kilku odpowiedzi (dlatego też odsetki nie sumują się do 100%), a kafeteria została wypracowana na podstawie wcześniejszych dyskusji (wyk. 13).

Wykres 13. Nadzór nad fundacjami – zakres podmiotowy



Źródło: opracowanie własne.

Najczęściej wybieraną odpowiedzią (33%) była opcja podmiotu niezależnego od administracji. Ponad jedna czwarta respondentów (27%) opowiadała się za rezygnacją z jakiegokolwiek nadzoru zewnętrznego. Dopiero co piąty respondent (20%) wypowiedział się za jedną instytucją w ramach administracji publicznej. Nadzór ministra właściwego ze względu na zakres działania fundacji (a więc rozwiązanie formalnie obowiązujące obecnie) wybrało jedynie 15%. 4% wybrało odpowiedź „trudno powiedzieć”, a 2% zaproponowało własne rozwiązania (odpowiedź „inne”). Wśród tych ostatnich znalazły się m.in. odpowiedzi wskazujące na organy samorządowe bądź sądownicze. Podsumowując, można stwierdzić, że żadna z proponowanych opcji nie uzyskała znaczącej większości poparcia respondentów, a ich preferencje rozkładały się pomiędzy różne proponowane rozwiązania (żadne z nich nie uzyskało ponad połowy wskazań).

Odnoszący się do tych zagadnień uczestnicy wywiadów grupowych wyrażali zgodny pogląd, iż sprawdzanie przez starostę czy też właściwego ministra zgodności działania fundacji ze statutem jest dość iluzoryczne, jeśli nie wręcz fikcyjne. Niemniej jednak podkreślano, że sprawozdania fundacji mogą i powinny być

istotnym źródłem wiedzy dla świadomych obywateli na temat aktywności tej kategorii podmiotów. Jednocześnie zdaniem rozmówców wystarczające w tym obszarze są działania podejmowane przez właściwe urzędy skarbowe czy Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Najlepiej oddaje to poniższa wypowiedź.

Chciałem zwrócić na to uwagę, że fundacje, tak jak przedsiębiorstwa, spółki czy indywidualni przedsiębiorcy, oni nie podlegają nadzorowi sensu stricto ze strony jakiegoś jednego organu, natomiast muszą przestrzegać iluś tam przepisów i w ramach kontroli nad przestrzeganiem tych konkretnych przepisów podlegają nadzorowi w tym obszarze, i to chodzi o przepisy podatkowe, to jest administracja skarbowa, jeżeli chodzi o ubezpieczenia społeczne, ZUS. Jest szereg innych instytucji, które mogą bardzo dolegliwe sankcje zastosować, dużo bardziej dolegliwe, niż ten starosta czy minister w stosunku do fundacji, i fundacje też podlegają tym przepisom, podlegają temu nadzorowi i to też jest według mnie argument za tym, że jakiś specjalny nadzór nad fundacjami jest iluzoryczny. [R11]

Podobny głos znalazł się wśród odpowiedzi na pytanie otwarte w ankiecie. Jest to wskazanie na konkretną narrację obecną w samym pytaniu o nadzór nad fundacjami:

Przeraza mnie „nadzór”, jaki świadczą instytucje, które mają strategię policyjną: kontrolować, rozliczać, karać. Potrzebujemy instytucji, która będzie wspierać, wyjaśniać, konsultować, pomagać w interpretacji i pośredniczyć z innymi jednostkami, dbając o jednolite, jasne zasady i robić to w interesie sektora pozarządowego, a nie interesie administracji, która potrzebuje spójnych, nadmiernych dokumentów.

W toku dyskusji pojawił się także postulat, aby zakres nadzoru był uzależniony od skali działania fundacji.

Byłabym za tym, żeby było to uzależnione od rozmiaru i skali działalności fundacji. Takim wskaźnikiem mogłaby być wysokość obrotów w ciągu roku. W stosunku do takich małych podmiotów byłabym za tym, żeby to było minimalne obciążenie, związane ze sprawozdawczością a tam, gdzie to jest już na wysoką skalę, tam powinno być zbliżone według mnie do spółek. [R12]

Komentarz ekspertów

Wyniki dotyczące preferowanego modelu nadzoru wywołały reakcje ekspertów. Rozkład preferencji można analizować zarówno jako głos sprzeciwu wobec istniejącego modelu, jak i jako wyraz przekonania, że niezbędne są instytucje nadzorujące prawidłowe działanie organizacji.

Na wskazania respondentów mogły mieć wpływ negatywne opinie, wyrażane we wcześniejszych odpowiedziach, o jakości, ilości i zasadności zbieranych przez organy państwowe danych. Generalnie respondenci dali wyraz nieufności do organów państwowych. Ekspertcy wskazywali, że może to mieć kontekst polityczny (np. w związku z próbami zawieszenia zarządu fundacji Wolni Obywatele RP przez MSWiA w roku 2017⁸) lub szerzej – niechęci do biurokracji i organów administracji publicznej.

Spada zaufanie do instytucji po prostu i że jeżeli rośnie zaufanie do społeczeństwa obywatelskiego, w ogóle może się też przekładać na to, co sądzą organizacje, a spada zaufanie do instytucji [państwowych], to jest takie przekonanie, że jeśli już jakieś kontrole, to niech tego nie robi państwo. [E6]

Dla niektórych zaskoczeniem było, że nie zwyciężyła opcja braku nadzoru, która także znalazła się w kafeterii (choć zebrała drugą największą liczbę głosów). Interpretowano to w ten sposób, że przedstawiciele sektora mają poczucie, iż jakiś model jest potrzebny, zarówno po to, żeby była możliwość kontroli w razie potencjalnych nadużyć, jak i z przyczyn wizerunkowych, aby społeczeństwo, które częściowo odnosi się sceptycznie do fundacji, wiedziało, że istnieją instytucje powołane do tego, aby fundacje kontrolować.

Jednak przeważało poparcie dla tego nowego organu nadzoru nad taką opcją, żeby w ogóle tego nadzoru nie było. Znaczący, że rozumiem, że to jest jakieś takie poczucie, że [...] wizerunkowo to nie jest dobre, żeby tego nadzoru miało nie być. [To jest] też dosyć duża, wysoka świadomość tych respondentów. [E8]

Jednocześnie wybór „podmiotu niezależnego od administracji publicznej i będącego reprezentantem środowiska” (który – co warto przypomnieć – podobnie jak większość odpowiedzi w kwestionariuszu wywodził się z dyskusji w trakcie wcześniejszych warsztatów) interpretowany był przede wszystkim jako głos przeciwko innym rozwiązaniom. Prawdopodobnie większość respondentów nie umiałaby odpowiedzieć na pytanie, jak taki podmiot miałby być wybierany, jak powinien funkcjonować i jak zagwarantować jego niezależność.

No to dla mnie to jest ciekawe, że rzeczywiście ta niezależność od administracji wyszła, bo ja się zastanawiałam nad tym faktycznie, jak to zrobić. Jak zagwarantować taką niezależność od administracji? [E5]

⁸ Por. Komunikat w sprawie informacji medialnych dotyczących wniosku do sądu o zawieszenie Zarządu Fundacji Wolni Obywatele RP, 22.05.2018, <https://archiwum.mswia.gov.pl/pl/aktualnosci/17332,Komunikat-w-sprawie-informacji-medialnych-dotyczacych-wniosku-do-sadu-o-zawiesze.html> (dostęp: 29.05.2023).

Przywoływano w tym kontekście brytyjski model Charity Commission, który dla wielu przedstawicieli trzeciego sektora stanowi pozytywny punkt odniesienia⁹. Z polskich doświadczeń wskazywano komisje rewizyjne w sektorze spółdzielczym (np. Związek Lustracyjny Spółdzielni, Ogólnopolski Związek Rewizyjny Spółdzielni Socjalnych), będące właśnie niezależnymi organizacjami reprezentującymi sektor spółdzielczy z uprawnieniami do pewnych zadań kontrolnych (tzw. lustracji). Projektując działania na bazie tej rekomendacji, można by więc potencjalnie wzorować się na przepisach funkcjonujących w sferze spółdzielczej.

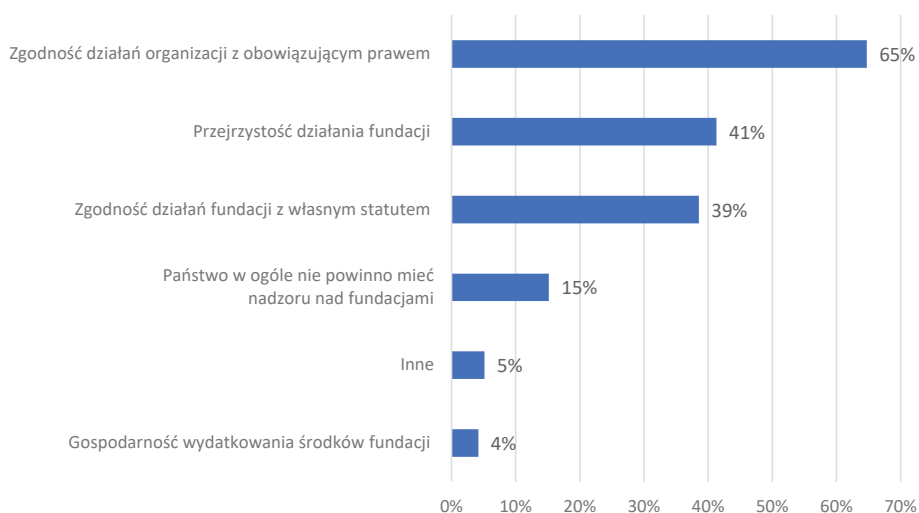
A przecież mamy przykłady takich instytucji, na przykład związki rewizyjne w spółdzielczości czy izby gospodarcze. [...] To jest rzecz, która rzeczywiście moim zdaniem warta by była rozważenia. Tym bardziej, że okazuje się, że [...] spory odsetek jednak stawia na takie tego typu rozwiązania. [E1]

Zakres nadzoru nad fundacjami

Oprócz pytań o zakres podmiotowy – kto ewentualnie powinien sprawować nadzór nad fundacjami, w badaniu znalazło się pytanie o zakres przedmiotowy – pod jakim kątem państwo powinno nadzorować fundacje. Podobnie jak w poprzednim pytaniu respondenci mogli wybrać kilka odpowiedzi (wyk. 14). Najwięcej wskazań padło na opcję dotyczącą zgodności działań z prawem (65%). Około dwie piąte respondentów wskazało również na „przejrzystość działania fundacji” (41%) i zgodności działań z własnym statutem (39%). Co ciekawe, tylko 15% respondentów wybrało opcję „liberalną” – żadnego nadzoru nad fundacjami (mniej niż w pytaniu poprzednim). Jedynie 4% wybrało opcję nadzoru pod kątem gospodarności. 5% wybrało odpowiedź „inne”. Wśród tych ostatnich kilka głosów wskazywało na to, że fundacje powinny być nadzorowane jedynie w związku z wydatkowaniem pieniędzy publicznych bądź nadzorowane powinny być jedynie fundacje posiadające status OPP.

⁹ Choć można zauważyć, że w samej Wielkiej Brytanii instytucja ta bywa krytykowana, a jej niezależność odnosi się do działania, ale już nie do nominacji przewodniczącego, która wychodzi od brytyjskiego ministra kultury.

Wykres 14. Nadzór nad fundacjami – zakres przedmiotowy

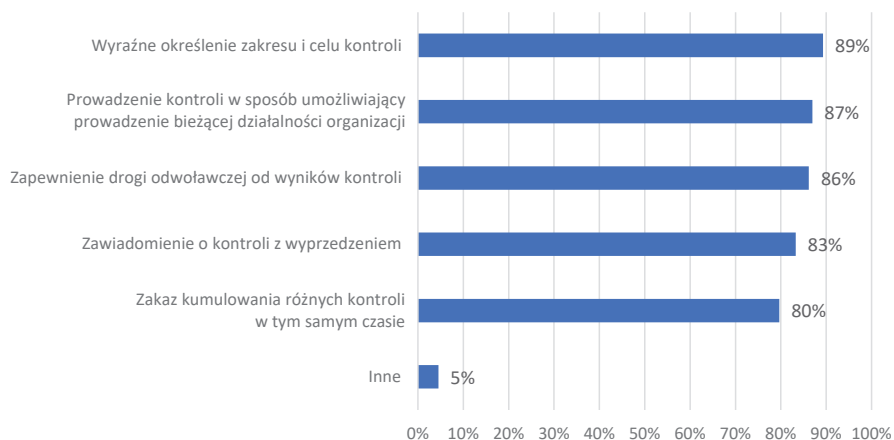


Źródło: opracowanie własne.

Badanie dotyczyło także postulatów dotyczących sytuacji kontroli organizacji pozarządowych przez organy państwowe. Jest to ważna kwestia dla zarządów i pracowników, gdyż niejednokrotnie rozbudowane kontrole mogą utrudnić lub uniemożliwić ich normalne funkcjonowanie. Także tutaj możliwy był wybór wielokrotny i – odmiennie niż w poprzednich pytaniach – zdecydowana większość odpowiadających (od 80 do 89%) wyraziła poparcie dla wszystkich propozycji (które wywodziły się z wcześniejszych seminariów i warsztatów):

- zawiadamianie o kontroli z wyprzedzeniem,
- wyraźne określenie zakresu kontroli,
- prowadzenie kontroli w sposób umożliwiający prowadzenie bieżącej działalności organizacji,
- zakaz kumulowania różnych kontroli w tym samym czasie,
- zapewnienie drogi odwoławczej od wyników kontroli.

Wykres 15. Zasady kontroli fundacji przez organy państwowe



Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowo 5% respondentów wybrało odpowiedź „inne”, a wśród ich propozycji znalazły się:

- ograniczenie liczby kontroli do jednej na rok;
- określony i niepodlegający wydłużeniu okres kontroli;
- określony łączny czas wszystkich kontroli w danym roku;
- ograniczenie liczby kontroli w roku, np. do maksymalnie trzech;
- koszty kontroli powinien ponosić kontrolujący;
- przedłożenie dokumentu upoważniającego do kontroli z podaniem podstaw prawnych oraz podanie powodu przeprowadzenia kontroli;
- osoby kontrolujące powinny wywodzić się ze środowiska NGO i rozumieć ich specyfikę;
- zastąpienie kontroli audytem powiązany z pomocą w naprawie niezamierzonych błędów;
- zapewnienie jasnego i realnego terminu na naprawę błędów;
- wprowadzenie filozofii, że kontrola nie jest śledztwem przeciwko potencjalnym przestępcom, ale działaniem na rzecz poukładania spraw; żeby mogła się kończyć listą rzeczy do poprawy, a nie mandatami.

Komentarz ekspertów

Wynik badania ilościowego w sprawie zakresu nadzoru nad fundacjami skłoniło niektórych pytanym przez nas ekspertów do refleksji nad przestrzeganiem przez organizacje prawa powszechnie obowiązującego i ich prawa wewnętrznego, czyli

statutowego. Większa zgodność co do nadzoru nad przestrzeganiem prawa niż zapisów statutu może świadczyć o niedocenianiu znaczenia tego ostatniego. Wśród organizacji panuje wręcz – nie zawsze wyrażane wprost – przekonanie, że ponieważ statut jest regulacją wewnętrzną, one same mogą go dowolnie interpretować i nie powinno tu być zewnętrznej kontroli, co jest wyrazem niskiej świadomości prawnej przedstawicieli trzeciego sektora.

[Przedstawiciele organizacji] mówią tak: jak się łamie prawo, to trzeba być za to ukaranym odpowiednio, [ale] prawo jest rozumiane w taki sposób, że to są ustawy i to są rozporządzenia, [...] coś, co ustala państwo, [...] a statut jest prawem wewnętrznym i sorry, ale to ja sobie ustalam to prawo, ja mam prawo interpretować ten statut, ja najlepiej wiem też, [...] czy go przestrzegam, czy go nie przestrzegam i dlaczego ktoś mi ma tutaj wchodzić, i to sprawdzać? [E5]

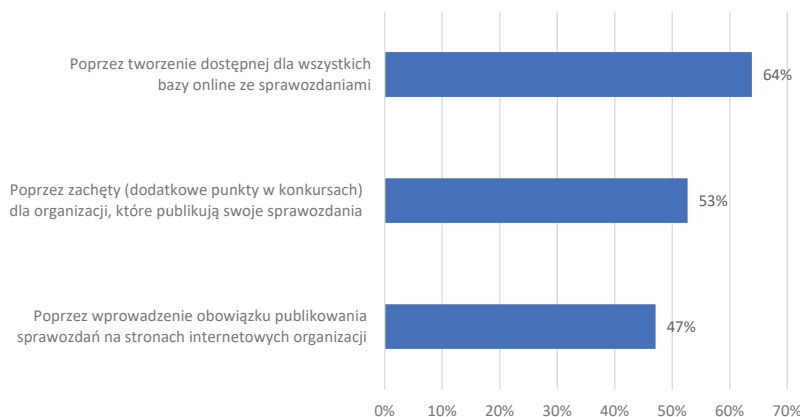
Cytowana ekspertka popierała także swoje przekonanie doświadczeniem z udzielania porad prawnych organizacjom. Zakładają one, że na ich wątpliwości prawne odpowiedzi powinny znajdować się w ustawach i rozporządzeniach, podczas gdy zazwyczaj znajdują się lub powinny znajdować się w ich statutach.

Inny głos dotyczący zakresu nadzoru odwoływał się także do kwestii wykrywania fundacji, które de facto są firmami, gdyż prowadzą przede wszystkim komercyjną działalność gospodarczą. Choć kwestia ta jest częściowo uregulowana prawnie, nie jest prowadzony żaden państwowy nadzór, który mógłby skutecznie wykrywać i eliminować takie sytuacje osłabiające zaufanie do całego sektora.

Przejrzystość działania

Ostatnim pytaniem w tym bloku było pytanie o to, jak fundacje mogą zwiększać przejrzystość swojego działania. Także i tutaj poddano konsultacjom propozycje, które wcześniej pojawiały się na seminariach i warsztatach. Respondenci mogli wybrać kilka wskazań, ale w tym przypadku poparcie dla tych postulatów nie było tak wysokie, jak w poprzednim pytaniu (wyk. 16). Niemal dwie trzecie (64%) respondentów poparło tworzenie dostępnej dla wszystkich bazy online ze sprawozdaniami. Ponad połowa (53%) pozytywnie oceniła pomysł zachęt dla organizacji, które publikują sprawozdania, a nieco mniej (47%) obowiązek publikacji sprawozdań na stronach internetowych. Warto przypomnieć, że zbliżony odsetek organizacji deklaruje publikację sprawozdań na swoich stronach.

Wykres 16. Sposoby zwiększania przejrzystości działania fundacji



Źródło: opracowanie własne.

Respondenci zgłaszali też uwagi na temat sprawozdawczości i przejrzystości. Podnoszona była kwestia, że duża część sprawozdawczości nie spełnia swojej roli ani dla samej fundacji, ani wobec administracji publicznej (ponieważ część danych, np. wysyłanych do ministerstw, nie jest w żaden sposób analizowana czy publikowana). Wskazywano na konieczność działań edukacyjnych, presji środowiskowej i promowania kodeksów dobrych praktyk, pokazywania pozytywnych przykładów oraz wsparcia eksperckiego przy prezentacji własnej działalności.

Warto również przytoczyć w całości jeden z podsumowujących wpisów, jakimi kryteriami należy się kierować, kształtując kwestie sprawozdawczości:

Stworzenie wystandaryzowanego, dostosowanego do NGO (a nie biznesu), minimalistycznego sposobu rozliczeń, być może systemu. Żeby sprawozdawczość była prosta, przejrzysta, komunikatywna.

Komentarz ekspertów

Choć kwestia przejrzystości nie była rozwijana przez respondentów w wywiadach grupowych z przedstawicielami organizacji, odnosili się do niej eksperci. Zwrócili oni uwagę na stosunkowo niskie poparcie dla rozwiązań wspierających transparentność wśród ankietowanych przedstawicieli organizacji. Uśredniając, cieszyły się one poparciem około połowy badanych, podczas gdy przejrzystość powinna być dla sektora priorytetowa. W tym kontekście można też przypomnieć, że mniej niż połowa badanych potwierdziła, że ich organizacje publikują na swoich stronach internetowych sprawozdania merytoryczne i finansowe.

Teoretycznie poparcie było spore dla tej wspólnej bazy i dla tych zachęt, dotyczących sprawozdań, chociaż rozumiem też, że jednak cały czas jest pewien opór przed [...] tą przejrzystością w organizacjach. [E8]

Cytowana ekspertka potwierdza, że podobne wyniki uzyskiwano w innych badaniach trzeciego sektora i konfrontowała je z najnowszymi wynikami badań na ogólnopolskiej próbie Polaków, którzy deklarują zaufanie do organizacji pozarządowych, ale jako podstawę tego zaufania wskazują właśnie przejrzystość¹⁰. Pokazuje to rozbieżność oczekiwań Polaków i postaw wewnątrz trzeciego sektora. Według pytaných ekspertów kluczem może być postrzeganie sprawozdawczości organizacji jedynie w kontekście nadzoru i kontroli, a nie informacji i przejrzystości.

A w szczególności sprawozdawczość, że [...] myślimy o sprawozdawczości jako o narzędziu do kontroli [...] i tutaj to bardzo mocno wybrzmiewa, że to jest narzędzie do kontroli, natomiast nie [...] ma takiego myślenia, że to jest też możliwość pokazania po prostu tego, co się robiło. [E5]

W szczególności wskazywano na swego rodzaju strach organizacji przed publikowaniem informacji finansowych i pokazywania swoich kosztów. Ekspertki wiązały to z pokutującym wciąż w społeczeństwie stereotypem, że „prawdziwa” działalność społeczna powinna odbywać się „bezkosztowo” i bazować jedynie na pracy społecznej i wolontariacie. Jednocześnie zauważano, że za walkę z tym stereotypem odpowiedzialne są same organizacje, a narzędziem mogłoby być właśnie otwarte informowanie o kosztach.

Organizacje nie potrafią powiedzieć, że to nie jest za darmo, tylko to jest dlatego, że ktoś przyszedł, a jak ktoś przyszedł, to to jest jego czas i jego pieniądze. No po prostu tej opowieści nie ma i robią to sobie same organizacje. [E5]

Inne głosy wskazywały na niejasności prawne dotyczące informacji publicznej w kontekście organizacji pozarządowych. Wskazywano na rozstrzygnięcia sądowe wskazujące na różnorodne obowiązki informacyjne fundacji, np. w związku z realizacją zadań publicznych. Dla społecznego postrzegania organizacji zdecydowanie lepsze byłoby oddolne budowanie transparentności, ewentualnie poprzez regulacje lub zachęty, niż transparentność „wymuszona” wyrokami sądowymi.

¹⁰ Beata Charycka, Julia Bednarek, Marta Gumkowska, *Ufamy, ale... Polki i Polacy o organizacjach pozarządowych. Raport z badań 2023*, Stowarzyszenie Klon/Jawor, Warszawa 2023.

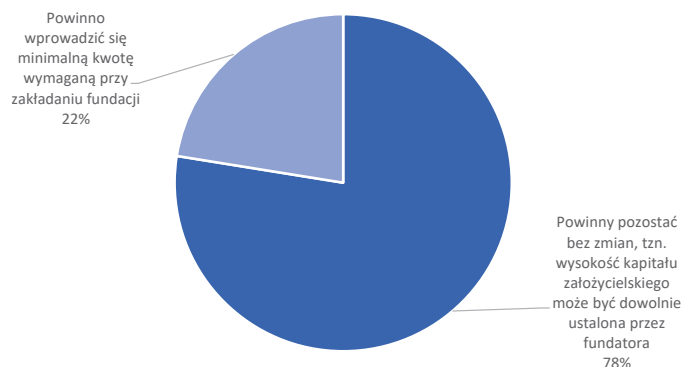
9. FINANSE I DZIAŁALNOŚĆ EKONOMICZNA

Kapitał założycielski

Jedną z kwestii dotyczących finansów, która podlegała konsultacji, była opinia reprezentantów organizacji na temat wymogu minimalnego kapitału założycielskiego dla fundacji. W obecnym stanie prawnym przepisy nie wymagają, aby masa majątkowa fundacji miała określoną wartość (o ile fundacja nie prowadzi działalności gospodarczej). Tymczasem dyskutanci wskazują, że fundacja jako oparta na kapitale powinna mieć na starcie określoną minimalną kwotę, analogicznie do niektórych rodzajów spółek.

Znacząca większość respondentów (78%) opowiedziało się jednak za pozostawieniem obecnych przepisów bez zmian, tj. pełnej dowolności po stronie fundatora. Przeciwnego zdania (czyli za wprowadzeniem minimalnej kwoty) było tylko 22% odpowiadających.

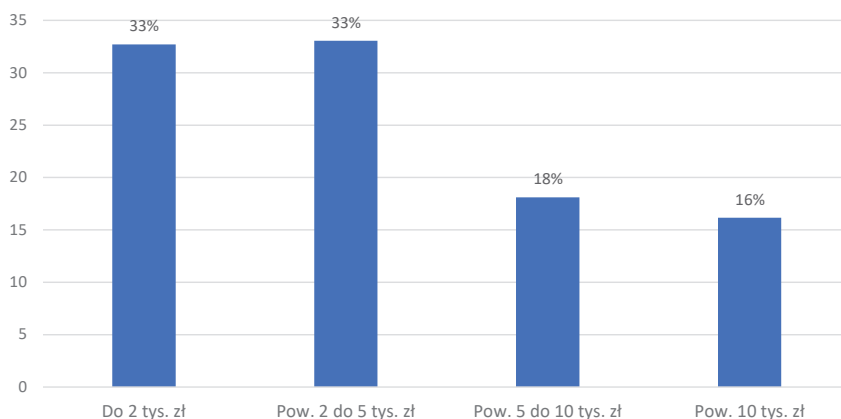
Wykres 17. Opinie na temat przepisów dot. kapitału założycielskiego dla fundacji



Źródło: opracowanie własne.

W czasie badania dopytywaliśmy tych, którzy wybrali opcję ustalenia wymaganej kwoty o to, jaka powinna być to suma. Okazało się, że część z osób wybierających tę opcję miała na myśli bardzo niskie kwoty, nie odbiegające znacząco od obecnej praktyki. Jedna trzecia (33%) spośród osób, które doprecyzowały wypowiedź, miała na myśli poniżej 2 tys. zł, kolejna jedna trzecia (33%) od 2 do 5 tys. zł. 5000 zł była też kwotą wskazywaną najczęściej (11 osób). 18% wskazało na przedział od 5 do 10 tys. zł i tylko 16% powyżej 10 tys. zł. Nawet więc ci, którzy chcą nałożenia kwoty minimalnej, wyobrażają ją sobie na relatywnie niskim poziomie.

Wykres 18. Opinie na temat kwoty kapitału założycielskiego dla fundacji (N=43)



Źródło: opracowanie własne.

Także dyskusje prowadzone w ramach wywiadów fokusowych dotyczyły kwestii wysokości kapitału założycielskiego fundacji. Wśród uczestników dyskusji znaleźli się zwolennicy wprowadzenia minimalnej kwoty, którzy zwracali uwagę na to, iż należałoby wprowadzić rozwiązania mające na celu określenie pewnych minimalnych wymogów posiadania kapitału.

Mamy te dwie formy w jednej formie, w fundacji jest kapitał, a w stowarzyszeniach są ludzie, no i zobaczcie, jednak reformując prawo o stowarzyszeniach, nie doszliśmy do wniosku, żeby wyeliminować minimalną liczbę członków w stowarzyszeniach, mówiąc – pełna wolność. Więc tak analogicznie również w przypadku fundacji to minimum kapitałowe moim zdaniem powinno być. Fundacja to jest masa majątkowa, przeznaczona na realizację określonych celów, więc zupełnie nielogiczne jest założenie, że na początku ta masa majątkowa może być żadna. Dlatego ja bym był za tym, żeby był określony minimalny wymóg posiadania tego kapitału założycielskiego na starcie. [R13]

Bardzo naciskałbym na to, żeby jednak był ten kapitał. To nie tylko chodzi o to, żeby mieć 10 000, czy 100 000, tylko żeby był podstawą działalności organizacji, tak jak w stowarzyszeniu jest praca członków, tak w fundacji powinna być praca tych pieniędzy. [R10]

Ci, którzy byli przeciwnego zdania, zwracali m.in. uwagę na to, że model bez ograniczeń funkcjonuje już bardzo długo i ukształtował myślenie o fundacjach, a zmiany nie powinny w sposób negatywny oddziaływać na już istniejące podmioty.

O modelu idealnym moglibyśmy mówić, gdyby funkcjonujące w Polsce fundacje dysponowały majątkiem w chwili powołania. No ale stało się tak, że ze względu na konstrukcje przyjęte dawno temu fundacje w Polsce to są trochę inne kategorie podmiotów niż w znaczeniu definicyjnym. Jestem przeciwnikiem zmiany tego w tej chwili. Naprawdę nie warto moim zdaniem tego stolika w tej chwili wywracać pod pretekstem jakiejś pięknej, teoretycznej idei. Przecież te fundacje z dużym kapitałem dalej mogą powstawać, niech ich powstaje jak najwięcej. [R11]

Dyskutanci podkreślali również, że dla osób przekazujących środki na kapitał założycielski fundacji prawo powinno przewidywać możliwość skorzystania z ulgi podatkowej. Wprowadzenie istotnych korzyści podatkowych dotyczących kapitału założycielskiego mogłoby poprawić sytuację startową fundacji bez wprowadzania ograniczeń.

Musi być jakaś konkretna zachęta, żeby te środki na fundusze żelazne uruchomić. Uważam, że fundacje powinny mieć środki na to, żeby zaczynać działać, a nie być fundacjami zebraczymi, bo to przeczy idei fundacji. Jednocześnie jednak prawo nie działa wstecz. Przyjęliśmy ten model i nie zmienimy go. Nie możemy teraz wymóc nagle na przykład, że fundacja musi mieć minimalny kapitał x , bo byśmy wiele fundacji i dobrych inicjatyw uśmiercili. Więc wydaje mi się, że to jest tylko kwestia stworzenia przepisów nowych o fundacjach z kapitałem żelaznym i zachęt do jego tworzenia. [R5]

Komentarz ekspertów

Także eksperci komentujący wyniki dzielili przekonanie, że trudno wyobrazić sobie tak głęboką zmianę legislacyjną, która na nowo definiowałaby zasady tworzenia fundacji. To może być przyczyną, dla której większość respondentów opowiedziała się przeciw tej zmianie.

Brak ustawowego wskazania minimalnego kapitału założycielskiego była w wypowiedziach wiązana z kwestią łatwości i prostoty zakładania fundacji. Podzielone były opinie, czy ten stan prawny jest sumarycznie korzystny, czy niekorzystny dla trzeciego sektora. Z jednej strony jest to oczywiście ułatwienie dla obywateli, którzy chcieliby działać społecznie, a nie mają wokół siebie większej grupy (bądź działają w pojedynkę). Jedna z ekspertek wskazywała na aktywistów z Białorusi i Rosji, którzy w ostatnich latach zakładali w Polsce własne fundacje wobec niemożności legalnej działalności pozarządowej w swoich ojczyznach.

Z drugiej strony zwracano uwagę, że ta prostota może też mieć negatywne skutki uboczne. Być może zbyt łatwe założenie własnej organizacji sprawia, że część ludzi wybiera taką drogę zamiast szukać sojuszników wśród już istniejących organizacji i łączyć swoje siły. Otwartym pytaniem pozostaje, co działałoby się, gdyby podwyższyć próg wejścia.

Ekspertcy przyjrzeni się też propozycjom minimalnego kapitału zgłaszanym przez respondentów w otwartej części pytania. Najczęściej wskazywane były kwoty stosunkowo niskie, co oznacza, że nawet zwolennicy wprowadzenia minimalnego kapitału nie chcą tego proggu podwyższać radykalnie.

Bo wszystkie te kwoty, które się tam pojawiały, w porównaniu do standardów, które, ogólnie powiem, obowiązują w tym świecie zachodnim, były bardzo, bardzo niskie. [E4]

I wydaje mi się też, że właśnie to wskazanie, czy powinno być 2000 czy 5000, czy 10000, to nadal na tyle niskie są te środki, że one by nie spowodowały, że ten podmiot byłby silny samym kapitałem. Spowodowałoby to raczej to, że osoby, które dotychczas wybierają założenie fundacji jako podmiotu społecznego, raczej by poszły w kierunku stowarzyszeń. [E9]

Ostania cytowana wypowiedź wskazuje na potencjalny pozytywny scenariusz – uporządkowania trzeciego sektora przez przekierowanie obywateli nieposiadających kapitału na formę stowarzyszeniową. Omawiano też jednak scenariusz negatywny, gdy wprowadzenie ograniczeń, dotyczących zakładania fundacji, doprowadzi po prostu do zmniejszenia aktywności obywatelskiej, szczególnie w mniejszych ośrodkach, np. na wsi.

Włożenie nawet tych, niech to będzie 5 tysięcy tego kapitału założycielskiego, oczywiście spowoduje, że to będzie bariera nie do przejścia. Ale co, jeżeli wprowadzenie tej bariery miałoby spowodować, że tam nic nie powstanie, bo stowarzyszenie jest zbyt trudne... [E2]

Innym zgłaszanym pomysłem było rozróżnienie podmiotów zakładanych z małym kapitałem – „małych fundacji” oraz fundacji w sensie ścisłym, tj. posiadających odpowiednio duży kapitał. Mogłyby one mieć większe uprawnienia, ale także większą odpowiedzialność i większy stopień nadzoru. Za podobną opcją zróżnicowania obowiązków opowiadali się zresztą również respondenci w sprawie obowiązkowego organu kontroli wewnętrznej.

Generalnie też uważam, że teraz już się nie da tego cofnąć, ale być może można jako różnicować tak, żeby rozróżnić fundację od innej formy działalności społecznej, która nie jest zrzeszeniem, czyli tych małych fundacji. [E6]

Kolejni eksperci wskazywali na istniejące alternatywy dla założenia prostej organizacji pozarządowej. Są one eksplorowane najsilniej w sektorze ekonomii społecznej. Od jakiegoś czasu działają tam spółki prawa handlowego non-profit (gdzie ich niekomercyjność wynika z zapisów statutu). Od roku 2022 funkcjonuje w polskim prawie prosta spółka akcyjna, która zgodnie z treścią art. 300¹ Kodeksu spółek handlowych może być utworzona przez jedną lub więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym¹¹. Potencjalnie może ona również stać się wehikułem prawnym dla działalności społecznej, zarówno z zakresu ekonomii społecznej, jak i szerzej.

Mogą zacząć powstawać proste spółki akcyjne, które nawet będzie prościej prowadzić, założyć i działać w tej formule niż w przypadku fundacji. I nagle się okaże, że takim tylnym wejściem taki podmiot, który był projektowany gospodarczo, trochę zdominuje tę sferę przedsiębiorczości społecznej. [E9]

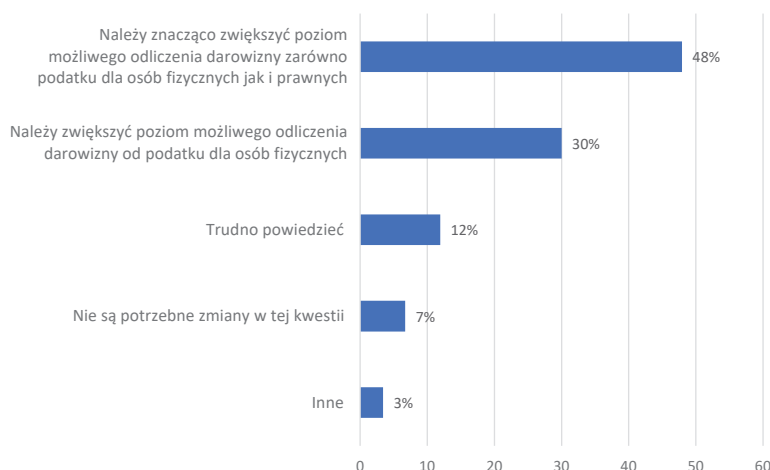
Zachęty dla darczyńców

W badaniu zadano również pytanie o zachęty dla darczyńców, dając do wyboru trzy możliwości: brak zmian, zwiększenie możliwego odliczenia darowizny od osób fizycznych (z obecnego poziomu 6%) do poziomu możliwego odliczenia darowizny od osób prawnych (10%) oraz znaczące zwiększenie poziomu możliwego odliczenia darowizny zarówno podatku dla osób fizycznych, jak i prawnych i odliczanie od kwoty podatku należnego, a nie od podstawy opodatkowania. Ankietowani mogli też wybrać opcję „inne” i zaproponować swoje rozwiązanie. Możliwy był wybór wielokrotny.

Jedynie 7% badanych zadeklarowało, że nie są potrzebne zmiany w tej kwestii. 12% wybrało odpowiedź „trudno powiedzieć”. Niecała jedna trzecia (30%) wybrała odpowiedź dotyczącą zrównania odliczenia dla osób fizycznych i prawnych, a najwięcej (48%) znaczące zwiększenie jednego i drugiego. Potwierdza to wcześniejsze głosy dotyczące potrzeby gruntownych zmian w tym zakresie.

¹¹ Rafał Rodzeń, *Prosta spółka akcyjna – wady i zalety*, zobacz więcej: <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-prosta-spolka-akcyjna-wady-i-zalety> (dostęp: 29.05.2023).

Wykres 19. Opinie na temat zachęt podatkowych dla darczyńców

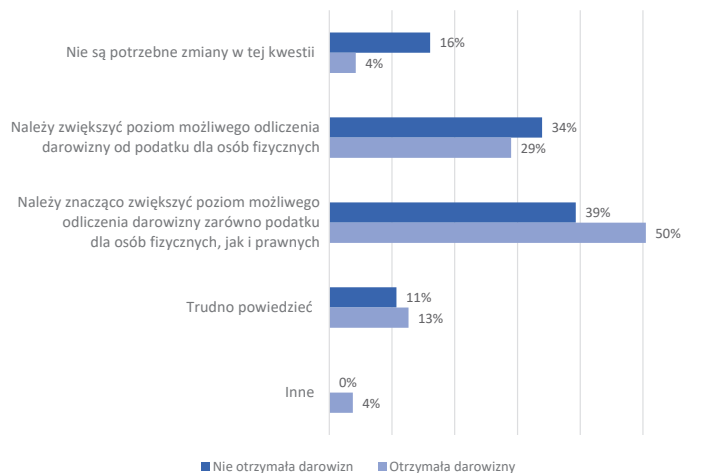


Źródło: opracowanie własne.

Pośród odpowiedzi „inne” znalazły się dodatkowe propozycje, które mogłyby zachęcić do przekazywania darowizn. Wśród nich znalazły się głosy wskazujące na konieczność zwiększenia odliczeń darowizn od podatku a zmniejszenia bądź zlikwidowania mechanizmu alokacji 1,5% (dawniej 1%) podatku PIT wobec faktu, że odliczenia promują właściwą, a nie pozorną filantropię. Inne głosy wskazywały z kolei na konieczność rozszerzenia mechanizmu alokacji 1,5% na podatek CIT. Pojawił się także istotny wątek sponsoringu. Jeden z głosów wskazywał na dyskryminację wynikającą z rozpowszechnienia sponsoringu, ponieważ ta forma wspierania fundacji wyklucza te, które nie mają działalności gospodarczej. Z kolei inna propozycja dotyczyła tego, aby odliczenia podatkowe darowizn od firm były co najmniej tak samo korzystne finansowo, jak sponsoring (gdzie korzyścią jest wliczenie takich wydatków w koszty działalności gospodarczej). Zachęciłoby to do przekazywania przez firmy właściwych darowizn zamiast – nierzadko fikcyjnych – umów sponsoringowych. Jeszcze inny pomysł zgłoszony w ankiecie dotyczył korzyści podatkowych dla firm, które delegują pracowników, np. specjalistów, do nieodpłatnej pracy na rzecz organizacji pozarządowych.

Dodatkowo przanalizowano odpowiedzi na to pytanie w podziale na organizacje, które otrzymały bądź nie otrzymały darowizn od osób fizycznych w roku poprzedzającym badanie (wyk. 20). Różnice pomiędzy tymi dwiema podgrupami nie były znaczące. Organizacje, które nie korzystają z darowizn, częściej nie widziały potrzeby zmian, rzadziej również opowiadały się za radykalnym podniesieniem możliwości odliczeń.

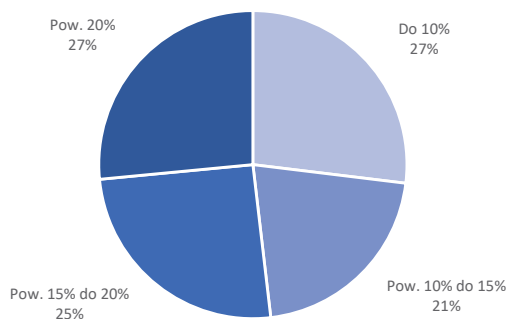
Wykres 20. Opinie na temat zachęt podatkowych dla darczyńców a otrzymywanie darowizn przez organizację w roku poprzedzającym badanie



Źródło: opracowanie własne.

Respondenci, którzy wybrali opcję „znaczącego podwyższenia poziomu odliczenia zarówno dla podatku dla osób fizycznych, jak i prawnych”, zostali dodatkowo dopytani, do jakiego poziomu należałoby ich zdaniem zwiększyć możliwość odliczania darowizn od kwoty podatku należnego. Odpowiedź ta nie była wymagana, ale udzieliło jej 85 respondentów. Było to pytanie otwarte i respondenci mogli wpisać dowolny odsetek. Rozpiętość odpowiedzi była duża: od 2 do 100%. Najczęściej (21 razy) przytaczanym poziomem było 20%, ale opinie były zróżnicowane (wyk. 21). Ponad jedna czwarta odpowiadających podawała poziom do 10%, 21% przedział pomiędzy 10 a 15%, kolejna jedna czwarta mieściła się w przedziale 15-20%, a 27% respondentów podawało poziomy wyższe niż 20%.

Wykres 21. Poziom, do jakiego należałoby zwiększyć możliwość odliczenia darowizn od podatku według respondentów (N=85)



Źródło: opracowanie własne.

W wywiadach grupowych osoby biorące udział w dyskusji odnosiły się do takich narzędzi, jak darowizny i mechanizm 1,5% podatku. Wiele uwagi poświęcili także działalności ekonomicznej – odpłatnej pożytku publicznego oraz działalności gospodarczej. Zdaniem uczestników jednym z kluczowych problemów jest brak przejrzystości przepisów, dotyczących możliwości odliczeń darowizn od podatku dochodowego. Ekspertcy wskazywali, że konstrukcja ulgi nie stanowi zachęty dla potencjalnego darczyńcy. Wyzwaniem pozostaje więc budowanie w społeczeństwie obywatelskim odruchu wspierania organizacji pozarządowych.

Całkiem niedawno zdałam sobie sprawę, że to jest bezsensowny mechanizm, który w ogóle nie jest atrakcyjny dla osób, które mają na to mniej czasu. Oczywiście możemy podwyższać te poziomy odliczeń, ale oprócz doradców podatkowych albo osób, które są bardzo biegłe w podatkach, nikt tego nadal nie zrozumie. Oznacza to, że po prostu będziesz dawał, bo chcesz dać z serca i zapomnisz o tym, chyba że księgowy zapyta, ale to nie będzie twoją motywacją. [R1]

Krytyczne komentarze sformułowano także w odniesieniu do mechanizmu 1,5% podatku. Rozmówcy podkreślali, że mechanizm ten nie jest filantropią, a środki otrzymują z tego tytułu jedynie organizacje pożytku publicznego.

Jestem sceptyczna wobec tego mechanizmu. Wydaje mi się, że on rzeczywiście poszedł nie do końca w taką stronę, jak sobie wyobrażaliśmy wiele lat temu. I jestem tym bardziej sceptyczna wobec rozszerzania tego mechanizmu na CIT od firm. [R1]

Respondenci pozytywnie oceniali aktywność ekonomiczną fundacji, podkreślając, że pozwala im to dywersyfikować portfel finansowy oraz uniezależnić się od środków publicznych.

Jestem fanką działalności gospodarczej fundacji. Dla mnie podstawowym problemem organizacji jest „grantoza”. Dla mnie działalność gospodarcza byłaby taką szansą na ustabilizowanie sytuacji w trzecim sektorze. [R14]

Jeśli organizacja jest w stanie zarobić na sobie i wygenerować dochód, z którego robi działalność społeczną dla dobra wspólnego, to moim zdaniem jest to super. I prawo powinno to wzmacniać. [R1]

Wśród dyskutujących pojawił się także głos formułujący postulat rozdzielania prowadzenia działalności statutowej od działalności gospodarczej poprzez powołane do tego celu spółki. Oddaje to poniższa wypowiedź:

Uważam, że fundacje nie powinny prowadzić działalności gospodarczej. Jeżeli fundacja chce prowadzić biznes, to niech założy spółkę. I nie ma formalnie żadnego przeciwskazania, żeby to po prostu oddzielić. Uważam, że organizacje pozarządowe powinny być oddzielone od biznesu i to, że organizacje pozarządowe prowadzą biznesy, właśnie w wielu przypadkach nam szkodzi, bo albo się biznesy podszywają pod organizacje pozarządowe, albo organizacje pozarządowe robią biznesy nie tam, gdzie powinny, zamiast zajmować się misyjnością. [R5]

Komentarz ekspertów

W kwestii odliczeń od podatków eksperci poparli wynikający z badań postulat zwiększenia odliczeń podatkowych związanych z darowiznami. Jedna z ekspertek zwróciła uwagę, że przy mechanizmie odliczania od podstawy opodatkowania zysk podatnika po zastosowaniu odliczenia jest nieznaczny i ma ograniczony dla niego efekt motywacyjny.

Wiele było głosów zwracających dodatkowo uwagę na fakt, że odliczenia te mają nie tylko niski poziom procentowy, ale także konstrukcję niezrozumiałą dla przeciętnego podatnika oraz nie są powszechnie znane. Padał więc postulat o działaniach edukacyjnych, aby przekazywać wiedzę na ten temat.

Myszę, że tych mechanizmów powinno być jak najwięcej i przy okazji jeszcze nie one same, tylko przy okazji powinny być połączone z kampanią taką szeroką edukacyjną i też wpisanie tych warunków do systemu edukacji, żeby też i młodzi ludzie to mogli jakoś liźnąć. [...] Natomiast u nas jest problem z tą wiedzą finansową, która też obejmuje podatki, po prostu nas nikt tego nie uczy. [E3]

Potwierdzeniem ograniczonej wiedzy respondentów (i szerzej – całego społeczeństwa) na temat odliczeń podatkowych był dla ekspertów komentujących wyniki rozkład odpowiedzi na otwarte pytanie o sugerowaną wysokość odliczenia. Rozpiętość wskazań od 2% do 100% i ich niemal symetryczny rozkład pokazuje brak sprecyzowanej opinii, co z kolei można wynikać z braku dostatecznej wiedzy na ten temat.

Mnie zainteresował ten wynik dotyczący odliczeń i ten fakt, że to się tak w sumie jak tort podzieliło [...] od 2% do 100%. Może to poniekąd jest związane z taką dużą [...] niewiedzą dotyczącą tego, jak to w ogóle wygląda z taką niepewnością związaną z tymi odliczeniami. [E9]

Kwestia dotyczy tych zachęt podatkowych i zwiększenia odpisów w CIT i w PIT. Ja nie dziwię się, że wskazania są różne, bo to jest temat trudny. To jest temat trudny dla specjalistów. Aczkolwiek wyniki tych badań mnie cieszą. Znaczą, że wszyscy tego chcemy. [E4]

W ramach dyskusji o odliczeniach powrócił także wspomniany już wcześniej postulat stworzenia nowego odliczenia dotyczącego pieniędzy przekazanych na kapitał założycielski fundacji (które obecnie nie są objęte żadną ulgą podatkową), podczas gdy w wielu krajach właśnie zakładanie fundacji jest objęte szczególnie korzystnymi preferencjami podatkowymi.

Więc jeżeli byśmy w tym kierunku system w jakiś sposób chcieli ukierunkować, to wydaje mi się, że właśnie jakaś zachęta podatkowa dla założenia fundacji o dużym kapitale mogłaby spowodować, że moglibyśmy osiągnąć te fundacje, o których nam chodzi. [E9]

10. PODSUMOWANIE

W badaniu „Dobre prawo dla fundacji” w części ilościowej przebadano 279 przedstawicieli organizacji pozarządowych o różnorodnej charakterystyce – od organizacji wiejskich do tych z dużych miast, od działających od niedawna po te, które pracują powyżej 15 lat, zatrudniające i niezatrudniające personel, od tych o rocznych przychodach niemal zerowych do tych powyżej 1 mln zł. Dodatkowo odbyły się cztery wywiady grupowe, a całość bazowała na bogatym materiale wyjściowym zebrany w cyklu pięciu seminariów i warsztatów.

Najważniejsze ustalenia badawcze można podsumować następująco:

- Znacząca większość organizacji ma poczucie, że ich zdanie nie jest brane pod uwagę przy tworzeniu nowych przepisów, a urzędy nie informują ich dostatecznie o aktualnych przepisach i ich bieżącej interpretacji. Szczególnie mniejsze i młodsze organizacje czują, że nie mają wpływu na kształt przepisów.
- Ponad połowa organizacji uważa, że prawo dotyczące organizacji pozarządowych nie jest jasne ani zrozumiałe, a niemal tyle samo przyznaje, że nie jest ono wystarczająco stabilne.
- W kwestii zarządów fundacji większość badanych uznała, że powinny one mieć obowiązkowo charakter kolegialny, choć w wywiadach grupowych zgłaszano liczne zastrzeżenia co do charakteru takiej potencjalnej obowiązkowości.

- Większość badanych opowiadała się także za wprowadzeniem dla fundacji obowiązkowego organu kontroli wewnętrznej, choć część uznała, że powinno to dotyczyć tylko dużych fundacji, mających przychody na poziomie 100 tys. zł lub więcej. Podobnie jak w poprzedniej kwestii dyskutanci w wywiadach grupowych nie wyrażali tak kategorycznego poparcia dla wprowadzenia obowiązku prawnego w tym zakresie.
- Zdecydowana większość badanych organizacji zgodziła się ze stwierdzeniem, że sprawozdawczość dla organizacji pozarządowych jest zbyt rozbudowana. Badani nie mieli też poczucia, że państwo sprawuje realny nadzór nad organizacjami, a zbierane dane są istotne i potrzebne.
- Pytani o preferowany model nadzoru respondenci najchętniej widzieliby niezależną od administracji publicznej instytucję, będącą reprezentantem środowiska.
- Na pytanie, pod jakim kątem państwo powinno nadzorować fundacje, najczęściej wybierana odpowiedź wskazywała na zgodność działań organizacji z obowiązującym prawem.
- Przedstawiciele organizacji zdecydowanie poparli postulat wprowadzenia regulacji dotyczących kontroli w organizacjach, które ograniczałyby ich zakres, zapobiegały kumulacjom i ogólnie przyczyniły się do tego, aby kontrole ze strony instytucji publicznych nie dezorganizowały codziennej pracy fundacji.
- Respondenci upatrywali możliwości zwiększenia przejrzystości działania fundacji głównie przez rozwijanie baz sprawozdań online przy założeniu, że struktura i zakres sprawozdań byłyby bardziej czytelne dla przeciętnego odbiorcy.
- Znacząca większość badanych nie poparła postulatu wprowadzenia minimalnego kapitału założycielskiego dla fundacji, natomiast w toku wywiadów grupowych pojawiły się postulaty wprowadzenia ulg podatkowych, obejmujących środki stanowiące kapitał założycielski.
- Większość badanych wyraziła również pogląd, że potrzebne są zmiany w zachętach finansowych dla darczyńców indywidualnych i instytucjonalnych w postaci zwiększenia możliwych odliczeń darowizn od podatku PIT i CIT.



MANIFEST FORUM DARCYŃCÓW O DOBRYM PRAWIE DLA FUNDACJI



Dopominamy się o dobre prawo dla fundacji i szerzej – organizacji społecznych, skonstruowane z wykorzystaniem zasady pomocniczości i zafiancowania do obywateli, o regulacje wspierające rozwój społeczeństwa obywatelskiego i filantropii oraz usunięcie barier biurokratycznych. Potrzebujemy realnego dialogu obywatelskiego, w którym głos organizacji w sprawach publicznych byłby wysłuchany i uwzględniony. Poniższy apel kierujemy do polityków z wszystkich partii, z oczekiwaniem, że zawarte w nim postulaty znajdą odzwierciedlenie w programach wyborczych, a następnie działaniach tych, którzy zwyciężą w wyborach.

Reakcja społeczna na pandemię i wojnę w Ukrainie jasno pokazała, że w społeczeństwie polskim jest gotowość do pomagania i angażowania się. Ostatnie kryzysy dowiodły, jak niezbędne są organizacje społeczne i ludzie, którzy w nich działają. Zarówno po wybuchu pandemii COVID-19, jak i po przybyciu do Polski milionów uchodźczyń i uchodźców z Ukrainy, to organizacje społeczne jako pierwsze zorganizowały pomoc, niejednokrotnie wyręczając instytucje publiczne. Oferowały wsparcie, nie zważając na koszty, a zazwyczaj mogły liczyć tylko na własne zasoby, na darczyńców i na wolontariuszy. To ogromny potencjał, dzięki któremu możemy wspólnie łatwiej stawić czoła kolejnym kryzysom, ale też codziennym wyzwaniom społecznym. Organizacje zaspokajają potrzeby społeczne, których nie są w stanie spełnić państwo i rynek, są też reprezentacją interesów obywateli, szczególnie tych, których głos nie jest słyszalny.

Prawo powinno ułatwiać obywatelom i obywatelkom angażowanie się w działania na rzecz dobra wspólnego. Niestety obecnie bez potrzeby komplikuje takie działania lub wręcz do nich zniechęca.

W gronie przedstawicieli kilkudziesięciu fundacji w czasie, trwających dwa lata, regularnych seminariów i warsztatów wypracowaliśmy postulaty dotyczące tego, jaki powinien być kierunek zmian prawa dla fundacji i szerzej – działalności społecznej. Przedstawiamy je poniżej, a bardziej szczegółowo opisujemy w dokumencie uzupełniającym „Dobre prawo dla fundacji – rekomendacje możliwych kierunków rozwoju regulacji prawnych dotyczących fundacji”.

Nasze propozycje są próbą zmierzenia się z wyzwaniami, których doświadcza cały trzeci sektor, nie tylko fundacje. Z tego względu część naszych postulatów ujmujemy ogólniej i używamy zwrotu „organizacje społeczne”.

Prawo obywateli do zakładania oraz wspierania fundacji i stowarzyszeń zagwarantowane jest w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jako jedna z fundamentalnych zasad konstytucyjnych. To ważny obszar wolności obywatelskiej, w którym obywatele mogą realizować działania na rzecz innych, współpracować ze sobą, jak również wyrażać swoje przekonania i wartości. Mogą być społecznikami, wolontariuszami czy darczyńcami. Ta wolność to wielkie osiągnięcie okresu przemian roku 1989 i przywilej osób, które żyją w demokratycznym państwie. Przepisy nie powinny utrudniać obywatelom korzystania z tej wolności.

Dlatego tak ważne jest stworzenie odpowiednich warunków do tego, aby organizacje społeczne stabilnie działały i mogły się rozwijać.

Niniejszy dokument zawiera postulaty środowiska fundacji ujęte w trzech obszarach:

1. „MIEJSCE PRZY STOLE”, CZYLI UWZGLĘDNIENIE ORGANIZACJI SPOŁECZNYCH W PROCESIE KSZTAŁTOWANIA POLITYK PUBLICZNYCH I STANOWIENIA PRAWA

Organizacje dzięki codziennej, bezpośredniej pracy z ludźmi, z pierwszej ręki czerpią wiedzę o tym, co danej grupie społecznej jest potrzebne, jakie ma problemy i które rozwiązania działają, a które nie. Niestety **wpływ organizacji na polityki publiczne i rozwiązania systemowe** dotyczące ważnych kwestii społecznych, takich jak system edukacji, ochrona zdrowia czy pomoc osobom z niepełnosprawnościami, **jest minimalny. Traci na tym całe społeczeństwo, ponieważ powstające w ten sposób regulacje i działania często nie mają wiele wspólnego z realnymi potrzebami** Polek i Polaków. W rezultacie okazują się nieskuteczne.

By to zmienić, postulujemy:

- Zapewnienie organizacjom możliwości udziału w konsultacjach publicznych i społecznych, zgodnie z zasadami zawartymi w kanonie ich prowadzenia¹.
- Wprowadzenie skutecznych mechanizmów dialogu obywatelskiego, między innymi poprzez stworzenie zespołów dialogu w parlamencie (podkomisje i zespoły sejmowe) oraz w strukturze rządowej (rady, komitety). Zespoły składające się z przedstawicieli organizacji powinny obejmować osoby wy-

¹ Zob. <https://kanonkonsultacji.fise.org.pl/siedem-zasad-konsultacji-spolecznych/>

- brane przez sam sektor w transparentnych procedurach, a ich głos powinien być brany pod uwagę w prowadzonej debacie.
- Zapewnienie organizacjom wpływu na kształtowanie polityk publicznych oraz regulacji prawnych w dziedzinach, którymi się zajmują (np. system edukacji lub opieki zdrowotnej).
 - Uwzględnienie roli organizacji społecznych w realizacji wszystkich polityk publicznych.
 - Zagwarantowanie różnorodnym organizacjom możliwości prezentowania informacji o swoich działaniach w mediach publicznych.
 - Opracowanie, z udziałem przedstawicieli sektora pozarządowego, materiałów nauczania służących edukacji obywatelskiej, zachęcających do działalności społecznikowskiej i filantropijnej oraz włączania się w inicjatywy organizacji społecznych. Niezbędne jest także wprowadzenie tych zagadnień do podstawy programowej obowiązującej w systemie edukacji publicznej.
 - Uwzględnienie konkretnych rozwiązań, mających wzmocnić społeczeństwo obywatelskie w programach partii politycznych i propozycjach wyborczych.

2. ZNIESIENIE NADMIERNYCH UTRUDNIENÍ BIUROKRATYCZNYCH W DZIAŁALNOŚCI ORGANIZACJI. BUDOWANIE ZAUFANIA DO ORGANIZACJI

Przepisy dotyczące organizacji społecznych są skomplikowane, niejasne i często podlegają interpretacji uznaniowej. Wymogi sprawozdawcze oraz skala kontroli i nadzoru znacząco wykraczają poza obowiązki innych podmiotów, np. przedsiębiorstw czy partii politycznych. Ta sytuacja może hamować działania społeczne.

Prawo powinno ułatwiać aktywność obywatelską i tworzyć przyjazne warunki, które zachęcają do podejmowania ról społeczników, wolontariuszy czy darczyńców.

Aby to było możliwe, postulujemy:

- Wprowadzenie do obowiązujących regulacji prawnych zasady zaufania do obywateli oraz domniemania uczciwości w praktyce prawnej stosowanej przez administrację w stosunku do organizacji.

- Uproszczenie systemu kontroli i nadzoru nad organizacjami oraz doprecyzowanie zasad jego funkcjonowania. Obecnie fundacje są nadzorowane przez kilka instytucji publicznych, które swoimi kontrolami mogą w praktyce sparaliżować działanie organizacji.
- Ustalenie zasady, że wszelkie nowe obowiązki powinny być kształtowane w dialogu z sektorem obywatelskim z wykorzystaniem analizy skutków regulacji.
- Racjonalne ograniczenie zakresu informacji wymaganych w sprawozdaniach merytorycznych (zatrzymanie tendencji polegającej na dodawaniu nowych pytań).
- Zapewnienie organizacjom w postępowaniach wyjaśniających prawa odwołania się do niezależnego organu lub do sądu.

3. FINANSOWANIE DZIAŁAŃ SPOŁECZNYCH I WSPIERANIE ROZWOJU FILANTROPII

Działalność organizacji społecznych kosztuje tak jak każda inna działalność np. instytucji publicznych. Tylko dzięki odpowiednim zasobom finansowym organizacje mogą szybko reagować na zmieniającą się sytuację, prowadzić skuteczne działania na szeroką skalę i budować stabilne zespoły pracowników.

Postulujemy:

- Zapewnienie w budżecie państwa środków na działalność organizacji społecznych.
- Umożliwienie organizacjom społecznym równego i sprawiedliwego dostępu do środków publicznych poprzez przyznawanie tych środków pod silną kontrolą społeczną.
- Wprowadzenie dodatkowych mechanizmów podatkowych zachęcających do filantropii indywidualnej oraz korporacyjnej.
- Wprowadzenie dodatkowych zachęt do darowizn o znacznej wartości (np. powyżej 1 miliona zł) oraz dokonywanych w sytuacjach kryzysowych (podobnie do rozwiązań podatkowych przyjętych w związku pandemią i wojną w Ukrainie).
- Ułatwienie międzynarodowego przepływu darowizn na cele społeczne ponad granicami, przede wszystkim w Unii Europejskiej. Jest to zgodne z zasadą swobodnego przepływu kapitału, jednej z fundamentalnych zasad UE. Międzynarodowa współpraca jest konieczna, aby sprostać globalnym wyzwaniom.



**DOBRE PRAWO DLA FUNDACJI
— REKOMENDACJE
KIERUNKÓW ROZWOJU
REGULACJI PRAWNYCH
DOTYCZĄCYCH FUNDACJI**



Poniższe rekomendacje powstały na podstawie materiału zgromadzonego podczas pięciu seminariów i pięciu warsztatów, w których wzięło udział ponad 250 osób – pracujących w organizacjach społecznych, zarządzających nimi lub badających organizacje z perspektywy akademickiej. Z wypracowanych rekomendacji badacze z Instytutu Stosowanych Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego przeprowadzili badanie jakościowe i ilościowe, poddając je konsultacjom przeprowadzonym wśród organizacji społecznych. Wszystkie te działania zostały zrealizowane w trakcie projektu „Silniejszy głos organizacji społecznych w działaniach rzeczniczych” dzięki dotacji z programu Aktywni Obywatele – Fundusz Krajowy, finansowanego przez Islandię, Liechtenstein i Norwegię w ramach Funduszy EOG.

1. REKOMENDACJE – UWAGI OGÓLNE

Środowisko fundacji potrzebuje prawa, które uwzględni charakter organizacji społecznych, wspiera ich stabilność i rozwój oraz zachęca obywateli do angażowania się w sprawy publiczne. **Prawo powinno być oparte na zaufaniu do obywateli, być stabilne, dawać poczucie bezpieczeństwa i chronić obywateli, którzy chcą działać na rzecz dobra wspólnego.** Jednocześnie powinno być efektywne i wprowadzać rzeczywiste mechanizmy reakcji, gdy działania instytucji publicznych lub organizacji są niezgodne z prawem. Państwo powinno zapewnić dostęp do wyczerpujących i łatwo zrozumiałych informacji na temat przepisów i praktyk administracyjnych regulujących działania organizacji społecznych.

Prawo powinno chronić i wzmacniać organizacje społeczne w stopniu nie mniejszym niż chroni przedsiębiorców. Postulujemy wprowadzenie przepisów chroniących organizacje społeczne (w randze ustawy), wzorowanych na przepisach dotyczących przedsiębiorców (zawartych w „Konstytucji dla biznesu”, w tym w ustawie Prawo przedsiębiorców z 2018 r.).

PROPONUJEMY ZATEM WPROWADZENIE NASTĘPUJĄCYCH ZASAD:

Swoboda i wolność działalności społecznej i obywatelskiej

Organizacja społeczna może prowadzić swoje działania w sposób dowolny, z wyjątkiem ograniczeń wynikających z przepisów prawa lub statutu organizacji (zasada wzorowana na art. 8 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Domniemanie uczciwości organizacji i osób nią zarządzających

Organizacja nie musi udowadniać swojej uczciwości. Wątpliwości co do okoliczności konkretnej sprawy powinny być rozstrzygane na korzyść organizacji. Administracja publiczna powinna kierować się w swoich działaniach zasadą zaufania do organizacji (zasada wzorowana na art. 10 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Przyjazna interpretacja przepisów

Niejasne przepisy są rozstrzygane na korzyść organizacji (zasada wzorowana na art. 11 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Proporcjonalność

Administracja publiczna postępuje w sposób budzący zaufanie organizacji do władzy, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania (zasada wzorowana na art. 12 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Odpowiedzialność

Pracownicy administracji publicznej ponoszą odpowiedzialność wobec organizacji za naruszenie prawa spowodowane ich działaniem lub zaniechaniem (zasada wzorowana na art. 13 ustawy Prawo przedsiębiorców).

Niezależność

Fundacje powinny mieć możliwość swobodnego określenia celów prowadzonej przez siebie działalności, przy czym cele te powinny mieścić się w granicach prawach i mogą być ograniczane tylko przez sąd ze względów związanych z bezpieczeństwem publicznym.

Fundacje powinny mieć również możliwość określenia swojej struktury wewnętrznej i sposobu działania. Powinno to być pozostawione ich wewnętrznej decyzji.

2. REKOMENDACJE

– UWAGI SZCZEGÓŁOWE W PODZIALE NA WYBRANE OBSZARY TEMATYCZNE

a. Sprawozdania

- Powinno **zmniejszyć się liczbę wymaganych sprawozdań, docelowo do jednego dokumentu**, tak aby nie trzeba było powtarzać tych samych informacji w różnych dokumentach. Wzór sprawozdania powinien posiadać dodatkowe części przeznaczone dla tych organizacji, które są zobowiązane do raportowania uzupełniających informacji, np. wynikających z obowiązków związanych z posiadaniem statusu organizacji pożytku publicznego (OPP).
- Obecne sprawozdania składane przez organizacje są bardzo szczegółowe, ich przygotowanie wymaga dużo czasu, ale jednocześnie są one mało zrozumiałe dla obywateli. **Zmiany dotyczące sprawozdań powinny polegać zatem na racjonalnym ograniczeniu dotychczas wymaganych informacji (zamiast dodawania nowych pytań)**. We wzorach sprawozdań powinno się wykreślić pytania o te informacje, które są już w posiadaniu instytucji publicznych.
- Wszelkie zmiany w zakresie jawności i sprawozdawczości powinny być **uzasadnione, adekwatne do celów zmian i powstać w ścisłym dialogu** z sektorem organizacji społecznych, prowadzonym w odpowiednio długim czasie. To będzie możliwe tylko wtedy, jeśli głos organizacji społecznych będzie brany pod uwagę od początku planowania zmian prawnych.
- **Prywatność darczyńców musi być chroniona**. Nie zgadzamy się na jakiegokolwiek próby wprowadzenia obowiązku publikowania danych o darczyńcach, będących osobami fizycznymi. Ujawnienie takich danych stanowiłoby naruszenie prawa do prywatności i ochrony danych osobowych. Jednocześnie jesteśmy przekonani, że nałożenie na organizacje obowiązku ujawniania darczyńców prywatnych spowodowałoby ograniczenie środków przekazywanych przez Polaków na cele społeczne.
- Sprawozdanie organizacji powinno być **udostępnione w internecie** na stronie organizacji lub w jej mediach społecznościowych.

b. Nadzór

- Obecny system kontroli i nadzoru nad organizacjami jest bardzo rozbudowany i nieprecyzyjny, zatem wymaga uproszczenia i doprecyzowania. **Wszystkie przyszłe zmiany** powinny powstać w **ściśłym dialogu** z trzecim sektorem, dialogu prowadzonym w odpowiednio długim czasie.
- Zakres nadzoru nad organizacjami powinien obejmować wyłącznie weryfikację zgodności działań organizacji z obowiązującym prawem oraz z realizacją jej celów statutowych.
- W systemie nadzoru kluczowe jest pogodzenie dwóch celów – sprawnego reagowania organu nadzoru na nieprawidłowości lub sytuacje naruszenia prawa oraz jednoczesnego zapewnienia bezpieczeństwa organizacjom społecznym przed ingerencjami w ich niezależność. Niezbędnym elementem systemu nadzoru jest zatem to, aby **kluczowe decyzje podejmował niezależny sąd i aby organizacja miała możliwość odwołania się do sądu**.
- Przewodniczący/a Komitetu ds. Pożytku Publicznego (dalej: KPP) ma obecnie zbyt ogólnie określone, a zatem nieograniczone kompetencje nadzoru i kontroli dotyczące organizacji o statusie pożytku publicznego (OPP). Wynikają one w znacznej mierze z aktu prawnego rangi rozporządzenia. **Uprawnienia nadzorcze i kontrolne Przewodniczącego/cej KPP powinny zostać ograniczone, doprecyzowane i uregulowane w przepisach rangi ustawowej.**

c. Kontrole

Przepisy prawa i praktyka dotyczące kontroli powinny chronić organizacje społeczne w stopniu co najmniej takim, w jakim chronią przedsiębiorców. Potrzebna jest zatem regulacja rangi ustawy określająca najważniejsze zasady stosowane w kontroli organizacji społecznych (w obszarze zgodnym z ochroną przedsiębiorców zawartą w rozdziale 5 ustawy Prawo przedsiębiorców) i obejmować poniższe postulaty:

- Wątpliwości wynikające z niejasnych przepisów powinny być rozstrzygane **na korzyść organizacji społecznej**.
- Zakres kontroli powinien być **odpowiedni do uzasadnionych celów**, jakim służy. Uprawnienia organu kontroli oraz procedura kontroli powinny być jasno i jednoznacznie określone w przepisach prawa.
- Instytucja kontrolująca nie powinna mieć możliwości nakładania na organizację **nieuzasadnionych obciążeń**, np. żądania dokumentów, którymi już dysponuje albo które nie dotyczą przedmiotu kontroli.

- Organizacja powinna być **z wyprzedzeniem poinformowana o planowanej kontroli**.

W zawiadomieniu o kontroli powinien być zawarty schemat kontroli (przebieg kontroli, zakres wymaganych dokumentów i jej kluczowe etapy).

- Powinna być stosowana zasada prowadzenia kontroli **w sposób sprawny i możliwie niezakłócający funkcjonowania organizacji**.
- Powinna zostać wprowadzona **gwarancja ograniczeń liczby i czasu kontroli**: do jednej kontroli w danym momencie oraz ograniczonej łącznej liczby dni kontroli w danym roku kalendarzowym.
- W przypadku identyfikacji **domniemanych naruszeń**, organizacja powinna otrzymać informację o tym wystarczająco wcześnie, by miała możliwość skorygowania swoich działań lub wyjaśnienia nieścisłości.
- Instytucja kontrolująca powinna kierować się **zasadą domniemania uczciwości organizacji** i osób nią zarządzających. Wątpliwości co do okoliczności konkretnej sprawy powinny być rozstrzygane na korzyść organizacji.
- W postępowaniach kontrolnych organizacje powinny mieć **prawo odwołania** się do niezależnego organu oraz do sądu.

d. Sankcje

- Potencjalne sankcje dla organizacji powinny być adekwatne do naruszeń.
- Sankcje powinny przede wszystkim spełniać funkcję edukacyjną i skłaniać poddane im podmioty do zmiany sposobu postępowania. Większość błędów wynika bowiem z niewiedzy lub braku zrozumienia nadmiernie skomplikowanego systemu. **Podstawowym narzędziem kontroli powinno być udzielenie informacji o ewentualnym naruszeniu oraz wskazanie sposobu jego naprawy** (lub zmiany praktyki postępowania) w określonym, odpowiednio długim, czasie.
- W przypadku nałożenia sankcji organizacje powinny mieć prawo odwołania się do niezależnego organu oraz do sądu.

e. Finanse

- W budżecie państwa (oraz jednostek samorządu terytorialnego) powinny być zapewnione środki na realizację działań statutowych i rozwój instytucjonalny samych organizacji (oprócz środków na realizację konkretnych

- zadań zlecanych), pozwalające im długofalowo planować, elastycznie reagować, rozwijać zaplecze i lepiej działać.
- Organizacje społeczne powinny być podmiotowo **zwolnione z CIT**, tak jak np. partie polityczne, związki zawodowe, organizacje pracodawców czy niedawno utworzone fundacje rodzinne (o celach prywatnych). Niestety obecnie organizacje korzystają tylko ze zwolnienia przedmiotowego, którego brzmienie jest nieadekwatne do zakresu działań i potrzeb organizacji, co stanowi poważne źródło niepewności i ryzyk podatkowych.
 - W prawie podatkowym powinno się wprowadzić **dotatkowe mechanizmy zachęcające do filantropii indywidualnej oraz korporacyjnej**. Postulujemy zrównanie wysokości ulg podatkowych od darowizn w podatku pochodzącym od osób fizycznych (PIT) oraz prawnych (CIT), a także zwiększenie wysokości tych ulg.
 - Prawo powinno zachęcać darczyńców prywatnych do **przekazywania darowizn finansowych o znacznej wartości** (np. powyżej miliona złotych), dzięki czemu więcej środków prywatnych zostanie przekazanych na cele społeczne. Wzorując się na rozwiązaniach z innych państw członkowskich UE, np. z Niemiec, powinno się rozważyć wprowadzenie dodatkowych zachęt dla darowizn o dużych wartościach finansowych oraz dokonywanych w sytuacjach kryzysowych.
 - Powinno się poważnie rozważyć wprowadzenie **1,5% od CIT dla organizacji o statusie organizacji pożytku publicznego (OPP)** zgodnie z propozycją Instytutu Spraw Obywatelskich.
 - Współpraca międzynarodowa jest konieczna, aby skutecznie przeciwdziałać światowym problemom. Prawo krajowe i unijne **powinno ułatwiać organizacjom i darczyńcom z różnych krajów łączenie sił na rzecz dobra wspólnego, a także łatwy przepływ darowizn na cele społeczne**. W UE mieści się to w ramach zasady swobodnego przepływu kapitału – jednej z fundamentalnych zasad UE.
 - Środki publiczne powinny być dystrybuowane zgodnie z **przejrzystymi procedurami przyznawania dotacji pod silną kontrolą społeczną**.
 - Organy dystrybuujące środki publiczne i osoby w nich pracujące **powinny odpowiadać za podejmowane decyzje**. Wszelkie sytuacje budzące podejrzenia przestępstwa, korupcji lub niegospodarności powinny być wyjaśniane przez niezależne organy policji i prokuratury.
 - Obywatele, organizacje i dziennikarze powinni mieć **dostęp do możliwie szerokiej bazy informacji**, dzięki którym są w stanie monitorować i sprawdzać, czy środki publiczne wydawane są na podstawie przejrzystych procedur, jasnych zasad, efektywnie i apolitycznie.

- Wszystkie podmioty finansowo wspierające organizacje powinny pamiętać o założeniu, że **za pracę wykonywaną w ramach organizacji pracownikom należy się odpowiednia płaca**, podobnie jak ma to miejsce w innych sektorach gospodarki.
- Organizacje społeczne do rozwoju i finansowej stabilności potrzebują różnych źródeł finansowania. Jednym z nich jest **możliwość prowadzenia działalności gospodarczej**. Prawo powinno doprecyzować zasady prowadzenia tej działalności, a w szczególności jednoznacznie zdefiniować, na czym ma polegać jej „charakter uzupełniający” w stosunku do działalności statutowej. Wszelkie zmiany dotyczące tej sfery powinny zostać opracowane w dialogu ze środowiskiem organizacji społecznych i w odpowiednio długim czasie.

INFORMACJE O AUTORKACH I AUTORACH

PIOTR FRĄCZAK

– mgr, absolwent Uniwersytetu Warszawskiego na kierunku pedagogika, specjalność pedagogika ogólna. W latach 1991–1996 starszy asystent w Instytucie Studiów Politycznych PAN. Związany z sektorem organizacji pozarządowych (m.in. z Ogólnopolską Federacją Organizacji Pozarządowych). W 2011 r. odznaczony Krzyżem Oficerskim Orderu Odrodzenia Polski za zasługi w działalności na rzecz budowania społeczeństwa obywatelskiego. Autor wielu prac z zakresu teorii i historii działania organizacji pozarządowych.

Kontakt: piotr.fraczak@ofop.eu

TOMASZ SCHIMANEK

– mgr, polityk społeczny, absolwent Uniwersytetu Warszawskiego. Od ponad 20 lat działa w ruchu pozarządowym, obecnie jest ekspertem ds. organizacji pozarządowych i programów społecznych Akademii Rozwoju Filantropii w Polsce. Trener, doradca dla organizacji pozarządowych oraz dla administracji publicznej w zakresie współpracy z podmiotami III sektora. Wspiera organizacje pozarządowe m.in. w zakresie tworzenia kapitałów żelaznych. Autor i współautor wielu publikacji dotyczących działania organizacji pozarządowych.

Kontakt: t.schimanek@filantropia.org.pl

PIOTR STEC

– dr hab. nauk prawnych, prof. uczelni, dyrektor Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Opolskiego. Prowadzi badania na styku prawa publicznego i prywatnego,

w tym w zakresie prawa dziedzictwa kulturowego, organizacji pozarządowych i szkolnictwa wyższego.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3797-1321>

Kontakt: pstec@uni.opole.pl

MARIA SUPERA-MARKOWSKA

– dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Kierownik Centrum Prawa Hiszpańskiego i Europejskiego na UW. Autorka kilkudziesięciu publikacji z zakresu prawa finansowego, w tym monografii z serii „Trzeci Sektor”, poświęconej problematyce prawnej działalności NGOs w Polsce, wykładowca akademicki i szkoleniowiec, w tym z zakresu problematyki trzeciego sektora. Przez wiele lat prezes zarządu biura rachunkowego wyspecjalizowanego w obsłudze organizacji pozarządowych. Jej zainteresowania badawcze koncentrują się wokół tematyki prawa podatkowego i bilansowego.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1599-0740>

Kontakt: m.supera@wpia.uw.edu.pl

MAGDALENA SZAFRANEK

– dr hab. nauk społecznych w dyscyplinie socjologia, socjolożka i prawniczka, adiunkt w Instytucie Stosowanych Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w badaniach, dotyczących wsparcia dziecka i rodziny oraz analizie polityk publicznych i społeczeństwa obywatelskiego. Członkini Zarządu Stowarzyszenia Sędziów Rodzinnych w Polsce, Międzynarodowego Stowarzyszenia Sędziów Rodzinnych i Sędziów Pokoju oraz National Council of Juvenile and Family Court Judges (USA). Redaktorka naczelna czasopisma naukowego „Dziecko Krzywdzone. Teoria. Badania. Praktyka”, którego wydawcą jest Fundacja Dajemy Dzieciom Siłę.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4675-2385>

Kontakt: magdalena.szafranek@uw.edu.pl

SZYMON WÓJCIK

– dr nauk społecznych w dyscyplinie socjologia. Adiunkt w Zakładzie Socjologicznych Analiz Polityk Publicznych w Instytucie Stosowanych Nauk Społecznych Uniwersytetu Warszawskiego. Jego zainteresowania badawcze dotyczą polityki społecznej, polityk publicznych i społeczeństwa obywatelskiego. Realizował ilościowe i jakościowe projekty badawcze w Polsce i zagranicą. Także koordynator działu badawczego w Fundacji Dajemy Dzieciom Siłę.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3540-481X>

Kontakt: szymon.wojcik@uw.edu.pl



ISBN 978-83-61493-29-7 (wersja drukowana)
ISBN 978-83-61493-33-4 (wersja elektroniczna)